

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

3 octobre 2006 \*

Dans l'affaire C-475/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la Commissione tributaria provinciale di Cremona (Italie), par décision du 9 octobre 2003, parvenue à la Cour le 17 novembre 2003, dans la procédure

**Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl**

contre

**Agenzia Entrate Ufficio Cremona,**

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, présidents de chambre, M<sup>me</sup> N. Colneric (rapporteur), M. J. N. Cunha Rodrigues, M<sup>me</sup> R. Silva de Lapuerta, MM. K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász et G. Arestis, juges,

\* Langue de procédure: l'italien.

avocat général: M. F. G. Jacobs, puis M<sup>me</sup> C. Stix-Hackl,  
greffier: M<sup>me</sup> K. Sztranc, administrateur, puis M. H. von Holstein, greffier adjoint, et  
M<sup>me</sup> L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 16 novembre 2004,

considérant les observations présentées:

- pour la Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, par M<sup>c</sup> R. Tieghi, avvocato,
- pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et D. Triantafyllou, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général Jacobs en ses conclusions à l'audience du 17 mars 2005,

vu l'ordonnance de réouverture de la procédure orale du 21 octobre 2005 et à la suite de l'audience du 14 décembre 2005,

considérant les observations présentées:

- pour la Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl, par M<sup>es</sup> R. Tieghi et R. Esposito, avvocati,
  
- pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. G. De Bellis, avvocato dello Stato,
  
- pour le gouvernement belge, par M. M. Wimmer, en qualité d'agent,
  
- pour le gouvernement tchèque, par M. T. Boček, en qualité d'agent,
  
- pour le gouvernement danois, par M. J. Molde, en qualité d'agent,
  
- pour le gouvernement allemand, par MM. R. Stotz et U. Forsthoff, en qualité d'agents,
  
- pour le gouvernement espagnol, par M<sup>me</sup> N. Díaz Abad, en qualité d'agent,
  
- pour le gouvernement français, par M. G. de Bergues, en qualité d'agent,

- pour l'Irlande, par M. J. O'Reilly, SC, et M. P. McCann, BL,
  
- pour le gouvernement hongrois, par M<sup>mes</sup> A. Müller et R. Somssich, en qualité d'agents,
  
- pour le gouvernement néerlandais, par M. M. de Grave, en qualité d'agent,
  
- pour le gouvernement autrichien, par M. H. Dossi, en qualité d'agent,
  
- pour le gouvernement portugais, par MM. L. Inez Fernandez, A. Seïça Neves et R. Lares, en qualité d'agents,
  
- pour le gouvernement finlandais, par M<sup>me</sup> E. Bygglin, en qualité d'agent,
  
- pour le gouvernement suédois, par M<sup>me</sup> K. Norman et M. A. Kruse, en qualité d'agents,
  
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M<sup>me</sup> E. O'Neill, en qualité d'agent, assistée de M. D. Anderson, QC, et M. T. Ward, barrister,

— pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et D. Triantafyllou, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général Stix-Hackl en ses conclusions à l'audience du 14 mars 2006,

rend le présent

### Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 33 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991 (JO L 376, p. 1, ci-après la «sixième directive»).
  
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Banca popolare di Cremona Soc. coop. arl (ci-après la «Banca popolare») à l'Agenzia Entrate Ufficio Cremona au sujet de la perception d'une taxe régionale sur les activités productives.

## Le cadre juridique

### *La réglementation communautaire*

- 3 Aux termes de l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, notamment de celles prévues par les dispositions communautaires en vigueur relatives au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, les dispositions de la présente directive ne font pas obstacle au maintien ou à l'introduction par un État membre de taxes sur les contrats d'assurance, sur les jeux et paris, d'accises, de droits d'enregistrement, et, plus généralement, de tous impôts, droits et taxes n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires, à condition, toutefois, que ces impôts, droits et taxes ne donnent pas lieu dans les échanges entre États membres à des formalités liées au passage d'une frontière.»

- 4 Déjà la version initiale de la directive 77/388 comportait un article 33 qui était, en substance, identique à cette disposition.

### *La réglementation nationale*

- 5 La taxe régionale sur les activités productives (imposta regionale sulle attività produttiva, ci-après l'«IRAP») a été instituée par le décret législatif n° 446, du 15 décembre 1997 (supplément ordinaire à la *GIURI* n° 298, du 23 décembre 1997, ci-après le «décret législatif»).

6 Les articles 1<sup>er</sup> à 4 de ce décret sont libellés comme suit:

«Article 1<sup>er</sup>. Institution de la taxe

1. Il est institué une taxe régionale sur les activités productives exercées sur le territoire des régions.

2. La taxe a un caractère réel et n'est pas déductible aux fins des impôts sur les revenus.

Article 2. Condition d'application de la taxe

1. La condition d'application de la taxe réside dans l'exercice habituel d'une activité organisée de façon autonome, destinée à la production ou à l'échange de biens ou à la prestation de services. L'activité exercée par les sociétés et par les organismes, y compris les organes et les administrations de l'État, constitue en toute hypothèse une condition d'application de la taxe.

Article 3. Assujettis

1. Sont soumis à la taxe les opérateurs qui exercent une ou plusieurs des activités visées à l'article 2. Sont donc soumis à la taxe:

- a) les sociétés et organismes visés à l'article 87, paragraphe 1, sous a) et b), du texte unique relatif aux impôts sur les revenus, approuvé par le décret du président de la République n° 917 du 22 décembre 1986;

- b) les sociétés en nom collectif et en commandite simple et celles qui y sont assimilées [...] ainsi que les personnes physiques exerçant les activités commerciales énoncées à l'article 51 du même texte unique;
  
- c) les personnes physiques, les sociétés simples et celles qui y sont assimilées [...] qui exercent des arts et des professions énoncés à l'article 49, paragraphe 1, du même texte unique;
  
- d) les producteurs agricoles titulaires d'un revenu agricole [...]

[...]

2. Ne sont pas soumis à la taxe:

- a) les fonds communs d'investissement [...]
  
- b) les fonds de pension [...]
  
- c) les groupements économiques d'intérêt européen (GEIE) [...]

Article 4. Base imposable

1. La taxe s'applique à la valeur de la production nette découlant de l'activité exercée sur le territoire de la région.

[...]»

- 7 Les articles 5 à 12 du décret législatif contiennent les critères de détermination de ladite «valeur de la production nette», qui varient selon les différentes activités économiques dont l'exercice constitue le fait générateur de l'IRAP.
- 8 L'article 5 de ce décret précise que, pour les opérateurs visés à l'article 3, paragraphe 1, sous a) et b), de ce même décret qui n'exercent pas les activités des banques, des autres organismes et sociétés financiers ainsi que des entreprises d'assurances, la base imposable est déterminée par la différence entre la somme des rubriques pouvant être classées dans la valeur de la production visée au paragraphe 1, sous A), de l'article 2425 du code civil et la somme de celles pouvant être classées dans les coûts de la production visés au même paragraphe, sous B), à l'exclusion de certaines d'entre elles parmi lesquelles les dépenses pour le personnel salarié.
- 9 L'article 2425 du code civil, intitulé «Contenu du compte de résultat», dispose:

«Le compte de résultat doit être rédigé en conformité avec le schéma suivant:

A) Valeur de la production:

- 1) Recettes des ventes et des prestations;
- 2) Variations des stocks de produits en cours de fabrication, produits semi-finis et finis;
- 3) Variations des travaux en cours sur commande;

- 4) Augmentations d'immobilisations pour travaux internes;
  
- 5) Autres recettes et produits, avec indication séparée des contributions en compte d'exercice.

Total.

B) Coûts de la production:

- 6) Matières premières, auxiliaires, consommables et marchandises;
  
- 7) Coûts pour services;
  
- 8) Coûts pour jouissance de biens de tiers;
  
- 9) Coûts pour le personnel:
  - a) salaires et traitements;
  
  - b) charges sociales;
  
  - c) indemnités de fin de contrat;
  
  - d) pensions de retraite et assimilées;

e) autres coûts;

10) Amortissements et dépréciations:

a) amortissements des immobilisations immatérielles;

b) amortissements des immobilisations matérielles;

c) autres dépréciations des immobilisations;

d) dépréciations des créances comprises dans l'actif circulant et des disponibilités liquides;

11) Variations des stocks de matières premières, auxiliaires, de consommables et de marchandises;

12) Réserves pour risques;

13) Autres réserves;

14) Charges diverses d'exploitation.

Total.

Différence entre valeur et coûts de la production (A-B).

[...]»

- 10 Aux termes de l'article 14 du décret législatif, «[l]a taxe est due par périodes d'imposition, une obligation fiscale autonome correspondant à chacune d'entre elles. La période d'imposition est déterminée selon les critères fixés aux fins des impôts sur les revenus».
- 11 Selon l'article 16 du décret législatif, en règle générale, «la taxe est calculée en appliquant à la valeur de la production nette le taux de 4,25 %». Ce taux est variable en fonction de la région dans laquelle l'entreprise est établie.

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

- 12 La Banca popolare a attaqué devant la juridiction de renvoi la décision de l'Agenzia Entrate Ufficio Cremona par laquelle cette dernière lui avait refusé le remboursement de l'IRAP versée au cours des années 1998 et 1999.
- 13 Selon la requérante au principal, il y a contrariété entre le décret législatif et l'article 33 de la sixième directive.
- 14 La juridiction de renvoi fait valoir les considérations suivantes:
- premièrement, l'IRAP s'applique de façon généralisée à toutes les opérations commerciales de production ou d'échange ayant pour objet des biens et des services qui sont réalisées dans l'exercice habituel d'une activité destinée à cette fin, à savoir l'exploitation d'entreprises ou l'exercice d'arts et de professions;

- deuxièmement, l'IRAP, bien qu'elle soit fondée sur un procédé différent de celui de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), frappe la valeur nette découlant des activités productives, plus exactement la valeur nette «ajoutée» au produit par le producteur, de sorte que l'IRAP serait une TVA;
  
- troisièmement, l'IRAP est perçue à chaque phase du processus de production ou de distribution;
  
- quatrièmement, la somme des montants perçus au titre de l'IRAP durant les différentes phases du cycle, de la production à la mise à la consommation, est égale au taux de l'IRAP appliqué au prix de vente de biens et de services lors de la mise à la consommation.

- 15 Cette juridiction se demande toutefois si les différences existant entre la TVA et l'IRAP touchent aux caractéristiques essentielles qui déterminent l'appartenance ou non de l'une et de l'autre taxe à la même catégorie de taxe.
- 16 Dans ces conditions, la Commissione tributaria provinciale di Cremona a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 33 de la sixième directive [...] doit-il être interprété en ce sens qu'il interdit de soumettre à l'IRAP la valeur de la production nette découlant de l'exercice

habituel d'une activité organisée de façon autonome et destinée à la production ou à l'échange de biens ou à la prestation de services?»

### Sur la question préjudicielle

- 17 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 33 de la sixième directive fait obstacle au maintien d'un prélèvement fiscal présentant des caractéristiques telles que celles de la taxe en cause au principal.
- 18 Pour interpréter l'article 33 de la sixième directive, il convient de situer cette disposition dans son contexte législatif. À cette fin, il est utile, à l'instar de l'arrêt du 8 juin 1999, Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 et C-390/97, Rec. p. I-3319, points 13 à 20), de rappeler d'emblée les objectifs que poursuit l'instauration d'un système commun de TVA.
- 19 Il ressort des considérants de la première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301, ci-après la «première directive»), que l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires doit permettre d'établir un marché commun comportant une concurrence non faussée et ayant des caractéristiques analogues à celles d'un marché intérieur, en éliminant les différences d'impositions fiscales susceptibles de fausser la concurrence et d'entraver les échanges.

- 20 L'institution d'un système commun de TVA a été réalisée par la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la «deuxième directive»), et par la sixième directive.
- 21 Le principe du système commun de TVA consiste, en vertu de l'article 2 de la première directive, à appliquer aux biens et aux services, jusqu'au stade du commerce de détail, un impôt général sur la consommation exactement proportionnel au prix des biens et des services, quel que soit le nombre de transactions intervenues dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition.
- 22 Toutefois, à chaque transaction, la TVA n'est exigible qu'après déduction du montant de la TVA qui a grevé directement le coût des divers éléments constitutifs du prix; le mécanisme des déductions est aménagé par l'article 17, paragraphe 2, de la sixième directive de telle sorte que les assujettis soient autorisés à déduire de la TVA dont ils sont redevables les montants de TVA qui ont déjà grevé les biens ou les services en amont et que la taxe ne frappe, à chaque stade, que la valeur ajoutée et soit, en définitive, supportée par le consommateur final.
- 23 Pour atteindre l'objectif d'une égalité des conditions d'imposition d'une même opération, quel que soit l'État membre dans lequel elle intervient, le système commun de TVA devait remplacer, aux termes des considérants de la deuxième directive, les taxes sur le chiffre d'affaires en vigueur dans les différents États membres.
- 24 Dans cet ordre d'idées, la sixième directive ne permet, à son article 33, le maintien ou l'introduction, par un État membre, d'impôts, de droits et de taxes frappant les

livraisons de biens, les prestations de services ou les importations que s'ils n'ont pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires.

25 Pour apprécier si un impôt, un droit ou une taxe a le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33 de la sixième directive, il y a notamment lieu de rechercher s'il a pour effet de compromettre le fonctionnement du système commun de TVA en grevant la circulation des biens et des services, et en frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA.

26 La Cour a précisé, à cet égard, que doivent, en tout cas, être considérés comme grevant la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA les impôts, les droits et les taxes qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA même s'ils ne sont pas en tous points identiques à celle-ci (arrêts du 31 mars 1992, *Dansk Denkavit et Poulsen Trading*, C-200/90, Rec. p. I-2217, points 11 et 14, ainsi que du 29 avril 2004, *GIL Insurance e.a.*, C-308/01, Rec. p. I-4777, point 32).

27 En revanche, l'article 33 de la sixième directive ne s'oppose pas au maintien ou à l'introduction d'une taxe qui ne présenterait pas l'une des caractéristiques essentielles de la TVA (arrêts du 17 septembre 1997, *Solisnor-Estaleiros Navais*, C-130/96, Rec. p. I-5053, points 19 et 20, ainsi que *GIL Insurance e.a.*, précité, point 34).

28 La Cour a précisé quelles sont les caractéristiques essentielles de la TVA. Nonobstant quelques différences de rédaction, il ressort de sa jurisprudence que

lesdites caractéristiques sont au nombre de quatre: l'application générale de la taxe aux transactions ayant pour objet des biens ou des services; la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit; la perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution, y compris celui de la vente au détail, quel que soit le nombre de transactions intervenues précédemment; la déduction de la taxe due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus, de telle sorte que la taxe ne s'applique, à un stade donné, qu'à la valeur ajoutée à ce stade et que la charge finale de la taxe repose en définitive sur le consommateur (voir, notamment, arrêt Pelzl e.a., précité, point 21).

29 Afin d'éviter des résultats discordants par rapport à l'objectif que poursuit le système commun de la TVA tel qu'il a été rappelé aux points 20 à 26 du présent arrêt, toute comparaison des caractéristiques d'une taxe telle que l'IRAP avec celles de la TVA doit se faire à la lumière de cet objectif. Dans ce cadre, il y a lieu de réserver une attention particulière à l'exigence que la neutralité du système commun de la TVA soit à tout moment garantie.

30 En l'occurrence, s'agissant de la deuxième caractéristique essentielle de la TVA, il convient tout d'abord de constater que, tandis que la TVA est perçue transaction par transaction au stade de la commercialisation et que son montant est proportionnel au prix des biens ou des services fournis, l'IRAP est, au contraire, une taxe assise sur la valeur nette de la production de l'entreprise au cours d'une période donnée. Son assiette est, en effet, égale à la différence qui ressort du compte de résultat entre, d'une part, la «valeur de la production» et, d'autre part, les «coûts de la production», selon les définitions que donne de ces notions la législation italienne. Elle inclut des éléments tels que les variations de stocks, les amortissements et les dépréciations, qui n'ont pas de lien direct avec les fournitures de biens ou de services en tant que telles. Dans ces conditions, l'IRAP ne saurait être considérée comme étant proportionnelle au prix des biens ou des services fournis.

31 Ensuite, il convient de relever, à propos de la quatrième caractéristique essentielle de la TVA, que l'existence de différences en ce qui concerne la méthode selon laquelle

la déduction de la taxe déjà payée est calculée ne saurait faire échapper une taxe à l'interdiction énoncée à l'article 33 de la sixième directive si de telles différences sont plutôt d'ordre technique et qu'elles n'empêchent pas que cette taxe opère, en substance, de la même façon que la TVA. En revanche, une taxe grevant les activités productives d'une manière telle qu'il n'est pas certain qu'elle soit, à l'instar d'une taxe sur la consommation comme la TVA, supportée, en définitive, par le consommateur final est susceptible de sortir du champ d'application de l'article 33 de la sixième directive.

- 32 En l'occurrence, alors que, par le biais du mécanisme de déduction de la taxe prévu aux articles 17 à 20 de la sixième directive, la TVA grève uniquement le consommateur final et est parfaitement neutre à l'égard des assujettis qui interviennent dans le processus de production et de distribution antérieur au stade d'imposition finale quel que soit le nombre de transactions intervenues (arrêts du 24 octobre 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, Rec. p. I-5339, points 19, 22 et 23, ainsi que du 15 octobre 2002, *Commission/Allemagne*, C-427/98, Rec. p. I-8315, point 29), il n'en est pas de même pour ce qui concerne l'IRAP.
- 33 En effet, d'une part, un assujetti ne peut déterminer avec précision le montant de l'IRAP déjà inclus dans le prix d'acquisition de biens et services. D'autre part, si, en vue de répercuter la charge de la taxe due en rapport avec ses propres activités sur l'étape suivante du processus de distribution ou de consommation, un assujetti pouvait inclure cette charge dans son prix de vente, l'assiette de l'IRAP comporterait, par suite, non seulement la valeur ajoutée, mais également la taxe elle-même, de sorte que l'IRAP serait ainsi calculée sur un montant établi à partir d'un prix de vente incorporant de manière anticipative la taxe à payer.
- 34 En tout état de cause, même si l'on peut supposer qu'un assujetti à l'IRAP qui pratique la vente au consommateur final tiendra compte, pour fixer son prix, du

montant de la taxe incorporé à ses frais généraux, tous les assujettis ne jouissent pas de la possibilité de répercuter ainsi, ou de répercuter totalement, la charge de la taxe (voir, en ce sens, arrêt Pelzl e.a., précité, point 24).

35 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que, selon la réglementation sur l'IRAP, cette taxe n'est pas conçue pour être répercutée sur le consommateur final d'une manière caractéristique de la TVA.

36 Certes, la Cour a déclaré incompatible avec le système harmonisé de la TVA une taxe qui était perçue sous la forme d'un pourcentage du montant total des ventes réalisées et des services fournis par une entreprise au cours d'une période donnée, diminué du montant des achats de biens et de services effectués durant cette période par cette entreprise. La Cour a relevé que la contribution fiscale en cause était semblable, en ses éléments essentiels, à la TVA et que, en dépit de différences, elle conservait son caractère de taxe sur le chiffre d'affaires (voir, en ce sens, arrêt Dansk Denkavit et Poulsen Trading, précité, point 14).

37 Toutefois, l'IRAP se distingue sur ce point de la taxe ayant fait l'objet dudit arrêt dans la mesure où cette dernière était destinée à être répercutée sur le consommateur final, ainsi qu'il ressort du point 3 de cet arrêt. Cette taxe était perçue sur une assiette identique à celle qui est utilisée pour la TVA et elle était recouvrée parallèlement à la TVA.

38 Il résulte des considérations qui précèdent qu'une taxe présentant les caractéristiques de l'IRAP se distingue de la TVA d'une manière telle qu'elle ne saurait être

qualifiée de taxe ayant le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 33, paragraphe 1, de la sixième directive.

- 39 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la question préjudicielle que l'article 33 de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne fait pas obstacle au maintien d'un prélèvement fiscal présentant des caractéristiques telles que celles de la taxe en cause au principal.

### **Sur les dépens**

- 40 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit:

**L'article 33 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 91/680/CEE du Conseil, du**

**16 décembre 1991, doit être interprété en ce sens qu'il ne fait pas obstacle au maintien d'un prélèvement fiscal présentant des caractéristiques telles que celles de la taxe en cause au principal.**

Signatures