

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

22 mai 2008 *

Dans l'affaire C-162/07,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la Corte suprema di cassazione (Italie), par décision du 30 novembre 2006, parvenue à la Cour le 26 mars 2007, dans la procédure

Ampliscientifica Srl,

Amplifin SpA

contre

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, M^{me} P. Lindh et M. A. Arabadjiev (rapporteur), juges,

* Langue de procédure: l'italien.

avocat général: M. J. Mazák,
greffier: M^{me} M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 30 janvier 2008,

considérant les observations présentées:

- pour Ampliscientifica Srl et Amplifin SpA, par M^e M. Garavoglia, avvocato,
- 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 chypriote, par M^{me} E. Syméonidou, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^{me} C. Gibbs, en qualité d'agent, assistée de M. I. Hutton, barrister,
- pour la Commission des Communautés européennes, par M. A. Aresu et M^{me} M. Afonso, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, 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, ci-après la «sixième directive»).

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Ampliscientifica Srl (ci-après «Ampliscientifica») et Amplifin SpA (ci-après «Amplifin») au Ministero dell'Economia e delle Finanze ainsi qu'à l'Agenzia delle Entrate au sujet d'un rappel de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») adressé, au titre des années 1990 et 1991, à Amplifin.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

- 3 L'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive énonce:

«Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.»

4 L'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive dispose:

«Sous réserve de la consultation prévue à l'article 29, chaque État membre a la faculté de considérer comme un seul assujetti les personnes établies à l'intérieur du pays qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation.»

5 L'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit ce qui suit:

«Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut autoriser tout État membre à introduire des mesures particulières dérogatoires à la présente directive, afin de simplifier la perception de la taxe ou d'éviter certaines fraudes ou évasions fiscales. Les mesures destinées à simplifier la perception de la taxe ne peuvent influencer, sauf de façon négligeable, sur le montant de la taxe due au stade de la consommation finale.»

6 L'article 29 de la sixième directive institue un comité consultatif de la TVA.

La réglementation nationale

Le décret du président de la République n° 633

7 L'article 73, troisième alinéa, du décret du président de la République n° 633, du 26 octobre 1972, portant création et réglementation de la taxe sur la valeur ajoutée

(supplément ordinaire à la GURI n° 292, du 11 novembre 1972), tel que modifié par le décret du président de la République n° 24, du 29 janvier 1979 (GURI n° 30, du 31 janvier 1979), dispose:

«Le ministre des [F]inances peut disposer par voie de décret, en établissant les modalités y afférentes, que les déclarations des filiales soient présentées par l'entité ou la société mère au bureau de son domicile fiscal et que les versements [...] soient effectués à ce même bureau pour le montant global dû par l'entité ou la société mère et par les sociétés filiales, net des excédents déductibles. Les déclarations, signées également par l'entité ou la société mère, doivent aussi être présentées aux bureaux du domicile fiscal des filiales, sans préjudice des autres obligations et responsabilités desdites sociétés. Est considérée comme contrôlée la société dont les actions ou les parts sont détenues par une autre à plus de 50 % depuis le début de l'année civile précédente.»

Le décret ministériel du 13 décembre 1979

- 8 La faculté prévue audit article 73, troisième alinéa, a été mise en œuvre par le décret ministériel du 13 décembre 1979, portant règles en matière de taxe sur la valeur ajoutée relatives aux versements et aux déclarations des filiales (GURI n° 344, du 19 décembre 1979), tel que modifié par le décret ministériel du 18 décembre 1989 (GURI n° 301, du 28 décembre 1989, ci-après le «décret de 1979»). Le décret de 1979 organise et facilite les modalités de versement et de déclaration des sociétés mère et filiales, en permettant à la société mère d'agir, dans une certaine mesure, au nom de sa ou de ses sociétés filiales.

- 9 Aux termes de l'article 2 du décret de 1979, «sont uniquement considérées comme des filiales les sociétés [...] dont les actions ou les parts sont détenues à plus de 50 % de leur capital, depuis le début de l'année civile précédente, par l'entité ou la société mère ou par une autre société contrôlée par celles-ci au sens du présent article».
- 10 L'article 3 du décret de 1979 énonce ainsi que la déclaration de la société mère, «signée également par les représentants de la filiale, doit indiquer [...] le numéro de TVA des filiales ainsi que le bureau de la [TVA] compétent pour chacune d'elles».
- 11 L'article 5, premier alinéa, du décret de 1979 prévoit, quant à lui, ce qui suit:

«L'entité ou la société mère qui souhaite invoquer le présent décret doit également présenter les déclarations annuelles de ses filiales au bureau de la [TVA] de son domicile fiscal. Ces déclarations, signées également par le représentant de l'entité ou de la société mère, doivent aussi être présentées, avec leurs annexes, par les filiales au bureau de la TVA compétent pour chacune d'elles. Dans les déclarations de la filiale, il y a lieu d'indiquer, avec le numéro de TVA approprié, l'entité ou la société mère.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

- 12 Le litige au principal a trait aux déclarations fiscales déposées, au titre de l'année 1990, par Ampliscientifica et, au titre des années 1990 et 1991, par Amplifin (ci-

après les «déclarations litigieuses»), Ampliscientifica et Amplifin étant des sociétés de droit italien créées au sein du groupe Amplifon, dont l'activité porte sur la recherche et le développement de nouveaux instruments scientifiques.

- 13 Ampliscientifica, créée au mois de février 1989, était détenue à plus de 50 % par Amplaid SpA, laquelle était elle-même détenue à 99 % par Amplifin. Ampliscientifica a cessé son activité au cours de l'année 1993. Au titre de l'année 1990, Amplifin a déposé au bureau de la TVA de Milan la déclaration prévue par le décret de 1979, après avoir fait remonter dans ses écritures comptables une dette de TVA qui était auparavant à la charge d'Ampliscientifica. Au titre de l'année 1991, elle a procédé de même avec une autre de ses sociétés filiales évoluant dans le secteur immobilier, Ampliare Srl, créée au mois de novembre 1990, ce qui a conduit au transfert à son profit d'un important crédit de TVA.
- 14 Le bureau de la TVA de Milan a estimé qu'Amplifin n'était pas en droit de déposer les déclarations litigieuses, dès lors que l'article 2 du décret de 1979 dispose, quant à l'existence des liens permettant l'adoption du régime de liquidation simplifiée de la TVA, que le lien entre l'entité ou la société mère et les sociétés filiales doit exister «depuis le début de l'année civile» précédant celle de la déclaration. Il a donc procédé à l'émission d'avis rectificatifs concernant les années 1990 (pour la dette de TVA d'Ampliscientifica) et 1991 (pour le crédit de TVA d'Ampliare Srl).
- 15 Ampliscientifica et Amplifin ont contesté ces avis devant la Commissione tributaria provinciale di Milano, qui a fait droit à leur demande par jugements distincts du 5 novembre 1996.

- 16 Le bureau de la TVA de Milan a interjeté appel devant la Commissione tributaria della Lombardia, qui, par jugement des 31 mai et 17 novembre 1999, a accueilli son recours, considérant, sur le fondement du décret de 1979, que la condition relative au délai de détention du capital des sociétés filiales n'avait pas été respectée par Amplifin, laquelle n'était pas encore en droit de déposer les déclarations litigieuses. Ampliscientifica et Amplifin se sont pourvues devant la Corte suprema di cassazione, qui a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

- «1) [L]’article 4, paragraphe 4, [second alinéa,] de la sixième directive [...] doit-il être interprété comme une norme insuffisamment précise, qui permet aux États membres d’appliquer le régime qui y est prévu dans des hypothèses particulières de liens économiques, financiers ou juridiques entre plusieurs personnes, ou comme une norme suffisamment précise, qui, de ce fait, impose, une fois que l’État membre a décidé d’adopter ce régime, d’en prévoir l’applicabilité dans tous les cas de relations qui y sont décrits?
- 2) Indépendamment de la réponse à la précédente question, le fait de prévoir une condition de délai, en ce sens que le lien doit exister depuis une période significative, en tant que condition d’application du régime, sans qu’il soit permis aux intéressés de faire la démonstration de l’existence d’une raison économique valable de la création du lien, constitue-t-il un moyen disproportionné par rapport aux finalités de ladite directive et au respect du principe de l’interdiction de l’abus de droit? En toute hypothèse, cette réglementation doit-elle être tenue pour contraire au principe de la neutralité de la TVA?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 17 La première question repose sur la prémisse selon laquelle le décret de 1979, sur le fondement duquel ont été émis les rappels de TVA en cause au principal, constitue une mise en œuvre de la faculté reconnue à tout État membre par l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive de considérer plusieurs personnes, établies à l'intérieur du pays et indépendantes du point de vue juridique, comme un assujetti unique à la TVA, lorsque ces personnes sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. En d'autres termes, le décret de 1979 serait, à tout le moins partiellement, une mesure de transposition de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive.
- 18 À cet égard, il convient de souligner, en premier lieu, que, ainsi qu'il ressort du libellé même de cette disposition, il ne peut en être fait application qu'après consultation du comité consultatif de la TVA. Or, il est constant que, dans le cas du décret de 1979, la République italienne n'a pas procédé à ladite consultation.
- 19 Il importe de faire observer, en second lieu, que la mise en œuvre du régime prévu à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive implique que la réglementation nationale prise sur le fondement de cette disposition autorise les personnes, notamment les sociétés, présentant des liens sur les plans financier, économique et de l'organisation à cesser d'être considérées comme des assujettis distincts à la TVA pour être considérées comme un assujetti unique. Ainsi, lorsqu'il est fait application, par un État membre, de ladite disposition, la ou les personnes subordonnées au sens de cette même disposition ne peuvent être considérées

comme un ou des assujettis au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt du 18 octobre 2007, van der Steen, C-355/06, Rec. p. I-8863, point 20). Il en résulte que l'assimilation à un assujetti unique exclut que lesdites personnes subordonnées continuent à souscrire séparément des déclarations de TVA et continuent à être identifiées, dans et hors de leur groupe, comme des assujettis, dès lors que seul l'assujetti unique est habilité à souscrire lesdites déclarations.

20 L'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive suppose donc nécessairement, lorsqu'il en est fait application par un État membre, que la réglementation nationale de transposition fasse en sorte que l'assujetti soit unique et qu'un seul numéro de TVA soit octroyé pour le groupe. Il y a lieu d'indiquer, à cet égard, que la circonstance qu'il n'ait été fait expressément référence au numéro individuel d'identification à la TVA, dans la sixième directive, qu'à l'occasion de l'introduction de l'article 28 nonies de ladite directive, duquel est issu le nouvel article 22, paragraphe 1, sous c) à e), de cette dernière, par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991 (JO L 376, p. 1), c'est-à-dire postérieurement aux années fiscales en cause au principal, ne peut que demeurer sans incidence sur la considération qui précède, puisque le recours à un tel numéro découle de la nécessité, tant pour les opérateurs économiques que pour les services fiscaux des États membres, d'identifier avec certitude les auteurs des opérations soumises à la TVA. Les précisions résultant de cet article 28 nonies ne viennent ainsi que confirmer une règle préexistante, inhérente au bon fonctionnement du système commun de TVA.

21 La transposition de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive doit, par conséquent, être distinguée de la mise en place d'un dispositif de déclaration et de versement simplifiés de la TVA permettant, notamment, aux sociétés d'un même groupe de demeurer des assujettis distincts, même si la TVA peut être consolidée dans les comptes de la société mère.

22 C'est à la lumière de ces considérations et de l'opinion exprimée par le gouvernement italien, lors de l'audience ainsi que dans la lettre du 24 juillet 2003 adressée à la Commission, dans le cadre de la procédure d'infraction n° 2002/5456, selon laquelle le décret de 1979 ne constitue pas une mesure de transposition de l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive, que la juridiction de renvoi devra déterminer si la réglementation nationale applicable aux déclarations litigieuses répond aux critères rappelés aux points 19 et 20 du présent arrêt, étant souligné que, si tel devait être le cas, celle-ci constituerait une transposition intervenue en violation de l'exigence procédurale posée à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive, à savoir la consultation du comité consultatif de la TVA.

23 Il convient donc de répondre à la première question que l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive est une norme dont l'application par un État membre suppose la consultation préalable par ce dernier du comité consultatif de la TVA et l'adoption d'une réglementation nationale autorisant les personnes, notamment les sociétés, établies à l'intérieur du pays et indépendantes du point de vue juridique, mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, à cesser d'être considérées comme des assujettis distincts à la TVA, pour être considérées comme un assujetti unique, seul attributaire d'un numéro individuel d'identification à ladite taxe et, par suite, seul à pouvoir souscrire des déclarations de TVA. Il appartient au juge national de vérifier si une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, satisfait à ces critères, étant précisé que, en l'absence de consultation préalable du comité consultatif de la TVA, une réglementation nationale qui remplirait lesdits critères constituerait une transposition intervenue en violation de l'exigence procédurale posée à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive.

Sur la seconde question

24 La seconde question porte, en substance, sur le point de savoir si le délai prévu par le décret de 1979 pour permettre à l'entité ou à la société mère de procéder à la

déclaration et au versement de la TVA selon les modalités simplifiées qu'il institue, méconnaît les principes de proportionnalité, d'interdiction de l'abus de droit et de neutralité fiscale. Pour être en droit de bénéficier de ce dispositif, l'entité ou la société mère doit détenir plus de 50 % des actions ou des parts des personnes subordonnées, telles que des sociétés filiales, depuis, au plus tard, le début de l'année civile précédant celle de la déclaration.

25 En ce qui concerne, d'abord, le principe de neutralité fiscale, il convient de rappeler qu'il constitue un principe fondamental du système commun de TVA (voir, notamment, arrêt du 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, Rec. p. I-6973, point 59), qui s'oppose, d'une part, à ce que des marchandises semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêts du 11 juin 1998, *Fischer*, C-283/95, Rec. p. I-3369, points 21 et 27, ainsi que du 3 mai 2001, *Commission/France*, C-481/98, Rec. p. I-3369, point 22) et, d'autre part, à ce que des opérations économiques semblables, qui se trouvent par conséquent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées différemment au regard de la TVA (arrêts du 23 octobre 2003, *Commission/Allemagne*, C-109/02, Rec. p. I-12691, point 20; du 16 septembre 2004, *Cimber Air*, C-382/02, Rec. p. I-8379, point 24, et du 18 octobre 2007, *Navicon*, C-97/06, Rec. p. I-8755, point 21).

26 Or, une réglementation nationale qui se bornerait à traiter différemment les assujettis désireux d'opter pour un dispositif de déclaration et de versement simplifiés de la TVA selon que les personnes en question présentent un lien capitalistique précis dont l'ancienneté est inférieure ou supérieure à celle mentionnée au point 24 du présent arrêt s'appliquerait à tous les opérateurs économiques de la même façon, qu'ils soient ou non en situation de concurrence eu égard à leurs opérations ou leurs produits. Le principe de neutralité fiscale ne s'oppose pas à une telle réglementation, instituant une distinction objectivement justifiée afin de vérifier la réalité économique de l'opération juridique permettant de recourir à la déclaration et au versement simplifiés de la TVA. Ainsi qu'il a été

rappelé au point 22 du présent arrêt, il appartient à la juridiction de renvoi de déterminer si la réglementation nationale applicable aux déclarations litigieuses constitue un tel dispositif.

- 27 En ce qui concerne, ensuite, le principe d'interdiction de l'abus de droit, il y a lieu de rappeler qu'il tend, notamment dans le domaine de la TVA, à ce que la réglementation communautaire ne soit pas étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques, c'est-à-dire les opérations qui sont réalisées non pas dans le cadre de transactions commerciales normales, mais seulement dans le but de bénéficier abusivement des avantages prévus par le droit communautaire (arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, points 69 et 70).
- 28 Ce principe conduit ainsi à prohiber les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, effectués à la seule fin d'obtention d'un avantage fiscal (voir, en ce sens, arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 55).
- 29 Il importe, en outre, de souligner que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive (arrêt Halifax e.a., précité, point 71).
- 30 Force est de constater, à cet égard, qu'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, qui exige des opérateurs économiques qu'ils démontrent, par une certaine continuité de leur activité et de leurs opérations, que le recours à un dispositif de déclaration et de versement simplifiés de la TVA ne procède pas de la volonté exclusive d'obtenir un avantage fiscal, notamment en faisant remonter dans les comptes de l'entité ou de la société mère une dette ou un crédit de TVA, ce qui

aurait pour effet, dans le premier cas, de minorer son résultat imposable et, dans le second cas, de lui octroyer un avoir immédiat au regard de l'administration fiscale, mais résulte d'un choix économique de plus long terme, ne méconnaît pas le principe d'interdiction de l'abus de droit.

31 En ce qui concerne, enfin, le principe de proportionnalité, il y a lieu de considérer qu'une réglementation nationale fixant, à l'instar du décret de 1979, un délai compris entre un an et deux ans pour que des assujettis puissent procéder à la déclaration et au paiement de la TVA selon des modalités simplifiées respecte, au regard de l'objectif de lutte contre la fraude et les montages juridiques fictifs, le principe de proportionnalité. Il convient de relever, à cet égard, que l'absence de délai aurait pu avoir, à l'inverse, pour conséquence de permettre la réalisation d'opérations ponctuelles justifiant la constitution ad hoc d'une structure juridique. Or, une telle réglementation nationale risquerait de favoriser les abus et les fraudes, abus et fraudes dont la prévention constitue précisément l'un des objectifs poursuivis par la législation communautaire (voir, en ce sens, arrêts du 15 juin 2006, *Heintz van Landewijck*, C-494/04, Rec. p. I-5381, points 42 et 43, ainsi que du 13 décembre 2007, *BATIG*, C-374/06, Rec. p. I-11271, point 39).

32 Il convient donc de répondre à la seconde question que le principe de neutralité fiscale ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui se bornerait à traiter différemment les assujettis désireux d'opter pour un dispositif de déclaration et de versement simplifiés de la TVA selon que l'entité ou la société mère détient plus de 50 % des actions ou des parts des personnes subordonnées depuis, au plus tard, le début de l'année civile précédant celle de la déclaration, ou, au contraire, ne remplit ces conditions que postérieurement à cette date. Il appartient au juge national de vérifier si une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, constitue un tel dispositif. Par ailleurs, ni le principe d'interdiction de l'abus de droit ni le principe de proportionnalité ne s'opposent à une telle réglementation.

Sur les dépens

- 33 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 (troisième chambre) dit pour droit:

- 1) **L'article 4, paragraphe 4, second alinéa, 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, est une norme dont l'application par un État membre suppose la consultation préalable par ce dernier du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée et l'adoption d'une réglementation nationale autorisant les personnes, notamment les sociétés, établies à l'intérieur du pays et indépendantes du point de vue juridique, mais étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation, à cesser d'être considérées comme des assujettis distincts à la taxe sur la valeur ajoutée, pour être considérées comme un assujetti unique, seul contribuable d'un numéro individuel d'identification à ladite taxe et, par suite, seul à pouvoir souscrire des déclarations de taxe sur la valeur ajoutée. Il appartient au juge national de vérifier si une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, satisfait à ces critères, étant précisé que, en l'absence de consultation préalable du comité consultatif de la taxe sur la valeur ajoutée, une réglementation nationale qui remplirait lesdits critères constituerait une transposition intervenue en violation de l'exigence procédurale posée à l'article 4, paragraphe 4, second alinéa, de la sixième directive 77/388.**

- 2) **Le principe de neutralité fiscale ne s'oppose pas à une réglementation nationale qui se bornerait à traiter différemment les assujettis désireux d'opter pour un dispositif de déclaration et de versement simplifiés de la taxe sur la valeur ajoutée selon que l'entité ou la société mère détient plus de 50 % des actions ou des parts des personnes subordonnées depuis, au plus tard, le début de l'année civile précédant celle de la déclaration, ou, au contraire, ne remplit ces conditions que postérieurement à cette date. Il appartient au juge national de vérifier si une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, constitue un tel dispositif. Par ailleurs, ni le principe d'interdiction de l'abus de droit ni le principe de proportionnalité ne s'opposent à une telle réglementation.**

Signatures