

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

11 mai 2006 (*)

«Manquement d'État – Directive 69/335/CEE – Articles 10 et 12 – Impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux – Principes du droit communautaire en matière de répétition de l'indu»

Dans l'affaire C-197/03,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 226 CE, introduit le 12 mai 2003,

Commission des Communautés européennes, représentée par M. E. Traversa, en qualité d'agent, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République italienne, représentée par M. I. M. Braguglia en qualité d'agent, assisté de M. P. Gentili, avvocato dello Stato, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. Malenovský, J.-P. Puissochet (rapporteur), U. Lõhmus et A. Ó Caoimh, juges,

avocat général: M. F. G. Jacobs,

greffier: M. R. Grass,

vu la procédure écrite,

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

rend le présent

Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission des Communautés européennes demande à la Cour de constater que, en ayant institué, par l'article 11 de la loi n° 448/98, une taxe forfaitaire rétroactive sur l'inscription des actes de société autres que l'acte constitutif, et en ayant prévu, pour le remboursement de la taxe de concession gouvernementale supprimée relative à l'inscription de l'acte constitutif des sociétés, une réglementation discriminatoire et restrictive frappant des sociétés qui ont droit à ce remboursement, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu, d'une part, de l'article 10, point c), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux (JO L 249, p. 25, ci-après la «directive»), et, d'autre part, des principes dégagés par la Cour de justice en matière de répétition de l'indu.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

2 Le dernier considérant de la directive dispose:

«considérant que le maintien d'autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ou le droit de timbre sur les titres risque de remettre en cause les buts poursuivis par les mesures prévues par la présente directive et que, dès lors, leur suppression s'impose».

3 L'article 4 de la directive dispose:

«1. Sont soumises au droit d'apport les opérations suivantes:

- a) la constitution d'une société de capitaux;
- b) la transformation en une société de capitaux d'une société, association ou personne morale qui n'est pas une société de capitaux;
- c) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature;
- d) l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de l'apport de biens de toute nature rémunéré, non par des parts représentatives du capital ou de l'avoir social, mais par des droits de même nature que ceux d'associés, tels que droit de vote, participation aux bénéfices ou au boni de liquidation;

[...]

2. Peuvent être soumises au droit d'apport les opérations suivantes:

- a) l'augmentation du capital social d'une société de capitaux par incorporation de bénéfices, réserves ou provisions;
- b) l'augmentation de l'avoir social d'une société de capitaux au moyen de prestations effectuées par un associé qui n'entraînent pas une augmentation du capital social, mais qui trouvent leur contrepartie dans une modification des droits sociaux ou bien qui sont susceptibles d'augmenter la valeur des parts sociales;
- c) l'emprunt que contracte une société de capitaux, si le créancier a droit à une quote-part des bénéfices de la société;
- d) l'emprunt que contracte une société de capitaux auprès d'un associé, du conjoint ou d'un enfant d'un associé, ainsi que celui contracté auprès d'un tiers, lorsqu'il est garanti par un associé, à la condition que ces emprunts aient la même fonction qu'une augmentation du capital social.

3. N'est pas une constitution au sens du paragraphe 1 sous a), une quelconque modification de l'acte constitutif ou des statuts d'une société de capitaux et notamment:

- a) la transformation d'une société de capitaux en une société de capitaux d'un type différent;
- b) le transfert d'un État membre dans un autre État membre du siège de direction effective ou du siège statutaire d'une société, association ou personne morale qui est considérée, pour la

perception du droit d'apport, comme société de capitaux dans chacun de ces États membres;

c) le changement de l'objet social d'une société de capitaux;

d) la prorogation de la durée d'une société de capitaux.»

4 Les articles 5 et 6 de la directive déterminent la base imposable dans les différents cas.

5 L'article 7 de la directive, qui a été modifié par la directive 85/303/CEE du Conseil, du 10 juin 1985, prévoit essentiellement des dispenses du droit d'apport.

6 L'article 10 de la directive dispose:

«En dehors du droit d'apport, les États membres ne perçoivent, en ce qui concerne les sociétés, associations ou personnes morales poursuivant des buts lucratifs, aucune imposition, sous quelque forme que ce soit:

a) pour les opérations visées à l'article 4;

[...]

c) pour l'immatriculation ou pour toute autre formalité préalable à l'exercice d'une activité, à laquelle une société, association ou personne morale poursuivant des buts lucratifs peut être soumise en raison de sa forme juridique.»

7 L'article 12, paragraphe 1, de la directive dispose:

«Par dérogation aux dispositions des articles 10 et 11, les États membres peuvent percevoir:

[...]

e) des droits ayant un caractère rémunérateur;

[...]»

La législation italienne et la jurisprudence de la Cour

8 La taxe de concession, perçue pour l'inscription des principaux actes concernant la vie des sociétés au registre des sociétés commerciales tenu par les greffes des tribunaux, a été instituée par le décret n° 641 du président de la République du 26 octobre 1972 (GURI n° 292, supplément n° 3 du 11 novembre 1972).

9 Ont été assujetties à cette taxe les inscriptions au registre des actes suivants: acte constitutif, augmentation de capital, prorogation de la durée de la société, modification de l'objet ou du type de la société, fusion, autres modifications de l'acte constitutif et actes de société dont l'inscription est obligatoire en vertu des dispositions du code civil.

10 Le montant de la taxe de concession, modifié à de nombreuses reprises, variait selon la forme juridique des sociétés concernées pour ce qui est de l'inscription de l'acte constitutif de la société, mais était unique pour l'inscription des autres actes. Le décret-loi n° 853, du 19 décembre 1984 (GURI n° 347, du 19 décembre 1984), converti en loi par la loi n° 17, du 17 février 1985 (GURI n° 41 bis, du 17 février 1985), a précisé que la taxe de concession due pour l'inscription au registre de l'acte constitutif était également exigible le 30 juin de chaque année civile ultérieure.

11 Des sociétés ayant contesté la conformité avec les articles 10 et 12 de la directive de la taxe de

concession en tant qu'elle visait l'inscription de l'acte constitutif et son maintien les années suivantes, la Cour, saisie sur renvoi préjudiciel, a dit pour droit, dans l'arrêt du 20 avril 1993, *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni* (C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915), que l'article 10 de la directive doit être interprété en ce sens qu'il interdit, sous réserve des dispositions dérogatoires de l'article 12 de la même directive, une imposition annuelle due en raison de l'immatriculation des sociétés de capitaux, cela même si le produit de cette imposition contribue au financement du service chargé de la tenue du registre dans lequel sont immatriculées les sociétés.

- 12 La Cour a également dit pour droit que ledit article 12 doit être interprété en ce sens que les droits ayant un caractère rémunérateur, mentionnés au paragraphe 1, sous e), de cette disposition, peuvent être des rétributions perçues en contrepartie d'opérations imposées par la loi dans un but d'intérêt général, comme par exemple l'immatriculation des sociétés de capitaux, et que les montants de ces droits, qui peuvent être différents selon la forme juridique de la société, doivent être calculés sur la base du coût de l'opération, ce coût pouvant être évalué forfaitairement.
- 13 À l'occasion d'une question préjudicielle posée par une juridiction d'un autre État membre, la Cour a précisé, dans l'arrêt du 2 décembre 1997, *Fantask e.a.* (C-188/95, Rec. p. I-6783), que l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive doit être interprété en ce sens que, pour revêtir un caractère rémunérateur, les montants des droits perçus à l'occasion de l'immatriculation des sociétés anonymes et des sociétés à responsabilité limitée et lors des augmentations de capital dont ces sociétés font l'objet doivent être calculés sur la base du seul coût des formalités en cause, étant entendu que ces montants peuvent également couvrir les dépenses engendrées par des opérations mineures effectuées gratuitement. Pour calculer ces montants, un État membre est en droit de prendre en compte l'ensemble des coûts liés aux opérations d'enregistrement, y compris la fraction des frais généraux qui leur sont imputables. En outre, un État membre a la faculté de prévoir des droits forfaitaires et d'établir leurs montants pour une durée indéterminée, dès lors qu'il s'assure, à intervalles réguliers, que ces montants continuent de ne pas dépasser le coût moyen des opérations en cause.
- 14 À la suite de l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*, précité, la perception de la taxe de concession pour l'inscription de l'acte constitutif et pour chaque année ultérieure a été jugée contraire au droit communautaire par différentes juridictions nationales et les autorités italiennes ont adopté le décret-loi n° 331, du 30 août 1993 (GURI n° 203, du 30 août 1993), converti en loi, après modifications, par la loi n° 427, du 29 octobre 1993 (GURI n° 255, du 29 octobre 1993). L'article 61, paragraphe 1, de ce décret-loi a fixé un montant unique de 500 000 ITL, quelle que soit la forme juridique de la société concernée, pour la taxe due lors de l'inscription au registre de l'acte constitutif (cette taxe sera ensuite définitivement abrogée à compter du 1^{er} janvier 1998 par la loi n° 549, du 28 décembre 1995); il a supprimé la perception de la taxe pour chaque année ultérieure et a fixé un montant unique de 250 000 ITL pour l'inscription de chacun des actes autres que l'acte constitutif.
- 15 Par ailleurs, dans le cadre de contentieux consécutifs aux demandes de remboursement des taxes perçues jusqu'en 1992 pour l'inscription de l'acte constitutif et son maintien les années suivantes, la Corte suprema di cassazione, dans son arrêt n° 3458 du 23 février 1996, a indiqué que ces remboursements étaient soumis au délai de forclusion prévu à l'article 13, deuxième alinéa, du décret n° 641, lequel dispose:

«le contribuable peut demander la restitution des taxes payées par erreur dans le délai de forclusion de trois ans à compter du jour du paiement ou, en cas de refus de l'acte soumis à la taxe, à compter de la date de la communication du refus lui-même».
- 16 Interrogée à titre préjudiciel par plusieurs juridictions italiennes sur la compatibilité avec le droit

communautaire de l'opposabilité d'un tel délai, la Cour a dit pour droit, dans les arrêts du 15 septembre 1998, Edis (C-231/96, Rec. p. I-4951), Spac (C-260/96, Rec. p. I-4997), et Ansaldo Energia e.a. (C-279-96 à C-281/96, Rec. p. I-5025), que la circonstance que la Cour a rendu un arrêt préjudiciel statuant sur l'interprétation d'une disposition de droit communautaire sans limiter les effets dans le temps de cet arrêt n'affecte pas le droit d'un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation de cette disposition un délai national de forclusion. La Cour a également dit pour droit que le droit communautaire n'interdit pas à un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation du droit communautaire un délai national de forclusion de trois ans qui déroge au régime commun de l'action en répétition de l'indu entre particuliers, soumise à un délai plus favorable, dès lors que ce délai de forclusion s'applique de la même manière aux actions en remboursement de ces impositions qui sont fondées sur le droit communautaire et à celles qui sont fondées sur le droit interne. Enfin, la Cour a dit pour droit que, dans des circonstances telles que celles qui lui étaient exposées, le droit communautaire n'interdit pas non plus à un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation d'une directive un délai national de forclusion qui court à compter de la date du paiement des impositions en cause, même si, à cette date, cette directive n'avait pas encore été correctement transposée en droit national.

- 17 De plus, dans l'arrêt Ansaldo Energia e.a., précité, s'agissant des intérêts applicables à de tels remboursements, la Cour a dit pour droit que, en cas de remboursement d'impositions perçues en violation du droit communautaire, ce dernier ne s'oppose pas au versement d'intérêts selon des modalités de calcul moins favorables que celles en vigueur dans le cadre du régime commun de l'action en répétition de l'indu entre particuliers, dès lors que ces modalités s'appliquent de la même manière aux recours formés contre ces impositions qui sont fondés sur le droit communautaire et à ceux qui sont fondés sur le droit interne.
- 18 L'article 11 de la loi n° 448/98, du 23 décembre 1998, portant mesures de finances publiques pour la stabilisation et le développement (supplément ordinaire à la GURI n° 302 du 29 décembre 1998) a été adopté par la suite pour régler rétroactivement la question du remboursement des taxes de concession perçues au cours de la période 1985 à 1992, c'est-à-dire celle précédant l'application des dispositions du décret-loi n° 331.

Cet article dispose:

«1. L'article 61, paragraphe 1, du décret-loi n° 331, du 30 août 1993, converti en loi, après modifications, par la loi n° 427, du 29 octobre 1993, doit être interprété en ce sens que la taxe sur les concessions gouvernementales pour l'inscription des sociétés au registre des entreprises, visée à l'article 4 du barème annexé au décret n° 641 du président de la République, du 26 octobre 1972, dans le texte modifié par ledit article 61, est due pour les années 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, 1991 et 1992 pour un montant de 500 000 ITL pour l'inscription de l'acte constitutif et pour les montants forfaitaires annuels suivants pour l'inscription des autres actes de société, pour chaque année comprise entre 1985 à 1992:

- a) 750 000 ITL pour les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions;
- b) 400 000 ITL pour les sociétés à responsabilité limitée;
- c) 90 000 ITL pour les autres types de sociétés.

2. Les sociétés qui, au cours des années indiquées au paragraphe 1, ont versé la taxe sur les concessions gouvernementales pour l'inscription au registre des entreprises et la taxe annuelle, conformément à l'article 3, paragraphes 18 et 19, du décret-loi n° 853, du 19 décembre 1984,

converti en loi, après modifications, par la loi n° 17, du 17 février 1985, peuvent obtenir le remboursement de la différence entre les sommes versées et les sommes dues en application du paragraphe 1, pour autant qu'elles aient présenté une demande de remboursement dans les délais prévus à l'article 13 du décret n° 641 du président de la République, du 26 octobre 1972.

3. La somme à rembourser donne lieu au versement d'intérêts au taux légal applicable à la date d'entrée en vigueur de la présente loi, à compter de la date de présentation de la demande.»

- 19 L'article 11, paragraphe 4, de la loi n° 448/98 dispose pour sa part que «Courant 1999, le ministère des finances examine les demandes de remboursement présentées en temps utile et en contrôle la validité et l'opportunité». Il est également précisé que les procédures de remboursement seront engagées à partir du second semestre de l'année 1999 et qu'elles seront exécutées en respectant l'ordre chronologique de présentation des demandes en commençant par celles dont le montant est le moins élevé.
- 20 L'article 11, paragraphe 5, de la même loi prévoit que le remboursement de la taxe d'inscription supprimée est financé par des «émissions de titre de la dette publique en 1999 et dans les années suivantes». Le produit net de ces émissions de titres est en outre «limité à 2 500 milliards de lires pour la première annuité».
- 21 Une circulaire n° 32/E du 12 février 1999 du service des recettes du ministère des Finances italien précise enfin que le remboursement se fera dans les limites du plafond du produit net de ces émissions de titre. La même circulaire recommande aux services compétents, dans l'hypothèse dans laquelle des procédures contentieuses seraient encore pendantes en première instance, de ne pas procéder de suite au remboursement mais de poursuivre la procédure.
- 22 Ainsi, pour la période couvrant les années 1985 à 1992, la taxe de concession due pour l'inscription de l'acte constitutif est rétroactivement fixée à un montant unique de 500 000 ITL, quelle que soit la forme juridique de la société concernée, et n'est due qu'une fois (solution également applicable à partir de 1993), tandis que les taxes de concession dues pour l'inscription des autres actes de société sont différenciées selon la forme juridique des sociétés concernées et forfaitisées sous la forme d'un versement annuel, quel que soit le nombre d'actes effectivement inscrits.
- 23 La Cour, interrogée à titre préjudiciel à l'occasion de litiges mettant en cause l'application des dispositions de l'article 11 de la loi n° 448/98, a dit pour droit, dans l'arrêt du 10 septembre 2002, Prisco et CASER (C-216/99 et C-222/99, Rec. p. I-6761):
 - 1) L'article 10 de la directive [...] doit être interprété en ce sens qu'il interdit, sous réserve des dispositions dérogatoires de l'article 12 de la même directive, les taxes rétroactives dues pour l'inscription d'actes de société au registre des entreprises, dès lors qu'elles ne constituent pas un droit d'apport autorisé par ladite directive. L'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive doit être interprété en ce sens que de telles taxes rétroactives ne constituent pas des droits ayant un caractère rémunérateur autorisés par cette disposition lorsque les inscriptions au registre des entreprises pour lesquelles elles sont perçues ont déjà donné lieu à la perception de taxes auxquelles lesdites taxes rétroactives sont censées se substituer mais qui ne sont pas remboursées à ceux qui les ont acquittées. En dehors de ces circonstances, pour que de telles taxes rétroactives constituent des droits ayant un caractère rémunérateur autorisés par l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive, leurs montants, qui peuvent être différents selon la forme juridique de la société, doivent être calculés sur la base du seul coût des formalités en cause, étant entendu qu'ils peuvent également couvrir des dépenses engendrées par des opérations mineures effectuées gratuitement, et doivent tenir compte, le cas échéant, d'autres droits acquittés parallèlement et visant aussi à rémunérer le même

service rendu. Pour calculer ces montants, un État membre est en droit de prendre en compte l'ensemble des coûts liés aux opérations d'enregistrement, y compris la fraction des frais généraux qui leur sont imputables. En outre, un État membre a la faculté de prévoir des droits forfaitaires et d'établir leurs montants pour une durée indéterminée, dès lors qu'il s'assure, à intervalles réguliers, que ces montants continuent de ne pas dépasser le coût moyen des opérations en cause.

- 2) Le droit communautaire n'interdit pas à un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'impositions perçues en violation du droit communautaire un délai national de forclusion de trois ans qui déroge au régime commun de l'action en répétition de l'indu entre particuliers, soumise à un délai plus favorable, dès lors que, d'une part, ce délai de forclusion s'applique de la même manière aux actions en remboursement de ces impositions qui sont fondées sur le droit communautaire et à celles qui sont fondées sur le droit interne et, d'autre part, qu'il ne rend pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.
- 3) Le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre adopte des dispositions soumettant le remboursement d'une imposition, qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause.

La procédure précontentieuse

- 24 Par lettre de mise en demeure du 21 octobre 1999, notifiée de nouveau, à la suite d'une erreur matérielle, le 12 avril 2000, la Commission, en vertu de l'article 226 CE, faisait connaître ses griefs au gouvernement italien et l'invitait à présenter ses observations. Selon la Commission, l'article 11 de la loi n° 448/98 méconnaît l'article 10, sous c), de la directive. Les paragraphes 3, 4 et 5 de l'article 11 de ladite loi seraient par ailleurs incompatibles avec les principes d'équivalence et d'effectivité dégagés par la jurisprudence de la Cour relative au remboursement de droits et taxes perçus par les États membres en violation du droit communautaire.
- 25 Par lettre du 29 juin 2000, le gouvernement italien rejetait ces griefs. Il transmettait par ailleurs à la Commission, par lettre du 7 juillet 2000, une fiche technique comportant une «comparaison comptable» entre les charges imposées, en vertu de l'article 11 de la loi n° 448/98, aux sociétés pour l'inscription des actes de société et les coûts supportés par l'administration aux fins de fournir ce service en 1989 et 1990.
- 26 Par lettre de mise en demeure complémentaire du 29 décembre 2000, la Commission soulevait de nouveaux griefs à l'encontre du gouvernement italien, et soutenait que la taxe de concession rétroactive perçue au titre des années 1985 à 1992, instituée par l'article 11 de la loi n° 448/98, méconnaît l'article 10 de la directive en ce que l'inscription de l'acte constitutif a déjà été rémunérée par la perception de droits de chancellerie.
- 27 Par lettre du 5 mars 2001, les autorités italiennes informaient la Commission de ce qu'un projet de modification de l'article 11 de la loi n° 448/98, tenant compte, aux fins de remboursement de la taxe de concession sur l'inscription des actes de sociétés, des droits de chancellerie déjà versés par le sociétés entre les années 1985 et 1992, était en préparation.
- 28 Par avis motivé du 4 juillet 2002, la Commission a invité la République italienne à prendre, dans le délai de deux mois à compter de sa notification, les dispositions nécessaires pour se conformer audit

avis.

- 29 La République italienne n'ayant pas répondu à cet avis, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

Sur le recours

- 30 La Commission soulève à l'encontre de la République italienne trois griefs relatifs à l'incompatibilité avec le droit communautaire de la taxe forfaitaire annuelle rétroactive due pour l'inscription des actes autres que l'acte constitutif, aux modalités de calcul des intérêts applicables aux remboursements aux sociétés créancières et aux modalités de remboursement de la taxe de concession qui était perçue lors de l'inscription de l'acte constitutif.

Sur le premier grief relatif à l'incompatibilité avec le droit communautaire de la taxe forfaitaire annuelle rétroactive due pour l'inscription des actes autres que l'acte constitutif

Argumentation des parties

- 31 La Commission rappelle que la Cour a dit pour droit, dans son arrêt Prisco et CASER, précité, que l'article 10 de la directive interdit, sous réserve des dispositions dérogatoires de l'article 12 de la même directive, les taxes rétroactives dues pour l'inscription d'actes de société au registre des entreprises. La Cour a également dit pour droit, dans le même arrêt, que si l'article 12, paragraphe 1, sous e), de cette directive autorise la perception de droits ayant un caractère rémunérateur, des taxes rétroactives dues pour l'inscription d'actes de société au registre des entreprises ne peuvent être regardées comme présentant un caractère rémunérateur dès lors que les inscriptions au registre des entreprises pour lesquelles ces taxes rétroactives sont perçues ont déjà donné lieu à la perception de taxes auxquelles lesdites taxes rétroactives sont censées se substituer mais qui ne sont pas remboursées à ceux qui les ont acquittées. Il en va de même, a fortiori, si les taxes de concession forfaitaires annuelles rétroactives portent sur des années où il n'a été procédé à aucune inscription d'actes autres que l'acte constitutif.
- 32 À la lumière de ce précédent, la Commission soutient que la taxe forfaitaire annuelle rétroactive sur l'inscription des actes autres que l'acte constitutif est interdite en vertu de l'article 10, sous c), de la directive. Cette taxe ne peut, en outre, être considérée comme ayant un caractère rémunérateur, au sens de l'article 12 de la même directive, dès lors que, d'une part, l'administration fiscale italienne a déjà perçu, au titre de l'inscription de ces actes entre 1985 et 1992, des taxes similaires censées avoir rémunéré le service rendu et que, d'autre part, aucune société n'a, dans les faits, demandé le remboursement de la taxe de concession versée entre 1985 et 1992, et qu'aucune société n'est désormais en mesure de le faire, le délai de forclusion pour présenter une demande de remboursement ayant expiré le 31 décembre 1995.
- 33 La Commission est par conséquent d'avis que la deuxième hypothèse envisagée par la Cour dans son arrêt Prisco et CASER, précité – hypothèse visant les sociétés qui peuvent encore prétendre au remboursement des taxes de concession déjà versées entre 1985 et 1992 pour l'inscription de l'acte constitutif ou d'autres actes, et dans laquelle il convient de vérifier si les nouvelles taxes rétroactives présentent un caractère rémunérateur – n'est pas pertinente en l'espèce dès lors qu'il n'existe pas, selon la Commission, de sociétés pouvant prétendre à un tel remboursement.
- 34 Le gouvernement italien considère que l'obligation de rembourser la taxe dont l'illégalité résulte de l'arrêt Ponente Carni et Cispadana Costruzioni, précité, a eu pour conséquence de priver de rémunération le service de la tenue des registres publics des sociétés commerciales, alors que cet arrêt rappelle que, dans les limites de la rémunération, les États membres peuvent introduire des

droits d'enregistrement à charge des sociétés en application de l'article 12, sous e), de la directive. L'article 11, paragraphe 1, de la loi n°448/98 a par conséquent institué une nouvelle taxe sur les «actes autres» pour les années 1985 à 1992, et ce afin de rétablir rétroactivement le caractère rémunérateur du service de tenue des registres.

Appréciation de la Cour

- 35 La Cour a déjà jugé que les droits dus pour l'inscription des autres actes de société, dès lors qu'ils sont aussi perçus en raison d'une formalité liée à la forme juridique des sociétés en cause, sont directement visés par l'interdiction posée à l'article 10 de la directive. Il convient par conséquent d'examiner si ces taxes peuvent bénéficier de la dérogation accordée aux droits ayant un caractère rémunérateur au titre de l'article 12, paragraphe 1, sous e), de la directive (arrêt Prisco et CASER, précité, points 49 et 50).
- 36 Or, s'agissant des taxes de concession forfaitaires annuelles rétroactives dues pour l'inscription des actes autres que l'acte constitutif, instituées par l'article 11 de la loi n° 448/98, il apparaît, d'une part, que le gouvernement italien ne conteste pas que ces taxes viennent s'ajouter à des taxes de concession qui ont déjà été acquittées au cours des années 1985 à 1992 pour l'inscription des mêmes actes. D'autre part, l'article 11, paragraphe 1, de la loi n° 448/98 ne subordonne pas l'obligation de verser les taxes qu'il institue à la possibilité d'obtenir le remboursement des taxes acquittées au cours des années 1985 à 1992. Le gouvernement italien n'a, en outre, pas fourni d'élément sérieux permettant de dire que, indépendamment de ce que prévoit l'article 11, paragraphe 1, de la loi n° 448/98, le versement des taxes prévues par cet article n'est exigé qu'en cas d'un tel remboursement.
- 37 Dès lors que les taxes instituées par l'article 11, paragraphe 1, de la loi n° 448/98 viennent s'ajouter à des taxes de concession qui ont déjà été acquittées au cours des années 1985 à 1992 pour l'inscription des mêmes actes au titre du régime initialement applicable et que, compte tenu notamment du délai de forclusion résultant de l'article 13 du décret n° 641, les sociétés concernées ne peuvent obtenir le remboursement de ces dernières taxes, les autorités italiennes ont déjà perçu, au titre de l'inscription de ces actes, des taxes similaires censées avoir rémunéré le service rendu. Dans de telles circonstances, sans qu'il soit besoin d'examiner si le coût lié à l'inscription desdits actes est ou non déjà couvert par les droits de chancellerie, lesdites taxes forfaitaires ne sauraient être considérées comme ayant un caractère rémunérateur (arrêt Prisco et CASER, précité, point 52).
- 38 A fortiori, les taxes de concession forfaitaires annuelles rétroactives ne sauraient avoir un caractère rémunérateur si elles portent sur des années où il n'a été procédé à aucune inscription d'actes autres que l'acte constitutif (arrêt Prisco et CASER, précité, point 53).
- 39 Dans ces conditions, les dispositions de la directive font obstacle à la perception de la taxe forfaitaire annuelle rétroactive due pour l'inscription des actes autres que l'acte constitutif instituée par la loi n° 448/98. Il y a lieu par conséquent de considérer le premier grief comme fondé.

Sur le deuxième grief relatif aux modalités de calcul des intérêts applicables aux remboursements aux sociétés créancières

Argumentation des parties

- 40 La Commission rappelle que la Cour a dit pour droit, au point 79 de son arrêt Prisco et CASER, précité, que le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre adopte des dispositions soumettant le remboursement d'une imposition qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles

qui seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause.

- 41 À cet égard, la Commission constate, d'une part, que les dispositions de l'article 11, paragraphe 3, de la loi n° 448/98 ont pour objet de régir spécifiquement le remboursement de la taxe de concession gouvernementale sur l'inscription au registre des entreprises et, d'autre part, que le taux d'intérêt prévu par ces dispositions – 2,5 % par an – est nettement moins favorable que les taux qui auraient été applicables en l'absence des dispositions de l'article 11, paragraphe 3, de la loi n° 448/98.
- 42 Le gouvernement italien considère que les dispositions de l'article 11, paragraphe 3 ne régissent pas les seuls remboursements de la taxe pour l'inscription des sociétés au registre des entreprises qui résulteraient d'une violation du droit communautaire. Par conséquent, ces dispositions ne présentent pas un caractère discriminatoire.

Appréciation de la Cour

- 43 Au point 29 de l'arrêt *Ansaldo Energia e.a.*, précité, la Cour a rappelé qu'une modalité nationale de remboursement respecte le principe d'équivalence dès lors qu'elle s'applique indifféremment aux recours fondés sur la violation du droit communautaire et à ceux fondés sur la méconnaissance du droit interne, s'agissant d'un même type de taxes ou redevances, mais que ce principe ne saurait en revanche être interprété comme obligeant un État membre à étendre à l'ensemble des actions en restitution de taxes ou redevances perçues en violation du droit communautaire son régime de répétition interne le plus favorable. La Cour en a conclu, au point 30 du même arrêt, que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que la législation d'un État membre prévoit, en matière d'intérêts, des modalités de calcul moins favorables pour la restitution d'impositions indûment perçues que pour la répétition de l'indu entre particuliers, pourvu que les modalités en cause s'appliquent indifféremment aux actions fondées sur le droit interne et à celles fondées sur le droit communautaire.
- 44 Toutefois, ainsi que la Cour l'a également jugé, un État membre ne peut adopter de dispositions soumettant le remboursement d'une imposition, qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui se seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause (voir arrêts précités *Edis*, point 24, ainsi que *Prisco et CASER*, point 77).
- 45 Or, et ainsi que l'a déjà relevé la Cour au point 78 de son arrêt *Prisco et CASER*, précité, les modalités de calcul des intérêts prévues à l'article 11, paragraphe 3, de la loi n° 448/98 concernent spécifiquement les taxes de concession perçues pour l'inscription au registre des entreprises et le versement annuel pour son maintien les années suivantes, déclarées contraires au droit communautaire à la suite de l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*, précité. Ces modalités sont en outre moins favorables que celles applicables au remboursement des autres dettes fiscales, y compris au remboursement des autres taxes de concession de même nature.
- 46 Une telle législation est par conséquent contraire aux principes dégagés par la Cour en matière de répétition de l'indu. Le deuxième grief est, par suite, fondé.

Sur le troisième grief relatif aux modalités de remboursement de la taxe de concession qui était perçue lors de l'inscription de l'acte constitutif

Argumentation des parties

- 47 La Commission constate que l'article 11, paragraphes 4 et 5, de la loi n° 448/98 et la circulaire

n°32/E du service des recettes du ministère des Finances prévoient, pour le remboursement de la taxe de concession perçue lors de l'inscription des sociétés au registre des entreprises – taxe dont l'illégalité résulte de l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*, précité – des conditions restrictives, qui concernent spécifiquement le remboursement de la taxe de concession sur l'inscription de l'acte constitutif et sont moins favorables que celles qui seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause. Ces dispositions rendraient en outre impossible ou excessivement difficile le droit au remboursement.

- 48 Le gouvernement italien considère pour sa part que ces dispositions ont précisément pour objet et pour effet de simplifier et d'accélérer le traitement des demandes de remboursement.

Appréciation de la Cour

- 49 Ainsi qu'il a été rappelé au point 47 du présent arrêt, la Cour a déjà jugé qu'un État membre ne peut adopter de dispositions soumettant le remboursement d'une imposition, qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause (voir arrêts précités *Edis*, point 24, ainsi que *Prisco et CASER*, point 77).
- 50 Les dispositions qui figurent à l'article 11, paragraphes 4 et 5, de la loi n° 448/98 et celles de la circulaire n° 32/E ont pour objet de définir les modalités de traitement des demandes de remboursement de la taxe de concession sur l'inscription de l'acte constitutif de sociétés de capitaux, taxe dont l'incompatibilité avec l'article 10, sous c), de la directive résulte de l'arrêt *Ponente Carni et Cispadana Costruzioni*, précité. Ces dispositions doivent donc être considérées comme spécifiques aux recours fondés sur la violation du droit communautaire.
- 51 Ces dispositions n'apparaissent pas, en revanche, comme étant moins favorables que celles qui seraient appliquées, en leur absence, au remboursement, ou comme étant de nature à rendre impossible ou excessivement difficile toute demande de remboursement.
- 52 L'objet de ces dispositions est tout d'abord de permettre de traiter par la voie administrative les demandes de remboursement, sans interdire aux sociétés demanderesse de recourir, le cas échéant, à la voie contentieuse, voie que ces sociétés auraient en tout état de cause pu emprunter en l'absence des dispositions en cause.
- 53 Contrairement ensuite à ce que soutient la Commission, le fait, pour le législateur italien, d'annoncer dans une loi du 29 décembre 1998 que l'administration examinera les demandes de remboursement au cours de l'année 1999, que les procédures de remboursement seront engagées à partir du second semestre et qu'elles seront exécutées en respectant l'ordre chronologique de présentation des demandes n'a pas pour objet de retarder la procédure de remboursement.
- 54 De même, la Commission n'a pas démontré que le mode de financement retenu par ledit législateur, à savoir l'émission de titres de la dette publique, soumettrait le remboursement à des conditions moins favorables ou le rendrait en l'espèce impossible ou excessivement difficile. Il ressort par ailleurs du dossier que la Commission n'a pas sérieusement contesté que le plafond prévu par la loi n° 448/98 pour l'émission de ces titres a été fixé à un montant qui permettrait d'honorer l'ensemble des demandes de remboursement susceptibles d'être soumises aux autorités italiennes.
- 55 Enfin, la Commission n'a pas démontré que la circulaire n° 32/E comportait une instruction de portée générale et absolue ordonnant aux services, dans l'hypothèse dans laquelle des procédures contentieuses seraient pendantes, d'exercer systématiquement toutes les voies de recours. Dès lors qu'il n'est pas établi, en l'espèce, que cette circulaire ne laissait aucune marge d'appréciation aux

services dans la conduite à tenir au regard des procédures contentieuses, elle ne peut être considérée comme étant de nature à faire obstacle au remboursement.

56 N'est pas non plus de nature à faire obstacle au remboursement la précision, qui figure dans la circulaire n° 32/E, de ne rembourser que dans les limites fixées à l'article 11 de la loi n° 448/98, dès lors que, ainsi qu'il a été relevé ci-dessus, la Commission n'a pas sérieusement contesté que le plafond prévu par cette loi a été fixé à un montant qui permettrait d'honorer l'ensemble des demandes de remboursement susceptibles d'être soumises aux autorités italiennes.

57 Dans ces conditions, le grief relatif aux obligations qui incombent à la République italienne en vertu des principes dégagés par la Cour en matière de répétition de l'indu n'est pas établi en ce qui concerne les modalités de remboursement de la taxe de concession qui était perçue lors de l'inscription de l'acte constitutif.

58 Il résulte de l'ensemble de ce qui précède que:

- en instaurant des taxes rétroactives ne constituant pas des droits ayant un caractère rémunérateur autorisés, dès lors que les inscriptions au registre des entreprises pour lesquelles elles sont perçues ont déjà donné lieu à la perception de taxes auxquelles les taxes rétroactives sont censées se substituer sans possibilité de remboursement pour ceux qui les ont acquittées, ou que ces taxes rétroactives portent sur des années où il n'a été procédé à aucune inscription au registre justifiant leur perception,
- en adoptant des dispositions soumettant le remboursement d'une imposition, qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause,

la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 10 et 12, paragraphe 1, sous e), de la directive et des principes dégagés par la Cour en matière de répétition de l'indu.

59 Il a lieu de rejeter le recours pour le surplus.

Sur les dépens

60 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. En vertu de l'article 69, paragraphe 3, du même règlement, la Cour peut répartir les dépens ou décider que chaque partie supporte ses propres dépens si les parties succombent respectivement sur un ou plusieurs chefs, ou pour des motifs exceptionnels.

61 Dans le présent litige, il convient de tenir compte du fait que certains griefs de la Commission n'ont pas été accueillis.

62 Il y a donc lieu de condamner la République italienne aux trois quarts de l'ensemble des dépens. La Commission est condamnée à supporter l'autre quart.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) déclare et arrête:

1) En instaurant des taxes rétroactives ne constituant pas des droits ayant un caractère

rémunératoire autorisés, dès lors que les inscriptions au registre des entreprises pour lesquelles elles sont perçues ont déjà donné lieu à la perception de taxes auxquelles les taxes rétroactives sont censées se substituer sans possibilité de remboursement pour ceux qui les ont acquittées, ou que ces taxes rétroactives portent sur des années où il n'a été procédé à aucune inscription au registre justifiant leur perception, et en adoptant des dispositions soumettant le remboursement d'une imposition, qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause, la République italienne a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu, d'une part, des articles 10 et 12, paragraphe 1, sous e), de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux et, d'autre part, des principes dégagés par la Cour en matière de répétition de l'indu.

- 2) Le recours est rejeté pour le surplus.**
- 3) La République italienne est condamnée à supporter les trois quarts de l'ensemble des dépens. La Commission des Communautés européennes est condamnée à supporter l'autre quart.**

Signatures

* Langue de procédure: l'italien.