CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. SIEGBERT ALBER

présentées le 27 janvier 2000 *

I — Introduction

1. La présente procédure en manquement a pour objet de faire constater par la Cour que, en ne soumettant pas à la taxe sur la valeur ajoutée les péages perçus pour l'utilisation des routes et ponts à péage et en ne versant pas en conséquence les montants correspondants de ressources propres et des intérêts, l'Irlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE [1].

2. Il existe deux ponts publics en Irlande, dont l'utilisation est soumise au paiement d'un péage. Il s'agit des ponts d'East Link et de West Link, situés respectivement à l'est et à l'ouest de Dublin. Les autorités compétentes peuvent assurer la perception du péage elles-mêmes ou la confier à des tiers qui, en contrepartie, doivent alors veiller à l'entretien du tronçon concerné. Les péages perçus ne sont cependant soumis à la TVA en aucun cas.

II — Procédure précontentieuse

3. La Commission a abordé le problème de la perception de la TVA sur les péages par lettre du 3 mars 1987, qu'elle a adressée aux autorités irlandaises. Celles-ci ont répondu par lettre du 14 décembre 1987.

4. Le 20 avril 1988, la Commission a adressé une mise en demeure à l'Irlande en application de l'article 169 du traité CE (devenu article 226 CE), dans laquelle elle estimait que la non-perception de la TVA sur le péage perçu pour l'utilisation du pont d'East Link à Dublin était contraire aux articles 2 et 4, paragraphes 1, 2 et 5, de la sixième directive TVA. Les autorités irlandaises ont de nouveau expliqué dans une autre lettre du 17 octobre 1988 que le péage en cause représentait une location de biens immeubles et qu'il était ainsi exonéré de TVA.

* Langue originale: l'allemand.

1 — Dans ce contexte, pour les mêmes raisons, la Commission a introduit des recours en manquement contre l'Irlande, le Royaume Uni, le royaume des Pays-Bas et la République hellénique. Ces recours font l'objet des affaires C-358/97, C-359/97, C-408/97 et C-260/98.
A la différence des autres États membres faisant l'objet de procédures de manquement, le royaume des Pays-Bas a mis la contribution correspondante au titre des ressources propres à disposition de la Commission, sous réserve du règlement des points litigieux.
Les États membres qui ne font pas l'objet de procédures en manquement soit ne prélèvent pas de péages, soit les soumettent à la taxe sur le chiffre d'affaires.
Comme le royaume d'Espagne applique un taux d'imposition réduit, la Commission a introduit également une procédure en manquement contre cet État membre (C-83/99).

5. La Commission a indiqué aux autorités irlandaises par lettre du 27 novembre 1987 que la TVA litigieuse en l'espèce devait être intégrée au calcul des montants échus à verser au budget communautaire dans le cadre du système des ressources propres.

6. Dans leur réponse du 22 avril 1988, les autorités irlandaises ont soutenu que, dans la mesure où aucune TVA ne devait être prélevée sur le péage perçu au pont d'East Link, elles ne devaient pas non plus verser de contributions supplémentaires aux ressources propres.

7. Par lettre du 31 janvier 1989, la Commission a engagé la procédure en manquement relative aux ressources propres des Communautés. La Commission estimait que l'Irlande avait méconnu les obligations qui lui incombent en vertu de du traité dans la mesure où elle n'avait pas procédé au calcul nécessaire pour déterminer si et à concurrence de quel montant des ressources propres insuffisantes avaient été versées au titre de la TVA pour les années 1984 à 1986 et dans la mesure où elle n'avait pas mis les informations nécessaires à sa disposition. La Commission a dès lors demandé aux autorités irlandaises de faire les calculs nécessaires, de lui verser les montants échus majorés des intérêts de retard à partir du 31 mars 1988, d'effectuer les calculs nécessaires pour chacun des exercices budgétaires postérieurs jusqu'à ce que l'infraction ait pris fin et de lui communiquer alors lesdits calculs.

8. Dans leur réponse du 4 octobre 1989, les autorités irlandaises ont aussi invoqué l'argumentation qu'elles avaient déjà avancée.

9. Par lettre du 19 octobre 1989, la Commission a envoyé son avis motivé dans lequel elle évoquait à la fois la question de l'assujettissement à la TVA et celle des ressources propres.

10. En ce qui concerne les ressources propres, le gouvernement irlandais a répondu par lettre du 23 mai 1999 et, s'agissant de l'assujettissement à la TVA, par lettre du 12 octobre 1990 dans laquelle il invoquait l'application de la dérogation de l'article 4, paragraphe 5, de la sixième directive TVA.

11. Dans la requête qu'elle a déposée le 21 octobre 1997 au greffe de la Cour, la Commission conclut à ce qu'il plaise à celle-ci:

1) constater qu'en ne soumettant pas à la taxe sur la valeur ajoutée les péages perçus pour l'utilisation des routes et ponts à péage en Irlande, contrairement aux dispositions des articles 2 et 4, paragraphes 1, 2 et 5, de la sixième directive TVA et en ne mettant pas à la disposition de la Commission les montants des ressources propres et des intérêts de retard par suite de cette infraction, l'Irlande a manqué aux

obligations qui lui incombent en vertu du traité CE;

2) condamner l'Irlande aux dépens.

12. Le gouvernement irlandais conclut à ce qu'il plaise à la Cour:

1) constater qu'en ne soumettant pas les péages acquittés pour l'utilisation de routes et de ponts à péage existants en Irlande à la taxe sur la valeur ajoutée et en ne mettant pas à la disposition de la Commission les montants des ressources propres et des intérêts de retard, l'Irlande n'a pas manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE;

2) condamner la Commission aux dépens.

III — Cadre juridique

1. *Quant à la perception de la taxe sur la valeur ajoutée*

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 [2] (ci-après la «sixième directive» ou la «directive»)

13. L'article 2 de la directive dispose:

«Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

...»

2 — JO L 145, p. 1.

14. L'article 4, paragraphes 1, 2 et 5, de la directive dispose:

«1. 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.

2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.

3...

4...

5. Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D [3] et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

Les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes précités exonérées en vertu [de l']article 13 [4]...»

3 — L'annexe D énumère, au total, 13 types d'activités, telles que les télécommunications, la distribution d'eau, de gaz et d'électricité, les prestations de services portuaires et aéroportuaires, l'exploitation des foires et des expositions à caractère commercial, etc.

4 — L'article 13, A, énumère 17 exonérations en faveur de certaines activités d'intérêt général. C'est ainsi que sont exonérées de la taxe, entre autres: les prestations de services effectuées par les services publics postaux; l'hospitalisation et les soins médicaux; les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale et à la sécurité sociale, ou à la protection de l'enfance et de la jeunesse; ensuite celles fournies à leurs membres par des organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique ou civique, ainsi que les activités des organismes publics de radiotélévision autres que celles ayant un caractère commercial.
L'article 13, B, prévoit d'autres exonérations pour les opérations d'assurance et de réassurance, pour certaines activités dans le domaine du crédit, et pour l'affermage et la location de biens immeubles, sous réserve de quatre exceptions.

15. Pour les autres exonérations à l'intérieur du pays, l'article 13, B, prévoit que:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

a) ...

b) l'affermage et la location de biens immeubles, à l'exception:

1. des opérations d'hébergement... dans le cadre du secteur hôtelier...
2. des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules;
3. des locations d'outillages et de machines fixés à demeure;
4. des locations de coffres-forts.

...

c) à h) ...»

2. *Sur la question des ressources propres*

a) Règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89 du Conseil, du 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée [5]

16. L'article 1er est libellé comme suit:

«Les ressources TVA résultent de l'application du taux uniforme, fixé conformément à la décision 88/376/CEE, Euratom, à la base déterminée conformément au présent règlement.»

17. L'article 2, paragraphe 1, dispose:

«La base des ressources TVA est déterminée à partir des opérations imposables visées à l'article 2 de la 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... à l'exception des opérations exonérées conformément aux articles 13 à 16 de ladite directive.»

5 — JO L 155, p. 9.

b) Règlement (CEE, Euratom) n° 1552/89 du Conseil, du 29 mai 1989, portant application de la décision 88/376/CEE, Euratom relative au système des ressources propres des Communautés [6]

18. L'article 11 de ce règlement dispose:

«Tout retard dans les inscriptions au compte visé à l'article 9 paragraphe 1 donne lieu au paiement, par l'État membre concerné, d'un intérêt dont le taux est égal au taux d'intérêt appliqué au jour de l'échéance sur le marché monétaire de l'État membre concerné pour les financements à court terme, majoré de deux points. Ce taux est augmenté de 0,25 point par mois de retard. Le taux ainsi augmenté est applicable à toute la période du retard.»

c) Décision 88/376/CEE, Euratom du Conseil, du 24 juin 1988, relative au système des ressources propres des Communautés [7]

19. Cette décision prévoit que les recettes TVA manquantes doivent être compensées, à titre de financement complémentaire, par des ressources propres fondées sur le produit national brut, qui impliquent une nouvelle répartition au détriment des autres États membres.

IV — Arguments des parties

20. La Commission indique en premier lieu que le système de péage existant en Irlande a tout d'abord été régi par la Local Government (Toll Roads) Act de 1979 et, ensuite, par la Roads Act de 1993 [8]. En vertu de ces dispositions, une autorité routière (Road Authority) peut prélever un péage pour l'utilisation de certaines routes. Le niveau des péages est fixé par ces autorités. Ces prérogatives sont exercées par des collectivités locales ou, dans le cas des routes nationales, par l'administration nationale des routes (National Roads Authority). Moyennant l'autorisation du ministère de l'Environnement, une autorité routière peut conclure un contrat avec un tiers prévoyant que celui-ci prend en charge le financement d'une nouvelle route et la perception du péage. Ce contrat peut couvrir tout ou partie des coûts de construction et d'entretien de la route.

6 — JO L 155, p. 1.

7 — JO L 185, p. 24, abrogée partiellement par la décision 94/728/CE, Euratom du Conseil, du 31 octobre 1994, relative au système des ressources propres des Communautés européennes (JO L 293, p. 9).

8 — Les dispositions applicables depuis 1979 ont été reprises dans la loi de 1993. La Commission considère par conséquent que la situation juridique est inchangée depuis 1979.

21. La Commission soutient par ailleurs que l'exploitation d'une route et la perception d'un péage pour son utilisation constituent une exploitation d'un bien corporel en vue de retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Il s'agit ainsi, d'après l'article 4, paragraphe 1, de la directive, d'une activité économique exercée par un assujetti.

22. C'est en tenant compte de la réalité économique qu'il importe d'établir objectivement l'existence d'une activité économique. Au regard des circonstances de fait, il faut donc partir en l'espèce du principe de l'existence d'une activité économique. Elle est exercée à titre onéreux dans le cas qui nous occupe, un lien direct existant entre la prestation fournie et la contre-valeur payée sous forme de péage, étant donné que l'utilisateur effectue chaque fois un paiement lorsqu'il veut utiliser la route en cause.

23. Dans la mesure où il est nécessaire d'interpréter les notions de «prestation» et d'«activité économique» en droit communautaire, rien ne pourrait affecter la position défendue par la Commission, même si l'entreprise privée exerçait des activités dans l'intérêt général.

24. Contrairement à la conception défendue par le gouvernement irlandais, il n'y a pas lieu de tenir compte non plus de l'exception visée à l'article 13, B, sous b), en vertu de laquelle une location ou un affermage de biens immeubles est exonéré de TVA. Une location suppose — d'après la Commission — la réunion de trois éléments essentiels. Il faut tout d'abord une zone ou un espace déterminé qui, en deuxième lieu, est donné pour une durée déterminée en échange (en troisième lieu) du paiement d'une somme déterminée par l'utilisateur au propriétaire. Or, le fait d'emprunter une route ou un pont ne comporte pas d'élément de temps. De plus, l'utilisateur ne peut pas faire usage d'un espace déterminé et exclure les tiers de ce même usage. Le paiement d'un péage ne permet pas à l'utilisateur de faire un usage exclusif d'un bien, mais lui accorde simplement le droit d'emprunter une route déterminée. Les notions de «location» et d'«affermage» doivent être interprétées d'après leur sens commun. Ces deux notions supposent l'existence d'un rapport de propriétaire à locataire ou, en tout cas, un droit d'usage à l'égard de la chose. La disposition de l'article 13, B, sous b), prévoyant une dérogation à la règle de l'assujettissement, doit être interprétée de façon restrictive.

25. Il n'y a pas lieu non plus en l'espèce d'envisager de dérogation au titre de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive, étant donné que l'exploitation de l'infrastructure contre paiement d'un péage ne constitue pas une activité d'un organisme de droit public agissant en tant qu'autorité publique. Cette disposition comportant elle aussi une dérogation à la notion d'assujetti, elle doit elle aussi être interprétée de façon stricte.

26. La Commission déclare à ce propos que, en vertu de la réglementation irlandaise, il est possible que des entreprises qui

ne sont pas soumises au droit public se voient confier l'exploitation d'une route et la perception d'un péage. Il s'agit en l'occurrence de particuliers qui exercent une activité économique.

27. De plus, une exonération de la taxe ne pourrait s'appliquer qu'en faveur d'organismes de droit public et uniquement s'ils agissaient en tant qu'autorités publiques.

28. Dès lors qu'interviennent des considérations économiques pour l'utilisateur qui emprunte une route à péage (montant du péage, gain de temps et consommation de carburant), il prend une décision économique, de sorte que la mise à disposition d'une route et la perception d'un péage ne sont pas une mission spécifique exercée dans le cadre de l'autorité publique. Même si les autorités compétentes conservent le contrôle de chacune des entreprises qui exploitent l'infrastructure et perçoivent le péage et qu'elles fixent par ailleurs le montant du péage, l'activité économique n'est pas exercée par des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques. Nous sommes donc en présence d'activités économiques qui relèvent du secteur privé. La seule chose qui importe en l'espèce, c'est que l'activité soumise à la taxe consiste en la mise à disposition de l'infrastructure contre paiement du péage.

29. Il s'ensuit, d'après la Commission, en ce qui concerne la question des ressources propres que, du fait de la non-perception de la TVA sur le péage, la base de calcul correspondante a été choisie de façon erronée, de sorte que la perception des ressources propres de la Communauté a fait naître un déséquilibre entre les États membres.

30. Le gouvernement irlandais est cependant d'avis que les personnes chargées de la perception du péage ne sont pas des assujettis au sens de cette directive. D'après l'article 4, paragraphe 5, les activités exercées en tant qu'autorités publiques sont exonérées de la taxe, même lorsqu'elles consistent en des prestations à titre onéreux. En l'espèce, les autorités irlandaises agiraient en tant qu'autorités publiques lorsqu'elles construisent des routes et des ponts pour l'usage public. Le financement et l'entretien de ces infrastructures constitueraient des missions de service public. En vertu de la réglementation irlandaise applicable, ce financement peut aussi être assuré par la perception d'un péage. Cela n'affecterait cependant en rien la nature de droit public de cette activité.

31. Par ailleurs, le gouvernement irlandais considère que la mise à disposition de certaines infrastructures routières contre paiement d'un péage est une location et il estime par conséquent que la règle de l'exonération visée à l'article 13, B, sous b), est applicable.

32. Les éléments essentiels d'une location évoqués par la Commission ne se retrouvent pas dans les dispositions de la directive. Il y a en l'espèce un espace

limité — la route ou le pont devant être emprunté — qui est mis à la disposition de l'usager pour une durée déterminée — la durée du trajet [9]. L'usager verse pour cette location une rémunération — le péage — dont le montant est fixé par une autorité publique.

33. L'usager ne se voit certes pas accorder un droit de propriété, mais une relation classique de propriétaire à locataire n'est pas nécessaire, comme le montrent les autres activités visées à l'article 13, B, sous b) [10]. Ces activités ne sont pas non plus des exemples typiques d'une location et rien n'empêche donc de faire relever aussi le présent cas d'espèce de cette notion.

34. S'agissant du non-assujettissement à la taxe prévu pour les organismes publics agissant en tant qu'autorités publiques, le gouvernement irlandais fait valoir que l'ensemble de la réglementation relative aux routes et aux ponts est de la compétence de la puissance publique. La construction et l'entretien de ces infrastructures routières sont une mission des autorités locales ou nationales. La perception d'un péage peut être prévue pour les routes nationales. Dans le cadre de la cession des travaux de construction et d'entretien des routes et ponts, les autorités peuvent abandonner à des tiers tout ou partie des recettes provenant des péages. Ces autorités demeurent cependant seules en droit de prélever le péage, opération qui relève de l'exercice de la puissance publique.

9 — La notion de «location» ne couvre ainsi que des situations portant sur de brèves durées.

10 — S'agissant du libellé du littera b), voir point 15 ci-dessus.

35. C'est toujours une autorité publique qui est à l'origine de l'activité en cause. Les tiers chargés de la perception des péages n'interviennent pas de façon indépendante. La mise à disposition de l'infrastructure pour l'usage public est et demeure l'exercice de la puissance publique par un organisme public. L'usager de l'infrastructure acquitte le péage parce que les pouvoirs publics ont un droit à cet égard pour la mise à disposition de l'infrastructure.

36. Si, en l'espèce, le péage ne doit pas être soumis à la TVA, il ne saurait être question non plus d'une contribution insuffisante de l'Irlande aux ressources propres de la Communauté. Le recours de la Commission n'est donc pas fondé non plus en ce qui concerne ce moyen.

V — Appréciation

1. *Assujettissement des péages à la TVA*

37. Conformément à l'économie de la directive, il convient tout d'abord d'examiner si nous nous trouvons, en l'espèce, en présence d'une prestation de services assujettie à la TVA, au sens de l'article 2 de la sixième directive. Il devrait en outre s'agir d'une prestation de services à titre onéreux. Il y aura lieu alors d'examiner si une telle prestation est accomplie par un assujetti et,

dans l'affirmative, s'il s'agit d'une activité économique.

a) Prestation de services à titre onéreux

38. En l'espèce, la prestation de services consiste dans la mise à disposition de l'infrastructure.

39. Cette prestation de services est en outre accomplie à titre onéreux, moyennant péage. Pour répondre à la question de savoir si une prestation de services est accomplie à titre onéreux, la Cour a déjà exposé qu'il doit exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue pour qu'une prestation de services soit taxable [11].

40. Ce lien direct consiste dans le paiement, pour la mise à disposition de l'infrastructure, d'un péage dont le montant est fonction du type de véhicule et de la distance à parcourir.

41. Le péage ne constitue pas une imposition, car celle-ci consiste dans une prestation pécuniaire qui n'est pas fournie en contrepartie d'une prestation particulière, et qui constitue une recette perçue par une collectivité de droit public auprès de tous ceux qui se trouvent dans la situation qui, en vertu des dispositions légales, fait naître cette obligation pécuniaire. Étant donné l'existence, en l'espèce, d'une contrepartie précise sous la forme de la mise à disposition de certaines parties de l'infrastructure routière, il s'agit en l'occurrence d'une redevance qu'il convient de considérer comme la contrepartie d'une prestation de services.

42. Il y a donc prestation soumise à la TVA au sens de l'article 2 de la sixième directive.

b) Assujetti

43. L'article 4, paragraphes 1 et 2, énonce qu'est considéré comme assujetti quiconque accomplit d'une façon indépendante une activité économique, terme qui couvre toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services.

44. En revanche, l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la directive dispose que les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de

11 — Arrêt du 8 mars 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Rec. p. 1443, point 11).

ces activités ou opérations, ils perçoivent des redevances, cotisations ou rétributions.

aa) Acte de souveraineté

45. L'analyse de la jurisprudence de la Cour met en évidence que deux conditions doivent être remplies cumulativement pour que joue la règle du non-assujettissement des organismes publics, à savoir l'exercice d'activités par un organisme public et l'exercice d'activités accomplies en tant qu'autorité publique [12].

46. Cela signifie, d'un côté, que les organismes de droit public ne sont pas automatiquement exonérés pour toutes les activités qu'ils accomplissent, mais seulement pour celles qui relèvent de leur mission spécifique d'autorité publique et, d'un autre côté, qu'une activité exercée par un particulier n'est pas exonérée de la TVA du seul fait qu'elle consiste dans l'accomplissement d'actes relevant de prérogatives de l'autorité publique [13].

47. La définition de l'exercice d'activités en qualité d'autorité publique ne saurait s'arrêter à l'objet ou à la finalité de l'activité de l'organisme public. La jurisprudence de la Cour enseigne que ce sont les modalités d'exercice des activités qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement des organismes publics [14].

48. Il s'ensuit, décide la Cour, que les organismes de droit public visés à l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive exercent des activités en tant qu'autorités publiques lorsqu'ils les accomplissent dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier [15]. En revanche, lorsqu'ils agissent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés, on ne saurait considérer qu'ils exercent des activités en tant qu'autorités publiques.

49. Comme l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive considère également comme taxables de telles opérations, exécutées aux termes de la loi, il ne suffit pas qu'une activité relève du domaine du droit public pour répondre aux conditions de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa. Énonçant une acception dérogatoire de la notion d'assujetti, cette définition est à interpréter de manière restrictive. Ne sauraient être considérées comme exonérées de la TVA que les activités exercées en qualité d'autorités publiques, qui relèvent, par essence, de l'exercice de la souveraineté. Le confirme également l'article 4, paragraphe 5, troisième alinéa, qui renvoie aux activités énumérées à l'annexe D — voir ci-

12 — Arrêts du 11 juillet 1985, Commission/Allemagne (107/84, Rec. p. 2655); du 26 mars 1987, Commission/Pays-Bas (235/85, Rec. p. 1471), et du 17 octobre 1989, Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 et 129/88, Rec. p. 3233, point 12).

13 — Arrêt Commission/Pays-Bas, précité à la note 12, point 21.

14 — Arrêt Carpaneto Piacentino e.a., précité à la note 12, point 15.

15 — Arrêt Carpaneto Piacentino e.a., précité à la note 12, point 16.

dessus, point 14 — pour lesquelles l'autorité publique est elle aussi assujettie à la taxe.

50. La conception et la construction de routes, de ponts et de tunnels sont des tâches relevant de l'exercice de la souveraineté, réservées à ce titre aux autorités publiques. Ces activités constituent un élément substantiel et, à ce titre, un domaine essentiel des missions d'ordre public. Elles peuvent être considérées comme faisant partie intégrante des services d'intérêt général. Lorsque l'État exerce une activité dans ce domaine, il convient de partir du principe qu'il agit en qualité d'autorité publique.

51. Il est exact que la mise à disposition de routes n'est pas expressément citée comme activité taxable, comme le sont, à l'annexe D, les fournitures de gaz, d'électricité et d'eau. En effet, la mise à disposition gratuite de l'infrastructure routière doit être qualifiée d'acte de souveraineté. Reste à savoir si, en revanche, le réseau routier construit à titre de mission d'ordre public et grâce aux recettes fiscales pourrait être dans sa globalité exploité comme une entreprise privée, sous un régime de péages exigibles pour tous. En revanche, en aucun cas la mise à disposition sélective, car opérée à titre onéreux, de certains tronçons ne saurait être qualifiée d'activité relevant de l'exercice de la puissance publique. Certes, comme l'énonce explicitement l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, la perception d'une redevance est possible même pour une activité relevant de la puissance publique, sans, à elle seule, impliquer que cette opération soit taxable. Il faut toutefois considérer que, en l'espèce, l'utilisateur a le choix entre un recours payant et un recours gratuit à l'infrastructure routière. La mise à disposition du réseau gratuit constitue l'accomplissement plénier d'un acte de souveraineté et, de ce fait, la mise à disposition moyennant péage de tronçons supplémentaires doit être qualifiée d'activité économique purement privée. Quiconque doit se faire accorder un permis de bâtir, dont la délivrance est soumise au paiement d'un droit, n'a pas le choix. Celui qui veut accomplir des études, pour lesquelles tout un chacun est obligé de payer un droit, n'a pas le choix s'il veut atteindre le but correspondant, soit concrètement le diplôme de fin d'études. En l'espèce, en revanche, l'utilisateur est placé devant un vrai choix: deux possibilités lui sont offertes pour, fût-ce plus lentement ou de manière moins commode, atteindre le même but. Le réseau routier à péage est certes à la disposition de tous ceux qui sont prêts à le payer, mais uniquement à la disposition de ces derniers. Ce régime recèle une sélection qui le distingue d'un acte de souveraineté. Ce sont avant tout des raisons d'ordre financier qui donnent lieu à la perception du péage. Partant, la mise à disposition d'un tronçon déterminé moyennant péage ne saurait être considérée comme une activité relevant de l'exercice de la puissance publique.

52. La mise à disposition de l'infrastructure contre paiement ne pouvant pas être qualifiée d'activité accomplie en qualité d'autorité publique, il ne se conçoit pas de recourir en l'espèce aux dispositions de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa. Les organismes chargés de la perception des péages sont donc à considérer comme des assujettis.

bb) Activité économique

53. Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la directive est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante, une activité économique.

54. L'article 4, paragraphe 2, de la sixième directive définit les activités économiques comme étant «toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services».

55. Selon une jurisprudence constante de la Cour, la notion d'activité économique correspond à un très large champ d'application et revêt un caractère objectif, en ce sens que l'activité est considérée en elle-même, indépendamment de ses buts ou de ses résultats [16].

56. En partant d'une notion à ce point large de l'activité économique, il n'est donc pas nécessaire que les prestations de services soient essentiellement ou exclusivement orientées vers le fonctionnement du marché ou la vie économique; il suffit ainsi qu'elles soient concrètement liées de quelque façon que ce soit à la vie économique [17]. En l'espèce, ce sont les autorités compétentes ou des tiers à qui cette activité a été cédée qui mettent l'infrastructure routière à disposition moyennant le paiement d'un péage.

57. Même si, en Irlande, l'octroi des concessions répond aux règles du droit public et si les autoroutes font partie du réseau routier public, ces aspects sont dénués de pertinence aux fins de l'examen de la question de savoir s'il s'agit d'une activité économique. L'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive énonce que les prestations de services taxables peuvent aussi, entre autres, consister en l'exécution d'un service en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi. Le caractère objectif de la notion d'activité économique plaide aussi, en l'espèce, en faveur d'une qualification d'activité économique, puisque c'est l'activité en elle-même qui entre en ligne de compte, indépendamment de ses buts ou de ses résultats.

58. La prise en compte de la réalité économique constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée [18]. Cette réalité consiste, en l'espèce, dans la mise à disposition de l'usager de certaines parties de l'infrastructure routière contre paiement d'une redevance, sous la forme d'un péage.

16 — Arrêts Commission/Pays-Bas, précité à la note 12; du 15 juin 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737, point 10), et du 4 décembre 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363, point 17).

17 — Conclusions présentées le 12 février 1987 par l'avocat général Lenz dans l'affaire Commission/Pays-Bas, précitée à la note 12, point 22.

18 — Arrêt du 20 février 1997, DFDS (C-260/95, Rec. p. I-1005, point 23).

Le fait que cette activité a pour but de permettre à chacun de ces organismes de réaliser des gains pour leur propre compte, de façon à subvenir ainsi à leurs frais et à s'assurer un revenu, montre qu'il s'agit en l'espèce d'une activité économique.

c) Location

59. Après avoir constaté, au vu des éléments exposés ci-dessus, qu'il y a lieu de partir de l'idée de l'assujettissement de principe de l'organisme chargé de la perception du péage, il faut déterminer si une exonération de l'activité en cause est envisageable au titre de l'article 13, B, sous b).

60. Ainsi, la mise à disposition de l'infrastructure contre paiement d'un péage serait exonérée de la taxe, si elle devait constituer en l'occurrence une location de biens immeubles.

61. Les dispositions concernées ne comportent pas de définition de cette notion en droit communautaire. Il faut donc se pencher sur la place qu'elle occupe dans la réglementation pour préciser sa signification en tenant compte de l'économie générale de la sixième directive.

62. On peut déduire du sens et de la portée de la directive et du libellé de son article 2 en particulier que le principe fondamental de la directive doit être compris en ce sens que, lorsqu'elles sont effectuées par un assujetti à titre onéreux, toutes les livraisons de biens et toutes les prestations de services sont soumises à la TVA, pour autant qu'elles n'en soient pas exonérées explicitement. Les dispositions exonératoires doivent donc être interprétées de façon stricte, puisqu'elles constituent une exception au principe fondamental de la directive.

63. Cela signifie aussi en l'espèce que la notion de « location de biens immeubles » doit s'inspirer du sens habituel. Ainsi, tout contrat, même s'il comporte des éléments juridiques de la location, ne peut pas relever automatiquement de cette notion. Cela se traduirait par une interprétation trop large de l'exonération, qui n'est précisément pas voulue. La condition qu'il importe donc de vérifier, c'est que les éléments juridiques de la location soient prépondérants dans le contrat.

64. La mise à disposition d'une infrastructure routière contre paiement d'un péage ne remplit cependant pas cette condition. Certes, une zone déterminée dans l'espace (le trajet à effectuer) est mise à la disposition de l'usager pour une durée déterminée (la durée du trajet) contre rémunération. Quoi qu'il en soit, les éléments juridiques de la location ne sont pas prépondérants en l'espèce, puisque ce qui importe à l'usager, c'est d'effectuer un trajet déterminé le plus

rapidement possible et en toute sécurité. Il y a en revanche une utilisation de la chose en toile de fond.

65. En l'espèce, si l'on suit l'argumentation du gouvernement irlandais, un pont ne serait pas loué seulement à une personne, mais simultanément à plusieurs personnes. Ce faisant, ces personnes n'ont toutefois a priori aucun droit de possession exclusif à l'égard du pont. Nous ne sommes pas dans une situation dans laquelle plusieurs personnes pourraient être les locataires de la même chose. Les automobilistes ne veulent pas louer le pont en commun et être responsables solidairement du paiement du péage, comme dans des situations de communauté de résidence.

66. Il n'y a donc pas non plus de rapport de location, puisque l'usager n'a ni le droit de se défendre contre une utilisation indue de la part de tiers ni le droit d'utiliser la chose de façon générale; son droit d'usage se limite exclusivement à la possibilité d'effectuer un trajet.

67. Le but essentiel du «contrat» (entre les parties) est moins d'utiliser un bien immeuble que de faire usage d'une prestation de services fournie sur ce bien immeuble. Pour l'automobiliste, la brève utilisation du bien immeuble est plutôt secondaire, parce que ce qui lui importe, c'est d'atteindre sa destination rapidement en toute sécurité.

68. On ne peut pas suivre le gouvernement irlandais lorsqu'il soutient que les activités visées à l'article 13, B, sous b), de la directive montrent que la notion de location peut être prise au sens large. Les exemples cités ne sont pas des rapports de location «au sens large». Ils peuvent constituer des rapports de location particuliers; ils ne s'écartent cependant pas de façon décisive des critères propres à la notion de location en général. Même si ce devait être le cas, on ne pourrait en déduire les conclusions que tire l'Irlande en termes d'exonération. Les quatre «rapports de location particuliers» ne sont pas évoqués pour montrer que la notion de location peut être prise au sens large, mais parce que — en tant «qu'exception à l'exception» de l'exonération de la location — ils sont soumis à la TVA. C'est précisément parce que la location — en tant qu'exception à la règle — n'est pas soumise à la TVA qu'il faut interpréter la notion de location de façon stricte, comme nous l'avons indiqué aux points 61 et 62.

69. Le présent cas d'espèce ne concerne donc pas une location de biens immeubles exonérée de la taxe.

d) (À titre subsidiaire) Sur la question des distorsions de concurrence

70. Selon l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive, les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public doivent être considérés comme assu-

jettis, même pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance. Eu égard aux développements qui précèdent, cette sous-hypothèse ne devrait pas être examinée, puisqu'il convient de partir du principe que l'activité visée en l'espèce ne constitue pas une activité relevant de la puissance publique. Ce n'est donc qu'à titre subsidiaire que nous procéderons à cet examen.

71. Il y aurait distorsion de la concurrence au sens précité si l'organisme public non assujetti était en concurrence avec un opérateur privé assujetti pour une prestation de services équivalente et était en mesure, grâce à l'exonération fiscale, d'offrir ces services à moindre prix. Or, comme il n'existe pas de concurrence de droit privé à prendre en compte pour la mise à disposition d'une infrastructure routière, la question de la concurrence ne se pose pas.

72. Les exemples de distorsions de la concurrence cités par la Commission sont dénués de pertinence en l'espèce. En effet, d'une part, à l'exception de quelques dispositions, le champ d'application de la directive se limite aux opérations intérieures. Il n'y a apparemment pas, en l'espèce, de violation de l'égalité de traitement au détriment d'opérateurs nationaux. D'autre part, les hypothèses de distorsion de la concurrence évoquées par la Commission — d'un côté, l'impossibilité de déduire des taxes en amont et, de l'autre, des avantages en matière de charges — ne sont pas dues à l'absence d'imposition dans un cas et à l'assujettissement dans l'autre, mais à une application incorrecte du droit. Lorsque la jurisprudence aura réglé ce problème, les États membres procéderont certainement à une perception de la TVA dans une même mesure (et il en sera de même en ce qui concerne les versements aux ressources propres). D'ailleurs, si l'on suivait le raisonnement de la Commission, ce serait au regard des pays dans lesquels aucun péage routier n'est perçu que les distorsions de concurrence seraient les plus importantes.

73. Il n'existe donc pas, en l'occurrence, de distorsions de la concurrence, au sens de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, qui justifieraient un assujettissement. Toutefois, comme nous l'avons précédemment exposé aux points 37 à 68, la question n'est pas là. Il y a, en l'espèce, une prestation de services qui doit être soumise à la TVA, car la perception du péage ne constitue pas une activité relevant de l'exercice de la puissance publique.

e) Conclusion intermédiaire

74. L'Irlande a par conséquent méconnu les obligations qui lui incombent en vertu du traité CE en ce que, contrairement aux articles 2 et 4 de la sixième directive, elle n'a pas soumis à la TVA les péages acquittés pour l'utilisation des ponts.

2. *Les ressources propres*

75. L'article 2, paragraphe 1, du règlement n° 1553/89 prévoit que la base des ressources TVA est déterminée à partir des opérations imposables visées à l'article 2 de la sixième directive. Les contributions des différents États membres aux ressources propres résultent de l'application, à la base ainsi déterminée, d'un taux uniforme fixé.

76. Comme, en l'espèce, des prestations de services sont accomplies par des assujettis, les péages auraient dû être soumis à la TVA. Or, tel n'a pas été le cas: les montants correspondants n'ont donc pas pu être rassemblés en vue de la détermination de la base des ressources TVA.

77. Il y a donc infraction aux dispositions du droit communautaire relatives à la perception des ressources TVA. Il est sans intérêt à ce propos que, ainsi que le soutient le gouvernement irlandais, le nouveau calcul des contributions aux ressources propres qui en résulterait aboutisse à un résultat défavorable aux Communautés. Ce qui, en vertu des dispositions communautaires en la matière, est déterminant, c'est que, en premier lieu, ces ressources propres soient établies sur une base correcte et que les créances correspondantes (de l'État membre) sur les assujettis soient constatées. Il revient donc aux États membres de procéder aux calculs requis, d'en communiquer le résultat à la Commission, et de verser les ressources propres dues en conséquence

78. Les intérêts réclamés résultent de l'article 11 du règlement n° 1552/89, qui dispose que tout retard dans les inscriptions au compte des ressources TVA donne lieu au paiement d'un intérêt de retard. Les intérêts moratoires sont dus, conformément à la jurisprudence de la Cour, quelle que soit la raison pour laquelle l'inscription a été faite avec retard [19].

3. *Limitation dans le temps des effets de l'arrêt*

79. Après avoir constaté que l'Irlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE, on pourrait s'interroger sur le point de savoir si la Commission serait fondée à faire admettre les droits qu'elle en tirerait contre l'Irlande pour l'ensemble de la période concernée.

80. La procédure en manquement se caractérise tout d'abord, lorsque le recours est déclaré fondé, par l'injonction, faite à l'État membre, de prendre toutes les mesures permettant de remédier au manquement au traité. En revanche, dans la mesure où il s'agit d'un arrêt constatant un manque-

19 — Arrêt du 22 février 1989, Commission/Italie (54/87, Rec. p. 385, point 12).

ment, la Cour de justice ne peut pas ordonner à l'État membre qui fait l'objet du recours de mettre fin à l'infraction ou d'abroger ou encore de modifier la mesure litigieuse.

81. La Cour n'est dès lors pas compétente pour condamner formellement l'Irlande à faire disparaître la situation illégale existant à propos de la perception de la TVA. Toutefois, dans le cadre de la procédure en manquement, la Cour de justice peut préciser l'obligation incombant à l'Irlande quant à la suppression de la situation illégale.

82. Il convient donc d'examiner ce que concrètement représente l'obligation, pour l'Irlande, de mettre fin au manquement au traité ainsi que le rôle joué dans ce contexte par la durée de la procédure.

83. Comme les articles 155 du traité CE (devenu article 211 CE) et 169 du traité imposent à la Commission de poursuivre tout manquement, dont elle a connaissance, aux obligations incombant aux États membres en vertu du traité, il existe en principe une obligation de poursuite. Toutefois, la Commission dispose d'une certaine marge d'appréciation quant au moment et aux conditions de l'accomplissement des différentes phases de la procédure au titre de l'article 169. L'obligation de principe qu'elle a de poursuivre n'empêche pas la Commission de devoir toujours veiller à amener les États membres, par la voie usuelle, à restaurer une situation conforme au traité. Le moment où, au plus tôt, elle peut former un recours est l'expiration du délai qui a été fixé dans l'avis motivé. En principe, l'exercice d'un recours devant la Cour n'est pas enfermé dans un délai préétabli [20]. C'est donc à la Commission qu'il appartient d'apprécier le choix du moment auquel est introduite l'action en manquement, une fois expiré le délai fixé par l'avis motivé [21]. Dans certaines hypothèses extrêmes toutefois, lorsque la Commission a longtemps attendu avant d'introduire un recours et, si ce n'est celui-ci, n'a entrepris aucune démarche à l'encontre de l'État membre concerné, l'exception tirée d'une *forclusion* du droit de recours, qui affecterait la recevabilité du recours, n'est pas totalement à exclure [22]. La jurisprudence de la Cour part cependant du principe d'un refus d'une forclusion du droit d'action de la Commission [23].

84. Il ne saurait pas non plus être question de *prescription* en l'espèce. En effet, d'une part, il n'existe pas de dispositions en matière de prescription qui seraient applicables et, d'autre part, une application mutatis mutandis des règles des États membres dans ce domaine n'est pas non plus envisageable. Pour correspondre à sa fonction, un délai de prescription doit être établi à l'avance. Comme il s'agit d'une exception, elle doit avoir été soulevée, ce qui n'a pas été le cas en l'espèce. Puisque ce point n'a pas été présenté, il n'y a pas lieu de l'examiner davantage. D'ailleurs, il

20 — Arrêt de la Cour du 14 décembre 1971, Commission/France (7/71, Rec. p. 1003, points 5 et 6).

21 — Arrêts de la Cour du 1er juin 1994, Commission/Allemagne (C-317/92, Rec. p. I-2039, point 4), et du 10 mai 1995, Commission/Allemagne (C-422/92, Rec. p. I-1097, point 18 avec les références qui y sont citées).

22 — Arrêt du 16 mai 1991, Commission/Pays-Bas (C-96/89, Rec. p. I-2461, points 15 et 16).

23 — Loc. cit., notes 21 et 22.

n'était pas non plus possible, dans le cadre du recours en manquement, d'invoquer directement la contribution aux ressources.

85. Il se pourrait toutefois que les Communautés aient fait valoir *hors délai* leurs droits relatifs au versement des contributions aux recettes propres.

86. Pour des motifs de sécurité juridique, il pourrait être nécessaire, en l'espèce, de limiter l'effet dans le temps d'un manquement au traité eu égard à la rectification des relevés annuels [24]. La Cour a déjà reconnu que, en l'absence de textes relatifs à la prescription, le principe de la sécurité juridique pouvait être invoqué [25].

87. Certes, le traité ne prévoit pas expressément de limitation dans le temps pour les procédures en manquement. Cela n'est d'ailleurs pas indispensable car, en règle générale, par son caractère déclaratoire, un arrêt rendu dans une procédure en manquement vise la suppression (future) d'une situation contraire au traité. Ce type de procédure ne porte pas sur l'applicabilité d'une décision individuelle, comme c'est le cas du recours en annulation, pour lequel une limite de l'effet dans le temps est prévue à l'article 174, deuxième alinéa, du traité CE (devenu article 231, deuxième alinéa, CE). Le recours en manquement n'a normalement pas pour but l'aboutissement de demandes en dommages-intérêts dans des cas particuliers, telles qu'elles sont visées par l'article 43 du statut CE de la Cour de justice. Une procédure en manquement a plutôt pour objet une constatation de principe relative à la portée normative du droit communautaire. Lorsque, saisie d'un litige, la Cour constate judiciairement cette portée normative, elle statue dans l'intérêt de la sécurité juridique. Le simple écoulement du temps depuis la clôture de la procédure précontentieuse n'amoindrit pas fondamentalement cet intérêt. Si, au cours de ce laps de temps, des événements venaient à réduire l'intérêt de cette constatation, il pourrait en résulter l'irrecevabilité de la demande, mais ces éléments ne pourraient, en tant que tels, affecter le droit à demander cette constatation, dont la satisfaction pourrait être réclamée à tout moment en justice.

88. Toutefois, en l'espèce, la constatation du manquement va de pair avec la réclamation d'un paiement au bénéfice des Communautés à l'encontre des États membres défendeurs. Les conséquences financières qui y sont inhérentes requièrent d'y consacrer quelques réflexions particulières dans l'ordre du principe de la sécurité juridique.

89. À l'encontre d'une limite dans le temps, il convient certes de relever tout d'abord que, «lorsqu'il s'agit d'une réglementation susceptible de comporter des conséquences financières, le caractère de certitude et de prévisibilité constitue, d'après la jurisprudence constante de la Cour, un impératif

24 — L'article 7, paragraphe 1, du règlement n° 1553/89 dispose que, avant le 31 juillet, les États membres transmettent à la Commission un relevé indiquant le montant total de la base des ressources TVA qui est afférente à l'année civile précédente

25 — Arrêt du 14 juillet 1972, ACNA/Commission (57/69, Rec. p. 933, points 29 et 31 à 33).

qui s'impose avec une rigueur particulière» [26]. Une prise en compte d'aspects tirés de la sécurité juridique diminue la clarté et la prévisibilité. En revanche, force est toutefois de constater que le retard considérable mis par la Commission à introduire la phase judiciaire de la procédure en manquement n'est pas non plus compatible avec le prescrit de la clarté et de la prévisibilité.

90. Selon la jurisprudence de la Cour, un litige opposant la Commission à un État membre à propos des ressources propres qui doivent être perçues ne saurait avoir pour conséquence que l'équilibre financier de la Communauté en soit bouleversé [27]. En l'espèce, une limitation dans le temps de la rectification pourrait impliquer que, en vertu du droit communautaire, certains États membres effectuent au profit de la Communauté, au titre des ressources propres, des versements dont d'autres seraient dispensés. Il convient toutefois de constater, sur ce point, que les États membres qui ont perçu la TVA correspondante et en ont dès lors versé une partie n'ont pas été désavantagés. Il leur reste la partie de la TVA qui dépasse la quote-part à verser.

91. En revanche, une perception a posteriori de la TVA sur les péages routiers est exclue, en pratique comme aussi en droit. Dans une situation du type de celle rencontrée en l'espèce, le principe de la protection de la confiance légitime l'exclurait d'ailleurs selon le droit des États membres. Tout à fait indépendamment de cela, les conséquences pratiques d'une perception a posteriori de taxes sur le chiffre d'affaires seraient tout à fait inappropriées pour les échanges économiques, dans la mesure où les éventuels débiteurs de taxes qu'il faudrait poursuivre ne sont pas normalement ceux qui doivent payer les taxes à inclure dans le prix.

92. Ce sont uniquement les États membres qui ont déjà effectué des versements a posteriori, sans avoir préalablement perçu les TVA correspondantes, qui seraient désavantagés. Il convient toutefois de partir du principe que de tels paiements ont été effectués sous réserve d'une rectification correspondante du relevé annuel. Si cette modification a été refusée, les États membres concernés peuvent exiger le remboursement des versements a posteriori qu'ils ont effectués.

93. Il convient de déduire du délai d'exclusion des rectifications fixé par l'article 9, paragraphe 2, du règlement n° 1553/89 que le risque, dû à l'ignorance, de versement, par les États membres, de quotes-parts d'une TVA qu'ils n'auraient pas perçue ne devrait pas dépasser au maximum quatre exercices budgétaires. Par ailleurs, fondamentalement, les États membres ne méritent plus de protection lorsque, avant l'expiration du délai, ils ont eu connaissance des griefs formulés par la Commission. L'État membre qui ne donne pas suite aux griefs de la Commission et, par exemple, néglige de manière générale la perception de la TVA en porte lui-même la responsabilité. Informé des griefs de la Commission, il peut en principe estimer

26 — Arrêt du 13 mars 1990, Commission/France (C-30/89, Rec. p. I-691, point 23, ainsi que les références citées).

27 — Arrêt du 16 mai 1991, Commission/Pays-Bas, précité à la note 22, point 37.

quelles sont les obligations qui découlent des directives en matière de TVA, et agir en conséquence.

94. En revanche, lorsque les États membres sont en litige avec la Commission quant à la question de savoir si le produit de certaines opérations doit ou non être soumis à la TVA, les modalités pratiques de la procédure de rectification, et en particulier son application par la Commission, peuvent, le cas échéant, avoir des conséquences inopportunes. Attendu que les traités fondateurs ont conçu la Communauté comme une communauté de droit, les États membres ont, en principe, le droit d'exiger que, dans un délai adéquat, la Cour soit saisie d'un litige relatif à la portée normative des directives en matière de TVA, et le tranche.

95. En outre, lorsque, tel qu'en l'espèce, la procédure en manquement s'enlise au stade précontentieux, il se peut que les États membres ne contribuent pas eux-mêmes à régler le problème posé. La Commission n'est pas obligée de former un recours et l'État membre peut ne pas répliquer à un avis motivé. Lorsqu'ils se conjuguent, ces facteurs peuvent inciter à éviter la procédure en manquement. D'ailleurs, une telle attitude de la part de la Commission pourrait être contraire à l'esprit de la procédure de rectification.

96. S'agissant du rapport de la Commission avec un État membre, il convient de partir du principe que les exercices budgétaires passés sont clôturés et qu'une rectification ne saurait plus intervenir.

97. Il convient tout d'abord de se poser la question de la période à laquelle se rapporte le recours de la Commission. L'action vise uniquement la constatation du manquement, sans indiquer elle-même une période déterminée. Pour interpréter la portée du recours, il convient de partir de la finalité manifeste de l'impératif de protection juridique, ce qui implique que la détermination du but du recours corresponde à sa motivation.

98. Il résulte de la lettre de mise en demeure adressée par la Commission le 20 avril 1988 que les griefs de la Commission portent sur la période s'étendant de 1984 à la fin des manquements dénoncés. Il convient dès lors de partir du principe que c'est cette période qui est également à prendre en considération dans le cadre du recours. Même si, depuis la clôture de la période précontentieuse jusqu'à l'introduction du recours, la Commission n'a entrepris aucune démarche complémentaire à propos des années suivantes, il nous faut considérer qu'elle entendait obtenir la fin des manquements, avec effets en conséquence, pour la période qui suivrait. Il convient donc d'examiner dans quelle mesure, depuis 1984, les exercices budgétaires sont clôturés et les relevés annuels correspondants ne peuvent plus être rectifiés.

99. L'article 9, paragraphe 2, du règlement n° 1553/89 dispose que, après le 31 juillet de la quatrième année suivant un exercice donné, soit 43 mois, le relevé annuel n'est plus rectifié. Le relevé annuel de l'exercice 1984 ne pourrait donc plus faire l'objet de rectifications après le 31 juillet 1988. Ce calcul vaut aussi pour les années suivantes. La Commission n'aurait donc plus la possibilité de percevoir les ressources propres.

100. Il convient toutefois de se demander comment il convient de comprendre la disposition dérogatoire de l'article 9, paragraphe 2, in fine. En effet, s'agissant du relevé annuel qui ne peut plus être rectifié, cette disposition énonce: «... sauf pour les points notifiés avant cette échéance, soit par la Commission, soit par l'État membre concerné». Pour les exercices budgétaires 1984 à 1990, les problèmes et les conceptions juridiques divergentes qui se posaient à l'égard de l'Irlande et qui sont à l'origine de ce recours ont été débattus.

101. Beaucoup d'éléments plaident en faveur d'une interprétation de l'article 9, paragraphe 2, in fine, qui devrait permettre de déroger au délai d'exclusion de 43 mois lorsque, dans la suite, les parties ont continué à tenter de résoudre les problèmes soulevés. Toutefois, lorsque, sans qu'il y ait de justification, la procédure n'évolue plus, l'application de cette disposition n'aurait aucun sens et serait contraire à la finalité de cette disposition. Or, en l'espèce, dans les années 1990 à 1997, il n'y a plus eu de dialogue suffisant, susceptible d'aboutir à un règlement du problème. Interrogée au cours de la procédure orale, la Commission a déclaré qu'elle avait régulièrement renvoyé les États membres à la problématique des ressources propres et que le dialogue avec les États membres s'était poursuivi, à propos notamment de la question de la perception de la TVA [28]. Il n'est cependant pas possible de considérer que ces éléments seraient suffisants pour parvenir à un accord à l'amiable. Eu égard aux points de vue défendus par les parties, un tel accord n'était plus possible. Il convient aussi de penser qu'une solution de compromis n'eût pas non plus été possible, eu égard au dilemme issu de la situation telle qu'elle apparaissait en droit.

102. Si le but de cette disposition consiste dans l'octroi d'une prorogation de délai lorsque les circonstances sont complexes et les problèmes importants, il faut aussi, pour qu'elle s'applique, que les efforts des parties en vue d'un règlement puissent être avérés. Si tel n'était pas le cas, la Commission pourrait facilement éluder le délai de 43 mois au titre du paragraphe 1, en contestant régulièrement les relevés annuels des États membres. Elle disposerait alors de la possibilité, sans limitation dans le temps, d'examiner la situation et de reporter à une date indéterminée la clôture de l'exercice budgétaire. Une telle interprétation ne serait cependant ni souhaitable d'un point de vue économique ni compatible avec le principe de la sécurité juridique. La Commission pourrait, sans avoir à se justifier, éluder la prescription précitée, et fixer au 31 juillet de la quatrième année suivant un exercice la clôture du relevé annuel.

28 — Au cours de la procédure orale, le Royaume-Uni et la République hellénique ont nié qu'il y ait eu un dialogue avec la Commission.

103. La disposition de l'article 9, paragraphe 2, ne constituant pas une disposition de prescription, cette interprétation serait sans conséquence si l'État membre n'a pas soulevé l'exception tirée de la prescription. Seuls des droits peuvent faire l'objet de prescription. Or, l'article 9, paragraphe 2, ne confère pas de droit: il se borne à régler les délais de rectification des relevés annuels.

104. Ces considérations nous autorisent à estimer que le long délai qui sépare la clôture de la procédure précontentieuse de l'introduction du recours a fait naître, pour l'Irlande, la confiance légitime que la Commission respecterait les délais prévus pour la rectification des relevés annuels.

105. Dût-on admettre que la procédure aurait déjà eu un effet interruptif de la prescription, une telle interruption ne saurait non plus être étendue au-delà du délai de 43 mois. Attendu que plus de quatre ans — en réalité sept ans — séparent le dernier échange de courrier dans le cadre de la procédure précontentieuse de l'introduction du recours, la possibilité d'interruption du délai, le cas échéant, par la procédure précontentieuse ne saurait plus être soutenue.

106. En raison de la protection de la confiance légitime et de l'idée générale de l'expiration du délai de 43 mois excluant la possibilité d'une rectification, il convient de limiter la perception des contributions aux ressources propres aux quatre années précédant l'introduction du recours. Dès lors, en l'espèce, puisque le recours de la Commission est parvenu à la Cour le 21 octobre 1997, les exercices budgétaires 1994 et suivants ne sont pas encore clôturés et une rectification est encore possible [29].

107. Attendu que la demande de versement des contributions aux ressources propres ne constituait pas, en soi, l'objet du recours, mais découle indirectement du manquement, en dépit de l'effet partiel de l'expiration des délais qui, indirectement, donne pour partie raison à l'Irlande, le recours ne doit pas, pour le surplus, être rejeté. C'est un raisonnement analogue qu'il convient d'appliquer en ce qui concerne la question des dépens.

VI — Les dépens

108. L'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure dispose que toute partie qui succombe est condamnée aux dépens. La Commission a conclu à la condamnation de l'Irlande aux dépens. Même lorsque la demande de versement des contributions

29 — Pour le calcul, voir point 98.

aux ressources propres a été introduite en partie en dehors des délais, ce retard n'a pas d'influence sur la répartition des dépens: en effet, cette demande n'est qu'une conséquence du manquement au traité qui est constaté et, en l'espèce, ne pouvait pas avoir été formulée dans le cadre du recours. Attendu que, en l'espèce, l'Irlande a, pour l'essentiel, échoué dans ses prétentions, il convient de la condamner aux dépens.

VII — Conclusion

109. Eu égard aux éléments exposés ci-dessus, nous proposons à la Cour de statuer comme suit:

« 1) L'Irlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du traité CE en ce que, contrairement aux dispositions des articles 2 et 4 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, elle n'a pas soumis à la taxe sur la valeur ajoutée les péages perçus pour l'utilisation des routes et ponts à péage en Irlande, et que, du fait de cette violation, elle n'a pas mis les montants correspondants de ressources propres et d'intérêts de retard à la disposition de la Commission, de sorte que celle-ci peut percevoir a posteriori les montants de ressources propres et réclamer les intérêts de retard à partir de l'exercice budgétaire 1994 seulement.

2) L'Irlande est condamnée aux dépens. »