

La répétition de l'indu en matière fiscale

Audrey SCHWARTZ

Mémoire de DEA spécialité Droit des affaires
Sous la direction de M. le Professeur Philippe Marchessou

Université Robert Schuman

Septembre 2004

Table des matières

Introduction	page 4
Chapitre Ier : la protection de la répétition de l'indu en matière fiscale au service de la sécurité juridique du contribuable	page 9
Section Ière : La protection de la répétition de l'indu en matière fiscale par la CJCE	page 9
Paragraphe premier : : La protection de la répétition de l'indu en matière fiscale par l'encadrement des droits nationaux	page 10
A) La fixation de principes généraux par la CJCE	page 10
1) La fixation du principe de subsidiarité par la CJCE	page 10
2) La fixation des principes d'effectivité et d'équivalence par la CJCE	page 11
2.a) L'application du principe d'équivalence	page 11
2.b) L'application du principe d'effectivité	page 13
2.b.α) Les aspects ne concernant pas les règles de prescription	page 13
2.b.β) Les règles de prescription	page 16
B) L'émission par la CJCE d'un grand nombre d'arrêtés selon une démarche in concreto	page 17
1) La détermination par la CJCE de l'étendue du renvoi aux droits nationaux	page 17
2) La fourniture par la CJCE d'autres précisions concernant le régime de la répétition de l'indu en matière fiscale	page 19
Paragraphe second : La sanction des législations fiscales nationales incompatibles avec le droit communautaire	page 23
Section seconde : La protection de la répétition de l'indu en matière fiscale par les juridictions internes	page 25
Paragraphe premier : La volonté des juridictions internes d'éclairer la législation française relative à la répétition de l'indu en matière fiscale	page 25
Paragraphe second : La sanction par les juridictions internes des législations fiscales nationales incompatibles avec le droit communautaire	page 29
Chapitre second : La limitation de la répétition de l'indu en matière fiscale au service de la sécurité juridique de l'Etat	page 31
Section première : L'absence de sanction des violations par les Etats-membres de leurs obligations de transposition des directives	page 31
Paragraphe premier : Une solution consacrée par la jurisprudence Fantask de la CJCE du 2 décembre 1997	page 31
A) Les faits de l'arrêt et les prétentions des parties	page 31
B) Une solution justifiée par la recherche de la sécurité juridique de l'Etat	page 33

Paragraphe second :Une solution confirmée par la jurisprudence postérieure	page 35
A)La confirmation de la solution au niveau communautaire	page 36
B)La confirmation de la solution au niveau interne	page 36
Section seconde :L’instauration de strictes limites temporelles à la répétition de l’indu en matière fiscale	page 37
Paragraphe premier :La réticence originelle de la Cour envers les règles d’ordre temporel limitant la mise en œuvre de la répétition de l’indu	page 38
Paragraphe second :La limitation de la répétition de l’indu par l’accueil de strictes limites temporelles	page 39
A)L’accueil par la CJCE et les juridictions internes de règles d’ordre temporel en matière de directives non ou mal transposées	page 39
B)L’accueil par la CJCE et les juridictions internes de règles d’ordre temporel dans des domaines n’intéressant pas les directives non ou mal transposées	page 40
1)L’accueil par la CJCE de règles d’ordre temporel communautaires :la limitation par la CJCE des effets de ses arrêts dans le temps	page 40
2)L’accueil par la CJCE et la Cour de cassation de règles d’ordre temporel nationales	page 41
2.a)La présentation des règles d’ordre temporel françaises telles que modifiées par l’article 36-I de la loi de finance rétroactive pour 1989	page 41
2.b)L’accueil par la CJCE et la Cour de cassation des règles d’ordre temporel françaises	page 45
2.c)Le problème de la compatibilité des règles d’ordre temporel françaises avec le droit communautaire	page 46
2.c.α)L’absence de contrariété au droit communautaire de l’application des règles du contentieux fiscal à la répétition de l’indu en matière fiscale	page 46
2.c.β)La contrariété au droit communautaire de la limitation du droit à répétition de l’indu en matière fiscale posée par l’article L.190 alinéa 3 de LPF	page 46
Conclusion	page 50
Bibliographie	page 52

Introduction

Le droit communautaire devient une des composantes essentielles des sources du droit fiscal. Initialement, les problèmes apparaissaient être strictement cantonnés aux dispositions fiscales du Traité (pour l'essentiel Traité, article 9-12 et 95) et à la transposition des directives. Les contraintes deviennent cependant singulièrement plus étendues. En effet, au-delà du respect des dispositions fiscales, il convient de s'attacher à la subordination de ces dispositions aux droits fondamentaux.

En témoigne l'arrêt rendu par la Cour de justice des Communautés européennes le 16 juillet 1998 dans l'affaire *Imperial Chemical Industries*¹. Le problème portait sur la compatibilité avec l'article 52 du Traité CEE de dispositions fiscales britanniques qui limitent les possibilités de pertes des filiales d'une société holding aux filiales ayant leur siège au Royaume-Uni. Pour la CJCE, la composante fiscale devient un élément de la liberté d'établissement. Les dispositions de l'article 52 du Traité sont violées si un État membre entrave, par des mesures fiscales, l'établissement d'une société constituée en conformité avec la législation dans un autre État membre.

De même, le traité de Rome pose des principes en matière fiscale (article 95 à 98) et prévoit, dans le cadre de son article 99, l'harmonisation des impôts indirects. En raison des caractères du droit communautaire (primauté, effet direct), le législateur national est tenu de respecter ces règles fiscales au risque de voir ces mesures nationales déclarées contraires à ce droit par les juridictions internes (article 183 du Traité) ou la Cour de justice. La répétition de l'indu en matière fiscale est la conséquence financière de la violation des règles fiscales communautaires.

La notion de répétition de l'indu est difficile à cerner. Étymologiquement, le verbe latin *repetere* signifie redemander ; par conséquent, une première définition de la répétition de l'indu peut-être « la réclamation de ce qui a été versé sans être dû ». En droit civil, cette notion correspond au remboursement de ce qui a été versé sans cause.² Cependant, cette définition abstraite ne permet pas d'appréhender le champ couvert par ce mécanisme juridique. En droit communautaire, cette question a donné lieu à deux propositions doctrinales différentes.

Un auteur³ a retenu une approche restrictive en définissant la répétition de l'indu comme « le droit d'obtenir de la part des autorités nationales le remboursement des charges pécuniaires imposées en violation du droit communautaire ».

Il inclut donc dans son champ d'étude les actions qui tendent à récupérer des prélèvements fondés sur le droit national, ce dernier s'avérant contraire au droit communautaire, ainsi que des prélèvements effectués par les autorités nationales, en tant qu'agents d'exécution du droit communautaire, et fondés sur des dispositions qui se révèlent invalides à l'occasion d'un renvoi en appréciation de validité ou d'un recours en annulation.

Mais sont en revanche écartées les actions visant à la récupération, par les autorités nationales, de sommes versées aux opérateurs économiques en violation du droit

¹ CJCE, *Imperial Chemical Industries*, 16 juillet 1998, affaire C-264/96 : droit fiscal 1998, numéro 48, p. 1475 s.

² Lexique de Termes juridiques, Dalloz, 11^{ème} édition

³ D. Simon, « Répétition de l'indu », Encyclopédie Dalloz, répertoire droit communautaire, Paris, Dalloz, avril 1994, p. 10

communautaire ou les demandes introduites par les autorités nationales en vue d'obtenir le versement de sommes qui auraient dû être payées en vertu du droit communautaire.

La restriction introduite par cet auteur prête à discussion. En effet, la formulation qu'il retient révèle une distinction entre les auteurs des actions, l'action des « autorités nationales » étant exclue du champ de la répétition de l'indu. Cette distinction ne nous semble pas appropriée en ce sens que le mécanisme juridique qui consiste à récupérer des sommes indûment versées est le même quel que soit le requérant.

L'autre conception retient une approche large de la notion de répétition de l'indu, qui recouvre tant les actions visant à obtenir le remboursement de « montants prélevés par les autorités publiques », c'est-à-dire toute la jurisprudence relative aux taxes internes contraires au droit communautaire, que celles visant à récupérer des « sommes payées par ces autorités aux particuliers », c'est-à-dire toute la jurisprudence relative aux aides d'État.

Notre étude sera orientée vers la répétition de l'indu fiscal. Nous ne nous intéresserons donc qu'à la première hypothèse, c'est-à-dire l'hypothèse où une taxe nationale a été perçue en violation des règles communautaires et que par conséquent, les particuliers ont droit au rétablissement de leurs situations juridiques et financières. En revanche, nous ne nous pencherons pas sur la jurisprudence relative aux aides d'État, cette dernière ne concernant pas la fiscalité. On pourrait certes imaginer des aides d'État apportées au contribuable sous forme d'exonération d'impôts ou encore de réduction de taxes, mais il n'existe à notre connaissance aucune jurisprudence faisant état de ces cas particuliers.

Cependant, cette obligation de rembourser les contribuables lésés soulève une question sur le fondement de celle-ci.

L'effet direct du droit communautaire comme fondement de la restitution des taxes indûment perçues au titre de ce droit a fait l'unanimité au sein des institutions communautaires. La Cour de justice l'a énoncé dans plusieurs de ses arrêts¹. L'avocat général G. Reischl l'a aussi affirmé. Selon lui, « l'effet direct du droit communautaire a pour corollaire l'obligation de principe de restituer les sommes indûment perçues, sans quoi la mise en application du droit communautaire pourrait être réduite à néant du fait de la perception par l'État membre de ces taxes en violation des dispositions du droit communautaire . »²

La Commission a également retenu le principe de l'effet direct comme condition du droit à répétition de l'indu. Dans ses observations relatives à l'affaire 177/78, Pigs and Bacon Commission/Mc Carren, elle a précisé que : « Les taxes perçues en violation d'une disposition directement applicable de droit communautaire doivent être restituées par les autorités nationales sous peine de mettre en cause cette application directe du droit communautaire ».³ L'obligation de restituer l'indu en droit communautaire résulte donc de l'effet direct, mais, comme le remarque un auteur⁴ : « On peut se demander dans quelle mesure l'applicabilité directe n'éclipse pas la considération première qui devrait inspirer le droit à la répétition de l'indu, celle de l'illégalité de la perception ».

¹ CJCE, Hans Just, 27 février 1980 : Recueil page 501 ; CJCE, Denkvit Italiana, 27 mars 1980, numéro 61/79 : Recueil p. 1205 ; CJCE, Ariete, numéro 811/79, 10 juillet 1980 : Recueil p.2545 et CJCE, Mireco, 10 juillet 1980, numéro 826/79 : Recueil p. 2559

² conclusions sous l'arrêt du 27 mars 1980, numéro 61/79, précité : Recueil p. 1134

³ observations de la commission in rapport d'audience, non publié, relatif à l'affaire 177/78, Pigs and Bacon Commission/Mc Carren, arrêt du 26 juin 1979 : Recueil p. 2161, conclusions Warner p. 2195

⁴ M.A.Barav

Or, pour apprécier ce recours à l'effet direct du droit communautaire, il convient maintenant de rappeler les grandes lignes de ce principe. La Cour de justice a affirmé dans l'arrêt Van Gend en Loos en date du 5 février 1963¹ que le droit communautaire engendre un nouvel ordre juridique dont les sujets sont non seulement les Etats membres mais également les particuliers. Pour qu'une norme communautaire puisse être invocable par un individu, la règle doit tout d'abord être claire et précise, ce qui signifie que le droit ou l'obligation résultant de la disposition communautaire ne doit pas nécessiter une interprétation judiciaire.² Par ailleurs, la règle doit être complète et juridiquement parfaite, ce qui implique la non interposition d'un pouvoir discrétionnaire d'origine communautaire nationale entre la règle communautaire et son application.³ Enfin, la règle doit être inconditionnelle c'est-à-dire qu'elle ne peut être soumise à aucun délai ou à une quelconque réserve.⁴

Le rappel de ces notions fondamentales permet de comprendre pourquoi la Cour de justice a fondé la répétition de l'indu fiscal sur le principe de l'applicabilité directe. En effet, dès lors que les normes communautaires produisent des effets envers les particuliers, elles déterminent des droits et des obligations dans l'ordre juridique interne. Ainsi, les contribuables ont le droit de demander à l'État le remboursement des taxes indûment payées en vertu des règles fiscales communautaires. Corrélativement, les autorités nationales doivent restituer ces sommes sous peine de violer le droit issu du Traité de Rome.

En outre, le principe de l'effet direct doit être combiné avec celui de la primauté. Le juge communautaire a déclaré : « En vertu du principe de la primauté du droit communautaire, les dispositions du Traité et les actes des institutions directement applicables ont pour effet, dans leurs rapports avec le droit interne des Etats membres, non seulement de rendre inapplicable de plein droit, du fait même de leur entrée en vigueur, toute disposition contraire de la législation nationale existante, mais encore d'empêcher la formation valable de nouveaux actes législatifs nationaux dans la mesure où ils seraient incompatibles avec des normes communautaires ».

Le principe de sécurité juridique est un principe d'origine jurisprudentielle qui a pour objectif la réalisation d'un équilibre entre les exigences tenant à l'intérêt général et celles tenant à la préservation des droits individuels. On peut légitimement se demander si en matière de répétition de l'indu fiscal, un tel équilibre est réalisé ou si au contraire l'intérêt de l'État est placé par les juridictions plus haut dans la hiérarchie que celui du contribuable demandant restitution de l'indu, ou inversement. En d'autres termes, les juridictions communautaires et internes sont-elles plus sensibles aux intérêts légitimes de l'administration fiscale devant restituer l'indu qu'à ceux des particuliers ?

Il semble d'une part que les juridictions communautaires et internes se sont senties investies du devoir de protéger les droits des particuliers en application du principe de sécurité juridique et en l'espèce du devoir de protéger le droit à répétition de l'indu fiscal du contribuable. En effet, ce principe fondamental se subdivise en une série de sous-principes qui en sont le corollaire, parmi lesquels le principe de prévisibilité, le principe de non rétroactivité, le principe dit de « confiance légitime », ou plus largement le principe de bonne foi, mais aussi le droit à une protection juridictionnelle effective. En application de ce

¹ CJCE, Van Gend en Loos

² CJCE, Luck, 4 avril 1968, numéro 34/67 : Recueil p. 360

³ CJCE, Molkerai Centrale : Rec. P.211

⁴ CJCE, Müller Hein, 14 juillet 1971, numéro 10/71 : Recueil p. 723

principe fondamental de sécurité juridique, la Cour de justice des communautés européennes et les juridictions françaises ont cherché à protéger la répétition de l'indu fiscal du contribuable.

Ce devoir de protection à tout d'abord été dévolu aux juridictions internes, conformément à l'article 183 du Traité. Ainsi, la Cour de justice a rappelé aux juridictions internes leur rôle de juge communautaire de droit commun : « Le juge national chargé d'appliquer, dans le cadre de sa compétence, les dispositions du droit communautaire, a l'obligation d'assurer le plein effet de ces normes en laissant au besoin inappliquée, de sa propre autorité, toute disposition contraire de la législation nationale, même postérieure, sans qu'il ait à demander ou à attendre l'élimination préalable de celle-ci par voie législative ou par tout autre procédé constitutionnel ».¹

Les juridictions judiciaires françaises ont scrupuleusement joué ce rôle en laissant inappliqués, à plusieurs reprises, les textes fiscaux nationaux contraires au droit communautaire, fussent-ils postérieurs. Depuis la jurisprudence Jacques Vabre², la Cour de cassation assure le respect de la primauté du droit communautaire dans toutes les hypothèses. À l'opposé, en droit administratif, l'action en répétition de l'indu n'est pas l'ignorée du contentieux fiscal, mais elle y occupe une place pour le moins marginale. En effet, les tables des recueils de jurisprudence mentionnent de rares mises en oeuvre de l'action en répétition de l'indu en droit administratif³.

En revanche, cette voie de droit est ignorée des traités de contentieux administratif. Le Conseil d'État a été amené à consacrer cette voie de droit par le biais de l'examen des demandes de contribuables qui n'entraient pas dans les catégories préétablies du contentieux⁴. Tel était le cas lorsque le contribuable demandait à l'Administration le remboursement de sommes qu'il estimait avoir versées à tort. Cependant, deux arrêts du Conseil d'État ont entraîné des conséquences pratiques sur le terrain de la répétition de l'indu : il s'agit d'une part, de la condamnation par le Conseil d'État des exclusions illégales des droits à déduction au regard de la sixième directive TVA, le 3 février 1989, dans l'arrêt Alitalia⁵, et d'autre part de la reconnaissance de la supériorité des traités sur les lois nationales postérieures par la Haute Assemblée. Cette reconnaissance représente un revirement de jurisprudence et réduit les disparités de la question du droit communautaire par les juridictions françaises.⁶

La Cour de justice a quant à elle joué un rôle fondamental. En l'absence de dispositions communautaires express, elle a su poser les principes généraux permettant de garantir les droits des particuliers issus de leur juridique communautaire.

Nous pouvons donc remarquer qu'il existe une tendance de la jurisprudence tant communautaire qu'interne d'assurer une protection de la sécurité juridique du contribuable. Il sera donc intéressant de voir comment ces juridictions ont participé à la protection de la répétition de l'indu en matière fiscale au service de la sécurité juridique du contribuable.

¹ CJCE, 9 mars 1978, numéro 106/77, précité : Recueil 1978 p. 645

² Cass. Chambre mixte, 24 mai 1975 : GP 1175, deuxième sem., page 470

³ CE, Maylie Lebon, cette juillet 1978 : recueil CE, p. 300 ; SCI Clinique Saint-Martin 20 janvier 1984, requête numéro 35 926 : Droit fiscal 1984, numéro 23-24, commentaire 1106 ; Recueil CE tables, p. 567

⁴ CE, Sect ; Mme Huber, 1 février 1994, requête numéro 82 229 : Droit fiscal 1974, numéro 44, commentaire 1341, conclusions D. Mandelkern

⁵ CE Ass, Alitalia, 3 février 1989 numéro 74052 : RJF 3/89 numéros 299, conclusions Noël Chahid-Nourai

⁶ CE, Nicolo et Roujansky, le 20 octobre 1989 : RJF 11/89 numéros 1166 avec observations et conclusions de P. Frydman, JCP 1989, numéro 21 371

(chapitre Ier). Cependant, nous pouvons affirmer qu'il existe une autre tendance de la jurisprudence, qui est de laisser une large place à la protection de la sécurité juridique de l'administration fiscale, et qui aboutit à limiter d'autant la mise en oeuvre de la répétition de l'indu. Nous verrons donc en second lieu, comment les juridictions communautaires et nationales ont limité la répétition de l'indu en matière fiscale pour favoriser la protection de la sécurité juridique de l'État (chapitre second). La jurisprudence administrative française étant peu développée en la matière, nous porterons plus particulièrement notre attention sur l'étude de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes et de la Cour de cassation française.

Chapitre Ier : La protection de la répétition de l'indu en matière fiscale au service de la sécurité juridique du contribuable

La protection de la répétition de l'indu en matière fiscale au service de la sécurité juridique du contribuable s'exerce tant dans le cadre communautaire, par la Cour de justice des Communautés européennes (section première) qu'au niveau interne, par les juridictions judiciaires et administratives françaises (section seconde).

Section Iière : La protection de la répétition de l'indu en matière fiscale par la CJCE.

Si le principe du droit à la répétition de l'indu a été très tôt consacré par la Cour de justice des Communautés européennes¹, son régime n'en demeure pas moins incertain, du fait de la quasi-absence de normes communautaires sur ce point. Ainsi, le traité de Rome ne contient aucune disposition sur la répétition de l'indu. Le droit dérivé se réduit à deux règlements en la matière : le Règlement numéro 1430/79 du Conseil du 2 juillet 1979² et le Règlement numéro 1697/79 du Conseil du 24 juillet 1979³. Il semble que ces règlements n'abordent pas les points essentiels. En effet, le premier concerne le remboursement ou la remise de droits à l'importation ou à l'exportation. Le second vise plus particulièrement le recouvrement a posteriori des droits à l'importation ou des droits à l'exportation qui n'ont pas été exigés du redevable pour des marchandises déclarées dans le cadre d'un régime douanier comportant l'obligation de payer de tels droits.

Le renvoi au droit national pour la détermination des règles procédurales gouvernant les actions répétition de l'indu paraissait dès lors inéluctable. En effet, le vide juridique communautaire a conduit la Cour de justice à tirer les conséquences de l'article cinq du traité de Rome⁴. De cette disposition, les juges de Luxembourg ont déduit le renvoi aux règles nationales. Dans l'arrêt Humblet⁵, ils ont énoncé : « Qu'il appartenait à la législation interne de décider si une perception indue donne droit à des intérêts compensatoires ». Cependant, la CJCE n'a véritablement affirmé le renvoi au droit national qu'en 1976⁶ dans deux arrêts du 16 décembre 1976 : « En l'absence de réglementation communautaire, il appartient à l'ordre juridique de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinées à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit communautaire ». Le renvoi au droit national repose donc sur un article du traité de Rome et un principe jurisprudentiel, qui se complètent.

¹ CJCE, 26 juin 1979, Pigs and Bacon Commission, affaire 177/78, Recueil p. 2171

² JOCE du 12, numéro L 175, p. 1

³ JOCE du 3 août numéro L 197, p. 1

⁴ l'article cinq du traité de Rome stipule que « les états membres prennent toutes mesures générales ou particulières propres à assurer l'exécution des obligations découlant du présent Traité ou résultant des actes des institutions de la Communauté. Ils facilitent à celle-ci l'accomplissement de sa mission. Ils s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du présent Traité ».

⁵ CJCE 16 février 1960, numéro six/60 : recueil 4, p. 1147

⁶ CJCE, 16 décembre 1976, numéro 33/76, motif numéro cinq, Rewe : recueil p. 1998 et numéro 45/76, motif numéro 13, Comet : recueil page 2052

On assiste alors à une entrée en scène des juridictions nationales, qui sont des juridictions de droit commun du droit communautaire, dès lors qu'il s'agit de mettre en oeuvre la répétition de l'indu.

Nous pouvons-nous demander quelle est la raison qui a incité le juge communautaire à organiser une protection du mécanisme de la répétition de l'indu fiscal. Pour cela, il faut d'abord se poser la question de savoir si le juge national peut appliquer des règles de droit communautaire pour s'acquitter de sa tâche, ce qui limite le risque d'un défaut d'uniformité, ou s'il doit se fonder sur son droit national, en application notamment du principe de l'autonomie institutionnelle et procédurale. Dans la mesure où la Cour de justice opte pour la seconde solution, nous pouvons affirmer que le recours aux procédures nationales n'est pas sans danger. La CJCE a donc cherché à dresser des garde-fous pour s'assurer que les règles de droit national permettent une mise en oeuvre satisfaisante de la répétition de l'indu en matière fiscale. Plus généralement, son but a été d'assurer au nom de l'effectivité et de l'uniformité des instruments garantissant l'application du droit communautaire, un encadrement minimal des modalités procédurales retenues par les droits nationaux. Il fallait éviter que les juridictions internes limitent abusivement le droit à répétition de l'indu fiscal du contribuable, ce qui aurait entraîné une atteinte à la sécurité juridique de ce dernier.

La CJCE a par conséquent protégé la répétition de l'indu en matière fiscale dans le but de préserver cette sécurité juridique. Elle a donc tout d'abord encadré l'autonomie procédurale des droits nationaux (paragraphe premier). Par ailleurs, elle a sanctionné les législations nationales incompatibles avec le droit fiscal communautaire (paragraphe second).

Paragraphe premier : La protection de la répétition de l'indu en matière fiscale par l'encadrement des droits nationaux.

Dans un but de préservation de la sécurité juridique des contribuables demandant restitution de l'indu, la Cour de justice a cherché à encadrer les droits nationaux. Son but était d'éviter que la matière ne soit abandonnée à l'imagination et à la conscience des juges nationaux. Par conséquent, le renvoi au droit national s'est accompagné de prescriptions à l'égard des juridictions nationales. La CJCE a donc fixé des principes généraux que les Etats membres doivent respecter dans le cadre de leur autonomie procédurale(a) et émis un grand nombre d'arrêts, bien souvent favorables aux droits du contribuable, selon une démarche *in concreto*(b).

A) La fixation de principes généraux par la CJCE.

La restriction de l'autonomie procédurale des États en matière de restitution de l'indu est le principal canal par lequel la Cour de justice a pu encadrer les différents droits nationaux. Cet encadrement a permis la protection du droit à répétition de l'indu fiscal du contribuable et donc la préservation de la sécurité juridique de ce dernier. Ainsi, le renvoi aux droits nationaux a été très tôt assorti très tôt de trois réserves fondamentales.

1) la fixation du principe de subsidiarité par la CJCE

En premier lieu, l'application du droit interne un caractère subsidiaire provisoire. Cette application n'est possible que dans la mesure où le droit communautaire n'a pas disposé lui-même.¹ Ce principe n'appelle pas d'explications supplémentaires.

2) La fixation des principes d'effectivité et d'équivalence par la CJCE

Dès les arrêts *Rewe* et *Comet*², la Cour a posé deux conditions restrictives à l'autonomie procédurale de manière à assurer l'effectivité d'application du droit communautaire. En premier lieu, les modalités procédurales des recours en répétition de l'indu communautaire « ne peuvent être moins favorables que celles concernant des recours similaires nature interne ». Cette première condition a été qualifiée par un auteur³ de « conditions d'équivalence ». Elle est assortie d'une seconde condition, qualifiée par ce même auteur de « condition d'effectivité », c'est-à-dire la question de savoir si les règles procédurales nationales rendent impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.⁴ La dernière formulation retenue par la Cour est la suivante : la règle de droit national ne doit pas être « moins favorable pour les recours fondés sur le droit communautaire que pour les recours fondés sur le droit interne et ne doit pas rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire ».⁵

Il faut souligner que ces deux conditions sont cumulatives. Par ailleurs, selon la formule de M. l'avocat général Cosmas⁶, le contrôle « concret » de la conformité à ces deux conditions d'une règle procédurale nationale est du ressort des juridictions nationales auxquelles « il incombe, par application du principe de coopération loyale énoncé à l'article cinq du Traité, d'assurer la protection juridique découlant pour les justiciables de l'effet direct des dispositions du droit communautaire ».⁷ Cependant, le contrôle abstrait des deux conditions relève de la Cour de justice en tant qu'elle est chargée d'assurer l'application uniforme du droit communautaire, dans le cadre du renvoi préjudiciel de l'article 177. À cette fin, la règle procédurale en cause n'est pas examinée isolément, mais elle est située dans son cadre procédural. C'est ce qu'a affirmé la Cour de justice dans un arrêt du 14 décembre 1995, *Peterbroeck*.⁸ Il convient maintenant d'étudier plus en détail chacune de ces deux conditions qui assurent la protection du droit à répétition de l'indu fiscal du contribuable demandant restitution de l'indu.

2.a) L'application du principe d'équivalence

En ce qui concerne cette première condition, il apparaît qu'elle exprime un principe d'égalité de traitement dont la seule difficulté paraît être de définir quels sont, dans l'ordre juridique

¹ CJCE, 16 décembre 1976, *Rewe*, numéro 33176 et 45 176 : recueil page 1998 et page 1052 ; CJCE, 27 février 1980, *Hans Just*, numéro 68 179 : recueil page 523 ; CJCE, 27 mars 1980, numéro 61/79 : recueil page 1226

² CJCE, *Rewe* précité ; *Comet*, 16 décembre 1976 affaire 45/76, recueil page 1043

³ P. Dibout

⁴ CJCE, *Palmisani*, 10 juillet 1997, affaire C-261 /95, recueil page I-4025

⁵ CJCE, *Fantask*, deux décembre 1997, affaire C -188/95, recueil page I -6783

⁶ conclusions sur CJCE, 10 juillet 1997, *supra*

⁷ CJCE, 19 juin 1990, affaire C -213/89, *Factortame* : recueil CJCE, I page 2433

⁸ CJCE, 14 décembre 1995, affaire C -312/93, *Peterbroeck* : recueil CJCE, I page 4599 : « pour l'application de ces principes chaque cas où se pose la question de savoir si une disposition procédure nationale rend impossible ou excessivement difficile l'application du droit communautaire doit être analysée en tenant compte de la place de cette disposition dans l'ensemble de la procédure, de son déroulement, de ses particularités, devant les diverses aux instances nationales. Dans cette perspective, il y a lieu de prendre en considération, s'il l'échet, les principes qui sont à la base du système juridictionnel national, tels que la protection des droits de la défense, le principe de la sécurité juridique et le bon déroulement de la procédure. »

national, les recours similaires. Il semble suffire de comparer les procédures concernant les recours fondés sur le droit communautaire et celles concernant les recours fondés sur le droit interne.

Cependant, cette condition a récemment mis deux juridictions italiennes dans l'embarras.¹ En effet, le tribunal de Gènes et la cour d'appel de Venise ont interrogé la Cour sur la compatibilité avec le droit communautaire d'une disposition de droit national qui prévoit un délai de prescription de trois ans en ce qui concerne la contestation des taxes et autres impositions alors que le délai de droit commun de l'action en répétition de l'indu est de 10 ans. La position de la Cour de justice sur le régime du remboursement des taxes perçues en violation du droit communautaire semblait parfaitement claire et stabilisée.

Cependant, comme nous venons de le dire, la Cour a été saisie par une série de questions préjudicielles émanant de juridictions italiennes, qui l'ont contrainte à apporter un certain nombre de compléments intéressants à sa jurisprudence classique. Elle a notamment précisé le principe d'équivalence.

Il faut noter que les renvois portaient sur la même taxe litigieuse, à savoir la taxe de concessions pour l'inscription des sociétés au registre des entreprises, qui avait été jugée incompatible avec les dispositions de la directive 69/335/CEE du Conseil du 12 juillet 1969² par le juge communautaire.

La Cour a rappelé l'idée selon laquelle, si l'obligation de remboursement découle normalement de la primauté du droit communautaire, ses modalités relèvent du principe d'autonomie procédurale des droits nationaux, sous réserve de « l'encadrement minimal » résultant de l'application des principes dits de « l'équivalence juridictionnelle » et de « l'effectivité minimale ». On peut remarquer que la Cour utilise explicitement cette terminologie, en faisant elle-même référence au principe « d'équivalence » et au principe « d'effectivité ».

Dans cette affaire, les juges italiens se posaient la question de savoir s'il n'était pas contraire au droit communautaire, et notamment à l'article cinq CE, de soumettre les actions fiscales un délai différent et moins favorable par rapport à celui applicable aux actions répétition de l'indu de droit commun.

La Cour, après avoir souligné que l'analyse comparative des dispositions des différents droits procéduraux nationaux faisait ressortir la diversité des solutions retenues en matière de délai de réclamation et/ou de recours, a considéré que cette situation était inévitable tant que les modalités de l'action en répétition de l'indu n'ont pas fait l'objet d'une harmonisation communautaire. Et c'est là qu'elle a précisé le principe d'équivalence : selon elle, le principe d'équivalence est respecté dès lors que les actions fondées sur la méconnaissance du droit communautaire ne sont pas moins bien traitées que celles de même nature fondées sur la violation du droit national.

En revanche, ce principe ne saurait « être interprété comme obligeant un État membre à étendre à l'ensemble des actions en restitution de taxes redevances perçues en violation du droit communautaire son régime de répétition interne le plus favorable ». Cette affirmation permet de conforter les autorités françaises, qui, comme on le verra, ont procédé à une fiscalisation des actions répétition de l'indu des taxes perçues en violation du droit communautaire. Désormais, les règles de la prescription trentenaire résultant des dispositions du Code civil ne sont plus applicables à la répétition de l'indu en matière fiscale.

¹ CJCE, 15 septembre 1998, Edilizia Industriale Siderurgica Srl (EDIS), affaire C -231/96 ; Spac SpA, affaire C - 260/96 ; Ansaldo Energia SpA et autres, affaire C -279,280 et 281/96

² JOCE, numéro L 249, p. 25

Cette position a été reprise dans un arrêt de la CJCE concernant les modalités de calcul des intérêts moratoires. En effet, ces modalités ne peuvent être moins favorables pour les actions en restitution d'impositions que pour les actions en répétition de l'indu entre particuliers. Il convient bien évidemment que ces modalités procédurales moins favorables soient applicables à toutes les actions en restitution d'impôt, qu'elles soient fondées sur le droit interne ou sur le droit communautaire.¹

En outre, il existe un troisième principe général permettant d'encadrer les droits nationaux et donc de protéger le mécanisme de la répétition de l'indu en matière fiscale.

2.b) L'application du principe d'effectivité.

2.b.a) Les aspects ne concernant pas les règles de prescription.

Le contrôle de la condition d'effectivité, autrement dit la question de savoir si les règles procédurales nationales rendent impossibles ou excessivement difficiles l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire, peut porter sur différents terrains que l'on peut classer, en l'état de la jurisprudence, en deux catégories concernant, la première, les aspects autres que les règles de prescription et, la seconde, les règles de prescription.

Depuis 1974, la Cour de justice a déjà jugé qu'une règle de droit national empêchant la mise en oeuvre de la procédure de renvoi préjudiciel de l'article 177 est inadmissible.²

Plus récemment, la Cour a précisé la portée de la condition d'effectivité à propos d'une question relative à la procédure contentieuse fiscale belge. Cette procédure comporte une phase administrative, avec une réclamation auprès du directeur, et en cas de rejet, une phase juridictionnelle avec la saisine de la cour d'appel. En ce cas, le contribuable peut soulever devant la cour des moyens nouveaux jusqu'à l'expiration d'un délai de 60 jours à compter du dépôt, par le directeur, de la décision attaquée et des pièces du dossier auprès de la cour. Passé ce délai, la cour d'appel ne peut examiner d'office des moyens nouveaux que le contribuable ne peut plus présenter. Le délai a donc deux effets : il rend irrecevables les moyens nouveaux du contribuable et il interdit à la Cour de les examiner d'office quel que soit leur objet et, notamment, s'il porte sur la compatibilité d'un acte de droit interne avec le droit communautaire. C'est en raison de ce second effet que la règle procédurale belge a été jugée contraire à la condition d'effectivité par la Cour de justice dès lors qu'en limitant sa faculté de soulever des moyens d'office, elle empêche la Cour d'appel de remplir pleinement son rôle de sauvegarde des droits tirés du droit communautaire, sans être raisonnablement justifiée par des principes tels que celui de la sécurité juridique ou celui du bon déroulement de la procédure.³

Par ailleurs, dans l'arrêt *Fantask* précité, la Cour de justice a écarté un principe général de droit national car il était incompatible avec la condition d'effectivité. En effet, il existe en droit national un principe général selon lequel, s'agissant d'apprécier une demande en

¹ CJCE, *Ansaldo Energia*, 15 septembre 1998, affaire C 279/96 à C 281/96, recueil I p. 5025 : « le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que la législation d'un Etat 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. »

² CJCE, 16 janvier 1974, affaire 166/73, *Rheinmülher* : recueil CJCE, p. 33

³ CJCE 14 décembre 1995, affaire C -312/93, *Peterbroeck* précité

remboursement de droits indûment perçus, on doit attacher de l'importance au fait que la perception a lieu conformément à des règles qui ont été en vigueur durant une longue période sans que ni les autorités ni quiconque aient été conscients de ce que la perception de ces droits était dépourvue de base légale. En l'espèce, par sa sixième question, la juridiction de renvoi a cherché à savoir si le droit communautaire s'oppose à ce que des actions en remboursement de droits perçus en violation de la directive 69/335/CEE puissent être rejetées au motif que l'imposition de ces droits a procédé d'une erreur excusable des autorités de l'État membre dans la mesure où les droits en cause ont été perçus pendant une longue période sans que ni celles-ci ni les assujettis n'aient été conscients de leur illégalité.

La Cour a rappelé que, si, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, le remboursement ne peut être poursuivi que dans le cadre des conditions, de fond et de forme, fixées par les différentes législations nationales, il n'en reste pas moins que ces conditions ne sauraient être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables de nature interne ni rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.¹ Selon la Cour de justice, « force est de relever qu'un principe général de droit national, selon lequel les juridictions d'un État membre devraient rejeter les demandes de remboursement de droits perçus en violation du droit communautaire, dès lors que ceux-ci ont été perçus pendant une longue période sans que ni les autorités de cet État ni les assujettis n'aient été conscients de leur illégalité, ne répond pas aux conditions qui précèdent. En effet, l'application d'un tel principe serait, dans les circonstances ainsi décrites, de nature à rendre excessivement difficile l'obtention du remboursement de taxes contraires au droit communautaire. Elle aboutit en outre à favoriser les violations du droit communautaire qui se sont poursuivis sur une longue période. » La Cour de justice a donc rejeté la compatibilité du principe proposé avec la condition d'effectivité et répondu négativement à la question posée par la juridiction de renvoi.

De la même façon, c'est, sur le fondement de ce même principe que la Cour de justice a déclaré incompatible la règle nationale accordant le droit à la répétition de l'indu aux seuls justiciables ayant engagé une action en justice avant l'arrêt de la Cour de justice ayant déclaré la taxe nationale incompatible.²

De même, c'est sur ce fondement que la Cour de justice s'est basée, s'agissant de l'exception de répercussion de la taxe nationale illégale, pour déclarer incompatible la règle interne faisant peser sur l'opérateur économique la charge de prouver l'absence de répercussion.³ Par ailleurs, la Cour s'est tournée vers ce même principe pour déclarer incompatible une règle interne exigeant du contribuable une preuve de nature documentaire, à l'exclusion de tout autre moyen de preuve.⁴

Enfin, en vertu du même raisonnement, la Cour a jugé qu'un État membre ne peut adopter, après un arrêt d'incompatibilité d'une taxe nationale,⁵ de règles procédurales réduisant spécifiquement les possibilités d'agir en répétition de l'indu. Il s'agit en l'espèce de l'affaire

¹ Cf Peterbroek précité

² CJCE, 2 février 1988, Barra, affaire 309/85, recueil 1988 p.355 ; Cour de Cassation Com. 7 novembre 1989, Bulletin Civil 4 numéro 278 et numéro 279, p.188 et 189

³ CJCE, 9 novembre 1983, San Giorgio, affaire 199/82, recueil 1983 page 3595 ; 25 février 1988, Bianco, affaires 331,376 et 378/85, recueil 1188 page 1099 ; voir, sur l'article 1965 FA du Code général des Impôts, Com. 22 novembre 1988, Bulletin Civil 4 numéro 423 p. 306

⁴ CJCE, 9 novembre 1983, San Giorgio précité ; 24 mars 1988, commission contre Italie, affaire 104/86, recueil 1988 p. 1799

⁵ CJCE, 29 juin 1988, Deville, affaire 240/87 recueil 1988 p. 3513

relative à la super vignette française, que nous développerons postérieurement dans notre étude. Cette jurisprudence n'interdit pas toutefois une modification législative générale applicable à toutes les actions en répétition de l'indu dans le domaine fiscal¹ ou une modification de la jurisprudence nationale appliquant désormais des délais plus stricts dès lors que cette jurisprudence ne s'applique pas de manière spécifique aux taxes qui ont été déclarées incompatibles par un arrêt antérieur de la Cour de justice des Communautés².

De façon similaire, dans un arrêt de la CJCE en date du 11 juillet 2002³, cette dernière a estimé que « le principe d'effectivité et le principe de protection de la confiance légitime s'opposent à une législation nationale qui réduit, avec effet rétroactif, le délai dans lequel peut être demandé le remboursement de sommes versées au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque celles-ci ont été perçues en violation des dispositions de la sixième directive... »

Avant d'effectuer un rappel des faits et de la procédure, voici une présentation de l'affaire. Par ordonnance du 14 décembre 1999, parvenue à la Cour le 28 février 2000, la Court of Appeal a posé, en application de l'article 234 CEE, une question préjudicielle sur l'interprétation du droit communautaire en matière de répétition de l'indu. Cette question a été soulevée dans le cadre d'un litige opposant la société Y. aux Commissioners of Customs and Excise compétents en matière de perception de la taxe sur la valeur ajoutée au Royaume-Uni, au sujet du remboursement de montants de la TVA indûment payée par la-dite société.

Y. est une société de vente au détail établi au Royaume-Uni, spécialisée dans la vente de denrées alimentaires et de vêtements. Y. vendait des bons d'achat à des sociétés à un prix inférieur à leur valeur nominale. Les bons d'achat étaient ensuite vendus ou donnés à des tiers qui pouvaient les utiliser en les remettant à Y. afin de recevoir en échange des biens dont le prix était équivalent à la valeur nominale de ces bons.

En décembre 1990, Y. a fait valoir auprès des Commissioners qu'elle devait déclarer la TVA sur les sommes qu'elle recevait lors de la vente des bons et non sur leur valeur nominale. En janvier 1991, les Comissioners ont décidé que Y. devait déclarer la TVA sur la valeur nominale des bons. C'est ce que Y. a fait jusqu'à ce que la Cour de justice statue sur cette question par son arrêt *Argos Distributors*, du 24 octobre 1996.⁴ Dans cet arrêt, la Cour a dit que l'article 11, A, paragraphe un, sous a) de la sixième directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un fournisseur a vendu à un acheteur, avec une ristourne, un bon avec la promesse d'accepter ultérieurement ce bon à sa valeur nominale en paiement de la totalité ou d' une partie du prix d'un bien acheté par le client qui n'est pas l'acheteur du bon et qui ne connaît pas, en principe le prix réel de vente de ce dernier par le fournisseur, la contrepartie représentée par le bon est la somme réellement perçue par le fournisseur sur la vente du bon.

À la suite de cet arrêt, il est apparu que le régime de la TVA appliqué par les Commissioners aux bons d'achat vendu par Y. était erroné. Aussi, par lettre du 31 octobre 1996, Marks and Spencer a-t-elle présenté à ceux-ci une demande de remboursement de la TVA indûment versée par elle en raison de cette erreur pour la période allant du mois de mai 1991 au mois d'août 1996, soit 2 638 057 GBP.

¹ Com. 23 novembre 1993, Bulletin Civil 4 numéro 423 p. 306

² CJCE, *Edilizia Industriale Siderurgica*, 15 septembre 1998, précité

³ CJCE, 11 juillet 2002, affaire C -62/00

⁴ CJCE, 24 octobre 1996, affaire C -288/94, recueil page I -5311

Par lettre du 11 décembre 1996, les Commissioners ont indiqué qu'ils étaient disposés à rembourser la partie de la TVA afférente à la vente des bons au cours de la période qui n'était pas affectée par l'introduction du délai de prescription de trois ans prenant effet le 18 juillet 1996. Le remboursement correspondant, soit la somme de 1 913 462 GBP, a été effectué au profit de Y. le 15 janvier 1997.

Y. a introduit auprès des Commissioners une réclamation contre leur décision d'appliquer le délai de prescription de trois ans à sa demande, mais ceux-ci ont rejeté cette réclamation.

Le 15 avril 1997, Y. a attaqué cette décision de rejet devant le VAT and Duties Tribunal, London (Royaume-Uni), qui a rejeté ce recours le 22 avril 1998. Y. a contesté ce jugement devant la High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench division (Crown Office) (Royaume-Uni), qui a rejeté sa demande par décision du 21 décembre 1998. Marks and Spencer a ensuite fait appel devant la Court of Appeal.

Par arrêt du 14 décembre 1999, cette dernière a rejeté l'appel formé par Y. concernant le remboursement de la TVA indûment versée au titre de la vente des bons d'achat pour la période allant du mois d'août 1992 au mois d'août 1996 inclus.

Estimant, en revanche, que la solution du litige relatif au remboursement de la TVA acquittée indûment pour la vente des bons d'achat au cours de la période allant de mai 1991 à juillet 1992 dépendait d'une interprétation du droit communautaire, la Court of Appeal a décidé de surseoir à statuer sur cette partie du litige et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante : « Au cas où un État membre n'a pas correctement transposé dans sa législation interne l'article 11,A, de la directive 77/388 du Conseil, est-il compatible avec le principe d'effectivité des droits qu'un assujetti tire de l'article 11,A, ou avec le principe de protection de la confiance légitime, d'appliquer une législation qui supprime avec effet rétroactif un droit conféré par le droit national, de demander le remboursement des sommes versées au titre de la TVA plus de trois ans avant l'introduction de la demande ? ».

La réponse de la Cour est la suivante : « Le principe d'effectivité et le principe de protection de la confiance légitime s'opposent à une législation nationale qui réduit, avec effet rétroactif, le délai dans lequel peut-être demandé le remboursement de sommes versées au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, lorsque celles-ci ont été perçues en violation de dispositions 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, qui ont un effet direct, tels que celles de l'article 11,A, paragraphe 1, de ladite directive . »

Comme nous l'avons dit précédemment, le contrôle de la condition d'effectivité porte en l'état actuel de la jurisprudence sur deux terrains différents. Nous allons donc maintenant nous intéresser au contrôle de la condition d'effectivité en ce qui concerne les règles de prescription.

2.b.β) Les règles de prescription.

Il s'agit de la question des délais de prescription opposables par les autorités nationales pour l'exercice des droits qu'ils tirent du droit communautaire.

Selon une jurisprudence constante, la CJCE considère que l'exercice des droits découlant du droit communautaire n'est pas entravé de manière abusive en cas de fixation de délais de recours « raisonnables » à peine de forclusion. Elle a notamment jugé que la fixation de tels délais pour l'introduction d'un recours est une application du principe fondamental de sécurité juridique qui protège à la fois le contribuable et l'administration concernée.¹

Il a ainsi été jugé que le délai d'un an, prévu par la loi italienne, à compter de la transposition d'une directive en droit interne, pour l'introduction d'un recours tendant à la réparation du dommage subi du fait de la transposition tardive de cette directive, est raisonnable car il ne rend pas particulièrement difficile ni, à plus forte raison, en pratique impossible l'introduction de la demande réparation.²

Dans le cas d'une demande de remboursement fondée, non pas sur l'effet direct d'une directive incorrectement transposée en droit national, mais sur la violation de l'article 95, la Cour a également admis la validité d'une règle nationale en vertu de laquelle l'action judiciaire tendant à la restitution de taxes indûment payées est prescrite après l'écoulement d'un délai de cinq ans suivant leur acquittement, même si cette règle a pour effet d'empêcher en totalité ou en partie, le remboursement de ces taxes³, et même si le délai de prescription a commencé à courir à une date antérieure à celle à laquelle les taxes illicites ont été supprimées.⁴

Ainsi, la Cour de justice encadre le droit national lorsque ce dernier porte atteinte à la mise en oeuvre de la répétition de l'indu en matière fiscale. Cet encadrement passe d'abord, comme nous venons de le voir par les trois principes cités précédemment. Ces trois principes permettent de concilier le renvoi aux règles nationales avec les impératifs communautaires en matière de répétition de l'indu. Mais c'est en réalité au cas par cas, en examinant les circonstances de l'espèce et non en formulant un principe général, que la Cour a encadré le plus strictement le droit national. Elle a donc été amenée récemment et selon une démarche in concreto, à rendre quelques arrêts qui ont pu apporter des précisions dans une matière jusqu'ici abandonnée à la conscience et à l'imagination des juges nationaux. Cet encadrement favorise la protection du mécanisme de la répétition de l'indu en matière fiscale. Il permet de préserver la sécurité juridique du contribuable en ce sens que ce dernier aura plus de chances d'obtenir restitution des sommes indûment versées à l'administration fiscale.

B) L'émission par la CJCE d'un grand nombre d'arrêts selon une démarche in concreto.

La CJCE est parvenue à encadrer l'autonomie procédurale des Etats membres, en émettant un grand nombre d'arrêts selon une démarche in concreto. Pour ce faire, elle a tout d'abord décidé de déterminer l'étendue du renvoi aux droits nationaux (1) et ensuite de fournir d'autres précisions concernant le régime de la répétition de l'indu en matière fiscale, précisions qui comme nous le verrons, sont le plus souvent favorable aux droits du contribuable (2).

1) La détermination par la CJCE de l'étendue du renvoi aux droits nationaux.

¹ CJCE, 16 décembre 1976, affaire 33/76, Rewe, précité ; 27 mars 1980, affaire 61/79, Denavit Italiana : recueil CJCE., page 1205

² CJCE, 10 juillet 1997, affaire C-261/95, Rosalba Palmisani

³ CJCE, 17 juillet 1997, affaire C-90/94, Haar Petroleum Ltd : recueil CJCE, I, p. 4086

⁴ CJCE, 17 juillet 1997, affaire C-114/95 et C-115/95, Texaco et Oliegesellschaft Danmark : recueil CJCE, I, p. 4266

L'étendue du renvoi au droit national a fait l'objet d'un certain nombre de précisions de la part du juge communautaire.

Il appartient ainsi au juge national d'apprécier, selon son droit national, si et dans quelle mesure une taxe illégalement versée peut être récupérée et, le cas échéant, si une telle créance est compensée par des subsides versés à l'opérateur économique.¹ De même, le taux de l'intérêt moratoire et la date à partir de laquelle les intérêts doivent être calculés sont également déterminés par le droit national.² Ainsi, en droit français, la Cour de cassation fait partir le point de départ des intérêts du jour de la demande en remboursement des taxes indues et, en cas de mauvaise foi, du jour du paiement des taxes.³

De la même façon, la Cour a admis la possibilité d'invoquer le principe de sécurité juridique, tiré du droit national, en vertu duquel des avantages financiers octroyés par erreur par l'autorité publique ne peuvent être récupérés si l'erreur n'est pas due à des renseignements inexacts fournis par le bénéficiaire ou si cette erreur, malgré que les renseignements fournis fussent inexacts mais fournis de bonne foi, pouvait être aisément évitée⁴.

Par ailleurs, le renvoi au droit national comporte aussi la détermination tant des délais de recours que de la période sur laquelle la répétition peut porter.⁵

La Cour de justice a en outre admis l'applicabilité d'une règle nationale subordonnant l'action en répétition de l'indu à l'absence de répercussion par l'opérateur économique de la taxe illégale sur ses propres clients. En effet, depuis l'arrêt Hans Just du 27 février 1980⁶, la Cour a fait appel à la notion d'enrichissement sans cause pour limiter le principe même de la répétition de l'indu : «La protection des droits garantis en la matière par l'ordre juridique communautaire n'exige pas d'accorder une restitution de taxes indûment perçues dans des conditions qui entraîneraient un enrichissement sans cause des ayants droits ». La logique préconisée par la Cour est simple : si l'ayant-droit a répercuté sur un tiers la charge qui a indûment pesé sur lui, il ne saurait bénéficier du mécanisme de la répétition de l'indu. Dans l'arrêt Comateb⁷, elle a estimé que, « dès lors, rembourser à l'opérateur le montant de la taxe qu'il a déjà perçue de l'acheteur équivaldrait pour lui à un double paiement susceptible d'être qualifié d'enrichissement sans cause, sans qu'il soit pour autant remédié aux conséquences de l'illégalité de la taxe pour l'acheteur ». Ainsi, « rien ne s'oppose du point de vue du droit communautaire, à ce que les juridictions nationales tiennent compte, conformément à leur droit national, du fait que des taxes indûment perçues ont pu être incorporées dans les prix de l'entreprise redevable de la taxe et répercutées sur les acheteurs ».

Enfin, dans un autre arrêt, la Cour de justice a renvoyé à l'autonomie procédurale des Etats membres la qualification juridique dont dépend le régime de remboursement d'une taxe contraire au droit communautaire.⁸ Dans cette affaire, la Cour a encore une fois rappelé sa jurisprudence constante en matière de répétition de l'indu, c'est-à-dire un renvoi encadré à

¹ CJCE, Pigs and Bacon Commission, 24 juin 1979 précité

² CJCE, Express Dairy Foods, affaire 170/79, recueil 1980, p. 1887 ; 21 mai 1976, Roquette, affaire 26/74, recueil 1976, p. 677

³ Com. 16 décembre 1980, Bulletin Civil 4 numéros 423 et 424, p. 339

⁴ CJCE, 5 mars 1980, Ferwerda, affaire 265/78, recueil 1980 p. 617

⁵ CJCE, Rewe et Comet précités

⁶ CJCE, Hans Just, 27 février 1980, affaire 68/79, recueil 1980, p. 501

⁷ CJCE, Comateb, 14 janvier 1997, affaires jointes C-192/95 à C-218/95, recueil p.I-165

⁸ CJCE, 22 octobre 1998, ministero delle Finanze et IN.CO.GE'90 e.a., affaire C-10/97 à C-22/97

l'autonomie procédurale des Etats membres pour le remboursement des taxes contraires au droit communautaire. Ainsi, le remboursement de la taxe litigieuse pouvait échapper au régime procédural italien de droit commun et être soumis au régime fiscal. Cependant le problème était particulier : le juge de renvoi s'interrogeait en l'espèce sur le point de savoir si le fait que la loi instaurant la taxe ait été reconnue contraire au droit communautaire ne devait pas entraîner pour le juge national, à qui est demandé le remboursement de ladite taxe, l'obligation de ne pas prendre en compte cette loi, y compris pour la qualification de la taxe. Était donc en jeu la qualification de ladite taxe. La commission avait déduit de l'arrêt Simmenthal¹ que l'incompatibilité avec le droit communautaire d'une norme de droit national postérieur a pour effet de rendre celle-ci inexistante. Dès lors la qualification de taxe fiscale et le régime procédural qui est attaché ne seraient plus applicables. Cette position a été clairement désavouée par la Cour de justice. Cette dernière a rappelé, qu'on ne saurait parler d'inexistence d'une norme nationale dont elle aurait relevé l'incompatibilité avec le droit communautaire. Dans une telle situation, le juge national n'est tenu « que » d'écarter l'application de la norme nationale incompatible avec le droit communautaire et de choisir d'appliquer, parmi les divers procédés de l'ordre juridique interne, ceux appropriés à la sauvegarde des droits individuels conférés par le droit communautaire.

Restait alors à savoir si cette obligation pour le juge national d'écarter la loi nationale pouvait entraîner la remise en cause de la qualification fiscale de la taxe litigieuse contenue dans la loi. En effet, si le juge est obligé d'écarter la loi nationale y compris pour la qualification de la taxe, cette dernière cesse d'être soumise au régime procédural de droit fiscal national et retombe dans le champ d'application de droit commun. La haute juridiction communautaire a considéré que la qualification de la taxe relevait du seul droit national, persévérant encore une fois dans la voie d'une certaine « subsidiarité juridictionnelle ».

Cependant, l'œuvre prétorienne de la Cour en la matière ne s'arrête pas là. En effet, celle-ci a fourni d'autres précisions concernant le régime de la répétition de l'indu en matière fiscale. Ces précisions, qui participent à l'encadrement des droits nationaux par la Cour, assurent une protection du mécanisme de la répétition de l'indu et de ce fait une protection de la sécurité juridique du contribuable.

2) La fourniture par la CJCE d'autres précisions concernant le régime de la répétition de l'indu en matière fiscale.

Comme nous venons de le dire, la CJCE a fourni des arrêts qui ont pu apporter des précisions, et cela pour éviter que la matière ne soit abandonnée à la conscience et à l'imagination de juges nationaux voulant limiter abusivement le droit à répétition de l'indu. Son encadrement porte tant sur des questions de procédure que sur des questions de fond.

Ainsi, afin de déterminer si un recours ouvert par le droit national est un recours similaire à celui visant à faire valoir les droits conférés par l'ordre juridique communautaire, le juge national doit vérifier la similitude des recours sous l'angle de leur objet, de leur cause et de leurs éléments essentiels. La similitude des règles de procédure elle-même doit être vérifiée de manière objective et abstraite sous l'angle de leur place dans l'ensemble de la procédure, du déroulement de ladite procédure et des particularités des règles². La Cour a même reconnu que la procédure pouvait être de nature administrative, s'il n'existe pas en droit national de

¹ CJCE, Simmenthal, 9 mars 1978, affaire 106/77 : recueil 629

² CJCE, Preston et Fletcher, 16 mai 2000, affaire C -78/98, recueil I, p. 3201

recours similaire plus favorable et à la condition que la décision administrative puisse être déferée à un juge.¹

Par ailleurs, en ce qui concerne la répétition de droits de douane ou d'impositions nationales indûment perçues, la Cour de justice a jugé que le droit communautaire n'exigeait pas que les règles de la répétition de l'indu entre particuliers, plus favorables en droit national, soient appliquées, dès lors que les modalités procédurales auxquelles ces actions en remboursements sont soumises, ne sont pas moins favorables que celles applicables aux recours similaires de nature interne.² De même, un État membre n'est pas tenu d'appliquer aux actions en restitution d'impositions nationales incompatibles le taux des intérêts moratoires institué pour le régime de droit commun de la répétition de l'indu entre particuliers, dès lors qu'il applique aux actions fondées sur le droit communautaire le même taux que celui en vigueur pour les recours similaires de nature interne.³

En outre, la circonstance que la Cour de justice a refusé d'accéder à la demande d'un gouvernement de limiter à l'avenir les effets de sa décision préjudicielle déclarant une taxe nationale incompatible, ne prive pas les autorités nationales du droit d'opposer devant les juridictions internes l'expiration des délais de recours prévus par le droit national.⁴

Enfin, en ce qui concerne une question de fond, la Cour a estimé : que « l'article 48 paragraphe deux du traité relatif au principe d'égalité de traitement entre travailleurs nationaux et travailleurs ressortissants des autres Etats membres, fait obstacle à ce que la législation fiscale d'un Etat membre prévoie que les retenues d'impôts sur les traitements et salaires opérés à charge d'un salarié ressortissant d'un Etat membre, qui est contribuable résidant pendant une partie de l'année seulement parce qu'il s'établit au pays ou parce qu'il quitte le pays au courant de l'année fiscale, restent acquises au Trésor et ne puissent être sujettes à restitution ». ⁵

Il ressort clairement de la jurisprudence communautaire que la CJCE opère selon une démarche *in concreto*. En témoigne l'arrêt Fantask du 2 décembre 1997 que nous étudierons plus en détail postérieurement.⁶ Ainsi, il s'agissait en l'espèce de savoir si les droits perçus au Danemark lors de l'inscription des sociétés et des augmentations de capital étaient ou non conformes aux prescriptions des articles 10 et 12 de la directive. La Cour a considéré que le droit fixe et le droit complémentaire pratiqués au Danemark relevaient de l'interdiction édictée par l'article 10 de la directive tant au titre de l'inscription des sociétés que de l'augmentation de leur capital. Par ailleurs, la Cour devait examiner si ces droits pouvaient ou non relever des prélèvements mentionnés à l'article 12 paragraphe un de la directive et qui, par dérogation à l'article 10, peuvent être appliqué à ce type d'opération et, plus précisément, du cas énoncé au point e), visant les « droits ayant un caractère rémunérateur ». Contrairement à la thèse défendue par le Gouvernement danois en faveur de l'autonomie du droit national, la Cour a précisé dans la ligne de sa jurisprudence antérieure, que la notion de droits ayant un caractère rémunérateur relève du droit communautaire. Elle a estimé en revanche qu'un droit tel que le droit complémentaire danois, calculé sans limite en proportion du capital souscrit ou de

¹ CJCE, Dounias, 3 février 2000, affaire C -228/98, recueil I p. 577

² CJCE,Edis, 15 septembre 1998, affaire C -231/96, recueil I p. 4951

³ CJCE, Ansaldo, 15 septembre 1998, affaire C -279/96 à C -281/96, recueil I p. 5025

⁴ CJCE,Edis précité

⁵ CJCE,Biehl, 8 mai 1990, affaire C -175/88, recueil p.I-1779

⁶ CJCE,Plén, Fantask, deux décembre 1997, affaire C -188/95, droit fiscal 1998, commentaires 198

l'augmentation de capital, ne saurait constituer un droit à caractère rémunérateur au sens de la directive. Enfin, la Cour a précisé que, tant l'interdiction posée par l'article 10 que la dérogation à cette interdiction figurant à l'article 12 paragraphe un sous e) de la directive 69/335/CEE modifiée, sont formulées en termes suffisamment précis et inconditionnels pour être invocables par les justiciables devant les juridictions nationales à l'encontre d'une disposition de droit national contraire.

De même, dans l'affaire du contentieux relatif à la super vignette (consécutif à la taxation des véhicules d'une puissance fiscale supérieure à 16 chevaux), que nous étudierons postérieurement, la Cour a procédé à un examen *in concreto* des circonstances de l'espèce pour fixer le montant de la restitution. La Cour avait le choix entre un remboursement intégral des contribuables ou entre la fixation du montant de la restitution à la différence entre le montant de la taxe spéciale acquittée et celui de la taxe différentielle la plus élevée. La jurisprudence communautaire a décidé de condamner l'administration fiscale au remboursement intégral des sommes indûment perçues.

En outre, nous pouvons remarquer que les précisions apportées par la Cour en matière de répétition de l'indu sont très souvent favorables aux droits des contribuables.

Ainsi, dans un arrêt de la CJCE du 24 septembre 2002, *Grundig Italiana SpA*¹, la Cour a donné un coup d'arrêt aux pratiques des Etats membres tendant à la modification a posteriori des délais de forclusion au prix d'une ingérence caractérisée dans l'autonomie procédurale des droits internes. En effet, à la suite d'un arrêt de la Cour qui avait constaté l'incompatibilité avec le droit communautaire d'une taxe italienne à la consommation portant sur des produits audiovisuels en provenance d'autres Etats membres,² les demandes en remboursement des sommes illégalement perçues à ce titre se sont vues opposer le délai de forclusion de trois ans introduits par la loi numéro 428 du 29 décembre 1990. En effet, initialement, le Code civil italien envisageait un délai de prescription de 10 ans sauf disposition contraire d'une loi spéciale. La législation douanière et fiscale prévoyait un délai de cinq ans à compter de la date du paiement. Or, la loi de 1990 a réduit ce délai à trois ans « à compter du 90^e jour suivant la date de l'entrée en vigueur de la présente loi ».

Dans cette affaire, la Cour a jugé que la réduction d'un délai de forclusion, légitime en elle-même, est néanmoins subordonnée au caractère raisonnable du nouveau délai fixé, ce qui est classique, mais aussi, ce qu'il l'est moins, à l'existence d'un régime transitoire qui doit permettre aux justiciables de disposer d'un délai suffisant pour pouvoir introduire les demandes de remboursement qu'ils étaient en droit de présenter sous l'empire de l'ancienne législation. Mais la Cour ne s'arrête pas là : elle décide spectaculairement de fixer elle-même le délai raisonnable qui aurait dû être retenu par le législateur national.³ Cette fixation prétorienne d'un délai de procédure remet singulièrement en cause la conception classique de l'autonomie procédurale nationale, telle qu'elle a été posée dans les arrêts *Comet* et *Rewe* précités, et rituellement réitérée dans la jurisprudence postérieure.

¹ CJCE, *Grundig Italiana SpA*, 24 septembre 2002, affaire C -255/00

² CJCE, *Grundig Italiana*, 17 juin 1998, affaire C -68/96 : recueil I, p. 3775

³ en effet, « dans un tel cas de réduction du délai d'action de 10 ou de cinq ans à trois ans, la durée de la période minimale de transition nécessaire pour que le caractère effectif de l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire soit assuré, en permettant aux contribuables normalement diligents de prendre connaissance du nouveau régime et de préparer et d'engager leur action dans des conditions qui ne compromettent pas leurs chances de succès peut-être raisonnablement évalué à six mois ». (points 40)

On aurait cependant pu s'attendre à ce que la Cour restât dans la ligne de sa jurisprudence traditionnelle. C'est ce que préconisait l'avocat général Colomer. Ce dernier estimait qu'il appartenait au juge national de déterminer le caractère raisonnable au regard du principe d'effectivité, en tenant compte de tous les éléments de fait et de droit présents dans l'ordre juridique national. Mais on assiste là à une sorte de « réencadrement » de l'autonomie procédurale, alors que la jurisprudence récente pouvait laisser présager une tendance à un certain désencadrement des règles nationales de procédure. C'est ce que nous verrons postérieurement dans notre étude. La fermeté du juge communautaire à l'égard de manoeuvres nationales fortement teintées d'une dimension de rétroactivité peu compatible avec la protection des droits issus du droit communautaire, nous semble très favorable à la protection du droit à répétition de l'indu du contribuable. Il est manifeste que la Cour se substitue ici à la carence de la réglementation communautaire pour protéger le mécanisme de la répétition de l'indu fiscal.

En outre, la volonté de la Cour de justice de protéger le droit à répétition de l'indu fiscal du contribuable se retrouve dans un arrêt en date du 10 septembre 2002, *Riccardo Prisco Srl e.a.*¹ Dans cet arrêt, la Cour a confirmé, entre autres précisions, l'interdiction de réduction a posteriori des droits à remboursement de taxes dont l'incompatibilité avec le droit communautaire a été préalablement constatée par la Cour de justice .

Enfin, nous pouvons encore citer un autre arrêt de la CJCE, en date du 8 mars 2001, *Metallgesellschaft Ltd e.a., Hoechst AG, Hoechst (UK) Ltd*². Il s'agissait en l'espèce de deux affaires dans lesquelles l'enjeu était le paiement anticipé d'un impôt sans que ce dernier soit en tant que tel contesté devant les juridictions nationales. La question qui se posait était alors de savoir si la filiale ou la société-mère a le droit d'obtenir une somme égale aux intérêts courus sur les paiements prématurés effectués par la filiale depuis la date des dits- paiements jusqu'à la date d'exigibilité de l'impôt, même si le droit national interdit l'octroi d'intérêts sur la somme aux principales qui n'est pas due.

Dans cet arrêt, le juge communautaire a estimé que « dans de telles circonstances, dans lesquelles la violation du droit communautaire résulte non du paiement de l'impôt lui-même mais du caractère prématuré de son exigibilité, l'octroi d'intérêts représente le « remboursement » de ce qui a été indûment versé et apparaît indispensable au rétablissement de l'égalité de traitement garanti par l'article 52 du traité ». (point 87). Dès lors, les deux sociétés doivent pouvoir obtenir le remboursement ou le dédommagement de la perte financière qu'elles ont subi. Ainsi, en assimilant une demande de remboursement des intérêts couvrant le coût de l'immobilisation des sommes versées au titre du paiement anticipé d'un impôt, étant entendu que ce dernier est contraire au principe d'égalité de traitement posé à l'article 43 du traité, à une demande de remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire, la Cour procède à une extension notable des contraintes pesant sur les Etats membres. La Cour semble donc ici encore très sensible à la protection de la sécurité juridique du contribuable.

Il apparaît en outre que la CJCE a organisé la protection de la répétition de l'indu en matière fiscale non seulement en encadrant les droits nationaux, mais aussi en sanctionnant les législations fiscales nationales incompatibles avec le droit communautaire.

¹ CJCE, *Riccardo Prisco Srl e.a.*, 10 septembre 2002, affaire C -216/99 et C -222/99

² CJCE, 8 mars 2001, affaire C -397/98 et C -410/98

Paragraphe second : La sanction des législations fiscales nationales incompatibles avec le droit communautaire.

Comme nous l'avons déjà dit, en l'absence de dispositions communautaires express, les juges du Luxembourg ont su poser des principes généraux permettant de garantir les droits des particuliers issus de l'ordre juridique communautaire. Il apparaît que le renvoi au droit interne ne laisse pas le champ libre au législateur national. Le législateur français est en effet tenu d'organiser la restitution des taxes perçues en violation du droit communautaire dans le respect des principes énoncés par la Cour de justice. En d'autres termes, il doit concilier l'application du droit national avec la garantie des droits des particuliers issus de l'ordre juridique communautaire. Cependant, un contentieux national abondant tend à démontrer que ce n'est pas toujours le cas. La Cour de justice a donc parfois du batailler contre les tentatives des législateurs nationaux de faire échec à la répétition de l'indu en sanctionnant les législations internes incompatibles avec le droit communautaire.

En témoigne la célèbre affaire de la « super vignette ». Il conviendra tout d'abord de faire une brève présentation des textes concernés. Il s'agissait en l'espèce d'un important contentieux relatif à la taxation des véhicules d'une puissance fiscale supérieure à 16 chevaux.

À l'origine, la loi de juin 1956 avait institué un système comprenant une taxe différentielle frappant de manière progressive les véhicules ayant une puissance fiscale inférieure ou égale à 16 chevaux et une taxe spéciale à taux unique pour les véhicules de plus de 16 chevaux.¹ À l'époque des faits, la loi de finance pour 1981 venait de modifier la structure et les taux de la taxe spéciale.² Cette taxe a été étendue à toutes les voitures particulières de plus de 16 chevaux dont l'âge n'excédait pas 25 ans. Elle s'appliquait durant cinq ans et devenait progressive après ce délai. En 1980, on constatait que la taxe spéciale avait augmenté de 177 % depuis son existence, alors que la taxe différentielle n'avait progressé que de 60 %. Considérant la supervignette comme contraire aux règles fiscales communautaires, plusieurs contribuables ont présenté une réclamation préalable à l'administration des impôts, puis ont formé un recours contentieux auprès des juridictions compétentes. Ces actions ont abouti à la condamnation de la taxe spéciale par la Cour de justice dans l'arrêt Humblot en date du 9 mai 1985³.

La Cour dans cette affaire a estimé que la législation française était incompatible avec le droit communautaire et sanctionné cette législation. En effet, en ce qui concerne le délai de réclamation, le législateur français a supprimé la taxe spéciale et renvoyé à l'article R. 196 b) du LPF pour fixer le délai de réclamation des contribuables.⁴ Selon ce texte, le délai de réclamation expirait le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du paiement de la taxe. En conséquence, les demandes déposées après le 9 mai 1985, date de la condamnation de la taxe spéciale par la Cour de justice, n'étaient recevables qu'en ce qui concernait les paiements effectués en 1983 ou postérieurement, ce qui réduisait notablement les possibilités d'action des contribuables.

¹ loi numéro 56 -639 du 30 juin 1956,JO 1 juillet p. 6070 ; modifiée par la loi numéro 72 -1121 du 20 décembre 1972,JO 21,p. 13 219 et par la loi numéro 75-1918 du 30 décembre 1975,JO 31,p. 13 564, loi numéro 76-978 du 29 octobre 1976,JO 31,p. 6347

² article 16-2 de la loi numéro 80-30 du 18 janvier 1980,JO 19,p. 147

³ CJCE,Humblot, 9 mai 1985 , numéro 112/84 : recueil p. 1367 ;RJF 6/85 numéro 986

⁴ article 18-5 de la loi numéro 85-695 du 11 juillet 1985,JO 12, page 7855

La CJCE a estimé que l'article R. 196-1-b du LPF fait obstacle à l'application des principes que la Cour a énoncé en matière de répétition de l'indu et qu'il a comme conséquence de rendre pratiquement impossible l'exercice des droits des particuliers issus du droit communautaire. En effet, « l'article 18 de la loi du 11 juillet 1985 interdit pour les demandes postérieures au 9 mai 1985, tout remboursement pour des taxes acquittées avant novembre 1983 et fait ainsi obstacle à l'application pleine et entière d'une règle communautaire ». Elle a donc tenu à rappeler « qu'un législateur national ne peut adopter, postérieurement à un arrêt de la Cour dont il résulte qu'une législation déterminée est incompatible avec le Traité, de règles procédurales réduisant spécifiquement les possibilités d'agir en répétition des taxes qui ont été indûment perçues en vertu de cette législation ». La Cour a donc prononcé l'inapplicabilité du délai de l'article R. 196 -1-b du LPF.

En ce qui concerne la taxe différentielle, la Cour de justice, dans un arrêt *Feldain* en date du 17 septembre 1987¹, a déclaré incompatible le système de taxation des véhicules automobiles en France et sanctionné par conséquent la législation française.

Cet arrêt a identifié deux chefs d'incompatibilité : d'une part, la progression de la taxe moins rapide pour les véhicules de 12 à 16 chevaux réunis dans une unique tranche d'imposition et plus forte à partir des tranches de plus de 16 chevaux pour lesquelles il n'y avait à l'époque que des véhicules importés et, d'autre part, la limitation du facteur K dans le mode de calcul de la puissance fiscale des véhicules introduits par la circulaire du 17 septembre 1977. Il faut souligner que la loi du 30 décembre 1987 a modifié la progressivité de la taxe en créant de nouvelles tranches. La compatibilité de cette loi a été déférée à la Cour de justice des communautés européennes par la Chambre commerciale de la Cour de cassation par arrêt du 29 mars 1994.

La Cour de justice, par arrêt du 30 novembre 1995² a estimé le système issu de la loi du 30 décembre 1987 compatible avec l'article 95 du traité CEE (devenu l'article 90 depuis l'entrée en vigueur le premier mai 1999 du traité d'Amsterdam) malgré l'augmentation de la progressivité de la taxe à partir de la tranche 19 chevaux et plus pour lesquelles il n'y a pas de véhicules français, dans la mesure où les consommateurs disposent dans la tranche immédiatement inférieure de 17-18 chevaux, voir dans celle de 15-16 chevaux, d'un large choix de véhicules importés. Par ailleurs, le mode de calcul de la puissance fiscale a été modifié par la suppression de la limitation du facteur K par les circulaires du ministre de l'Équipement numéro 88 -04 du 12 janvier 1988 et numéro 91-71 du 20 septembre 1991. Cette suppression a conduit à recalculer la puissance fiscale des véhicules mais celle-ci demeure parfois inchangée malgré la suppression de la limitation du facteur K. L'affaire de la *supervignette* française est donc très représentative de la volonté du juge communautaire de sanctionner les législations fiscales internes incompatibles avec le droit communautaire.

De même, dans un arrêt de la CJCE étudié précédemment en date du 24 septembre 2002, *Grundig Italiana*, la Cour a décidé de sanctionner la législation italienne pour raison d'incompatibilité avec le droit communautaire. Elle a en effet jugé que la réduction d'un délai de forclusion, légitime en elle-même, est néanmoins subordonnée à l'existence d'un régime transitoire devant permettre aux justiciables de disposer d'un délai suffisant pour pouvoir introduire les demandes de remboursement qu'ils étaient en droit de présenter sous l'empire de l'ancienne législation. Elle a jugé en l'espèce que la période de transition de 90 jours retenue

¹ CJCE, *Feldain*, 17 septembre 1987, affaire 433/85, recueil p. 3521

² CJCE, *Casarin*, affaire C-113/94, recueil I p. 4203

par la loi italienne est manifestement insuffisante. La Cour a donc écarté cette législation et fixé elle-même le délai raisonnable qui aurait dû être retenu par le législateur national.

Enfin, dans un arrêt en date du 11 mars 2004, *Lasteyrie du Saillant*¹, la Cour de justice a sanctionné une législation italienne qui faisait peser la charge de répercussion de la taxe sur le contribuable. Elle a en effet estimé que cette règle de preuve était trop sévère pour ce dernier et renversé la charge de cette preuve. Elle a par conséquent souligné qu'il appartenait à l'administration fiscale de prouver que le contribuable avait répercuté la taxe sur son client.

Mais ce sont aussi les juridictions internes qui vont s'efforcer de protéger le mécanisme de la répétition de l'indu fiscal pour préserver les intérêts légitimes des contribuables. Il faut se poser la question de savoir quelle est la raison qui pousse ces juridictions à assurer une telle protection.

Comme nous l'avons déjà dit, c'est au juge national qu'il revient d'assurer l'application du droit communautaire au titre de l'article 183 du traité. La Cour de cassation se trouve par conséquent, pour le droit français, investie de la mission d'aménager, voire de créer, les voies de droit propres à satisfaire à l'exigence fondamentale d'effectivité du droit communautaire. Pour ne pas contrevenir à ce principe, elle a donc émis un grand nombre d'arrêts en matière de répétition de l'indu fiscal, avec pour objectif la recherche de l'effectivité d'application du droit communautaire.

Section seconde : La protection de la répétition de l'indu en matière fiscale par les juridictions internes.

Pour protéger le mécanisme de la répétition de l'indu, les juridictions internes et plus particulièrement la Cour de cassation ont éclairé (paragraphe premier) ou cassé (paragraphe second) la législation française relative à des points particuliers de la restitution des taxes indûment perçues par l'administration fiscale, et cela dans le respect des principes communautaires énoncés précédemment. Cependant, nous verrons postérieurement que les juridictions françaises, qui possèdent pour seul viatique les trois principes abstraits auxquels la Cour de justice s'est jusqu'ici tenue, ont été confrontées à un grand nombre de difficultés.

Paragraphe premier : La volonté des juridictions internes d'éclairer la législation française relative à la répétition de l'indu en matière fiscale.

Cette volonté des juridictions internes d'éclairer la législation française nous semble protectrice des intérêts du contribuable. En effet, l'action prétorienne de la Cour de cassation s'effectue dans le respect du principe d'effectivité d'application du droit communautaire étudié précédemment, c'est-à-dire dans le respect des principes d'équivalence et d'effectivité. Ce dernier principe interdit notamment que les modalités procédurales de l'action en répétition de l'indu ne soient aménagées de façon à rendre impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit à répétition.

¹ CJCE, *Lasteyrie du Saillant*, affaire C-9/02

En premier lieu, la Cour de cassation a été conduite à se prononcer sur le champ d'application de l'article L. 199 du LPF relatif à la répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale.¹ Elle a ainsi distingué l'action fiscale tendant à faire reconnaître le caractère indu de la perception qui relève de la procédure prévue à l'article L. 199 du LPF (jugement en dernier ressort), et l'action tendant à la restitution des impositions fondées sur l'invocation d'un arrêt de la CJCE dont le caractère indu résulte, qui obéit à la procédure de droit commun (jugement à charge d'appel).

La Cour de cassation, tout comme le Conseil d'Etat ont pris garde à ne pas mélanger les genres afin que l'action en répétition de l'indu conserve un caractère exceptionnel et subsidiaire, en n'autorisant pas les contribuables à s'affranchir les règles de la procédure contentieuse fiscale.² Il a par exemple estimé que la mise en cause de la validité d'un avis de mise en recouvrement individuel qui constitue le dernier acte de la procédure d'imposition, constitue une contestation fiscale soumise aux règles de forclusion énoncées par le livre des procédures fiscales.³

Il faut cependant noter que l'article 36 de la loi de finances rectificative pour 1989 du 29 décembre 1989⁴ tend apparemment à rendre cette distinction caduque pour l'avenir. Désormais, seule sera applicable la procédure fiscale.

Par ailleurs, en matière de répercussion, la Cour de cassation a jugé que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que les juridictions tiennent compte de la répercussion de la taxe indûment perçue sur les acheteurs, dès lors que la charge de la preuve de la non répercussion ne pèse pas sur le demandeur à l'action en répétition de l'indu. Cette précision nous semble très favorable aux droits des contribuables. Elle a ainsi jugé que l'article 1965 FA du Code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1986 est donc compatible⁵ et, dans sa rédaction antérieure issue de la loi du 30 décembre 1980, n'est que partiellement incompatible en ce qu'il met la charge de la preuve sur le contribuable.

En ce qui concerne le préjudice résultant de la perte de marchés du fait du renchérissement des produits frappés par la taxe, la Cour de cassation a estimé que ce préjudice ne peut être réparé par une action en répétition de l'indu.⁶ En effet, la Cour de justice a jugé sur ce point qu'il appartient au droit national de déterminer si, en cas de répercussion de la taxe invalide, le préjudice causé par le renchérissement des produits frappés par la taxe peut ou non être réparé par une action en répétition de l'indu.⁷ Si ce préjudice ne peut être réparé par le moyen qu'une action en répétition de l'indu, comme en droit français compte tenu de cet arrêt du 29 novembre 1994 de la Chambre commerciale, la Cour de justice a rappelé qu'une action en responsabilité de l'État devait demeurer possible. Cependant, de telles actions n'ont pas, semble-t-il, été introduites jusqu'ici en France. Elles relèvent en partie de la compétence des juridictions judiciaires et sont également soumises au délai de l'article L. 190 alinéa trois du Livre des procédures fiscales quant à la période réparable, si elles sont engagées à la suite du prononcé d'une décision d'une Cour suprême révélant l'incompatibilité, dès lors que ce texte vise également les actions en responsabilité.

¹ Cass.com. 3 janvier 1985, Simon frères Limited et autres : bulletin civil 4, numéro cinq, p. 4 ; Cass. com. 17 janvier 1989, Decelle : RJF 3 /89 numéros 386

² CE, 7 juin 1981, numéro 19 180 : RJF 9/81, numéro 814

³ CAA Lyon, 9 mars 1995, req. numéro 92-833-834

⁴ FR Lefebvre 65/89 p. 39

⁵ Cass.com. 23 novembre 1993, bulletin numéros 423, p. 306 ; voir le Rapport de la Cour de cassation 1993, page 422

⁶ Cass.com. L'29 novembre 1994, bulletin numéros 355, p. 291 ; voir rapport 1994, p. 236

⁷ CJCE, 14 janvier 1997, Comateb, affaire C-192/95 à C-218/95, recueil I p. 165

En outre, la protection de la répétition de l'indu au service de la sécurité juridique du contribuable se retrouve aussi dans la détermination par la Cour de cassation de l'étendue du droit à restitution de ce dernier.

La question de l'étendue du droit à restitution a donné lieu à une jurisprudence différente de la Cour selon que l'incompatibilité résulte de la contrariété à une directive d'harmonisation, par essence précise, ou à un article du Traité CEE qui se limite à prohiber tout effet discriminatoire ou protecteur. Ainsi, en matière de droits d'enregistrement en cas de fusion de société, la Chambre commerciale a jugé que, dès lors que l'article 816I 2 du Code général des impôts n'était, jusqu'au premier janvier 1986 (date de l'entrée en vigueur de la Directive modificatrice numéro 85/303/CEE du 10 juin 1985) que partiellement incompatible en ce qu'il instituait un taux de 1,20 % tandis que l'article deux de la Directive 69/335/CEE modifiée disposait que le taux maximal autorisé était de 0,50 %, la restitution ne peut porter que sur la part des droits d'enregistrement incompatibles, l'article 816I 2 demeurant en partie applicable.¹ Les mêmes principes sont appliqués par la Chambre commerciale pour les droits de l'article 812I 2 dès lors que la Directive précitée autorise toujours un droit au taux de 1 %. La Cour de cassation considère que ce n'est pas l'administration fiscale qui oppose la Directive non transposée au contribuable pour conserver partie des impôts acquittés, ce qu'elle ne pourra pas faire, mais le contribuable qui invoque les dispositions de la Directive pour pouvoir échapper à l'application du CGI, application à laquelle il ne peut échapper que partiellement puisque l'incompatibilité du texte fiscal avec la Directive n'est que partielle, le texte fiscal demeurant en partie applicable.

En revanche, s'agissant de la contrariété d'un texte fiscal à un article du Traité CEE instituant seulement une obligation de non-discrimination ou la prohibition de tout protectionnisme déguisé, comme l'article 90 (ex article 95) du Traité CEE, le juge judiciaire est dans l'incapacité de déterminer quel sera le montant, par exemple de la taxe différentielle pour les véhicules de plus de 16 chevaux, qui serait compatible, notamment dans la mesure où la Cour de justice recommande de comparer la situation de la tranche supérieure de l'impôt, où figurent seulement des véhicules étrangers, non seulement à la tranche immédiatement inférieure mais aussi à d'autres tranches revenant à la suite dans leurs barèmes.² Dans cette hypothèse, la Cour de cassation a jugé que le contribuable avait droit à la restitution intégrale de la taxe, dès lors que c'était le système de taxation institué par la loi qui avait un effet discriminatoire ou protecteur, ce qui est très favorable aux droits du contribuable.³

De plus la Cour de cassation s'est prononcée sur un autre aspect du droit à restitution d'impositions non conformes au droit communautaire, celui concernant les règles de prescription de l'action en répétition de l'indu fiscal.

Dans un arrêt du 19 octobre 1999, Société nationale des établissements Piot Pneus⁴, la Cour de cassation a jugé que l'article 177 du Traité de l'union européenne, qui fonde la compétence interprétative de la Cour de justice des communautés européennes, ne s'oppose pas à ce qu'un arrêt de la Cour soit considéré, au regard de l'article L. 190, troisième alinéa, du LPF, comme une décision révélant la non-conformité d'une règle de droit national à une règle de droit supérieur. On pourra rappeler que ce dernier article dispose que lorsque la non-conformité de la règle de droit, dont il a été effet application, à une règle de droit supérieur, a été révélée par

¹ Cass.com. 21 janvier 1997, bulletin numéro 23, p. 20 ; voir Rapport de la Cour de cassation 1997, p. 259

² CJCE, Tarantik, 15 juin 1999, affaire C -421/97 : recueil I p. 3633

³ Cass.com, 7 novembre 1989, Bulletin numéro 270, p. 183

⁴ Cass.com. 19 octobre 1999 :Juris-Data numéro 00 3602

une décision juridictionnelle, l'action en restitution ne peut porter que sur la période postérieure au premier janvier de la quatrième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue. Selon la Cour de cassation, la décision juridictionnelle concernée peut ainsi être notamment un arrêt de la Cour de cassation¹, un arrêt du Conseil d'état annulant une instruction administrative² ou un arrêt de la Cour de justice des communautés européennes rendu à titre préjudiciel.

De même, dans un arrêt en date du 6 octobre 1998, SA des transports Lafont³ la Cour de cassation a exclu que le vote par le parlement d'une loi transposant une directive en droit interne constitue un « événement » au sens de l'article R. 196-1 c) du LPF, qui prévoit que, en cas de réalisation d'un événement motivant une réclamation, cette dernière peut être présentée à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de ladite réalisation. Ainsi, s'agissant de la répétition de taxes indues au regard du droit communautaire, il n'est pas possible de s'appuyer sur le vote par le parlement d'une loi transposant de manière tardive une directive en droit interne, pour considérer que la date de promulgation de cette loi constitue un « événement » pour l'application de l'article R. 196-1 c) précitée. Seule une décision juridictionnelle révélant la non-conformité du droit interne au droit communautaire a la nature d'un « événement » pour la détermination du délai de réclamation du contribuable.

Enfin, dans un arrêt du 6 avril 1999, Société Ricard⁴ précité, la Cour a estimé que le fait d'engager un recours pour excès de pouvoir contre une instruction administrative permet de ne pas se voir opposer la limitation dans le temps posé par l'article L. 190, alinéa trois. L'analyse de la Cour de cassation est donc protectrice des droits des contribuables, la contestation de la légalité d'une instruction administrative par la voie du recours pour excès de pouvoir n'étant pas enfermée dans un délai.

Il faut par ailleurs souligner que le Conseil d'Etat a aussi tranché des questions relatives à la prescription en matière fiscale, questions qui ne manquent pas d'intérêt. Ainsi, le 14 février 2001 le Conseil d'Etat dans deux décisions jumelles « Champagne Jeanmaire » et « Champagne beaumet »⁵ s'est prononcé sur deux questions de procédure, relatives au délai de réclamation et à la prescription en matière fiscale.

Il s'agissait en l'espèce de deux sociétés qui s'étaient conformées au cours de la période correspondant aux années 1981 à 1984 aux prescriptions de l'article 236 de l'annexe II du CGI issues du décret numéro 79-1163 du 29 décembre 1979⁶, en s'abstenant d'imputer sur la TVA dont elles étaient redevables à raison de leurs ventes, la taxe ayant grevé les dépenses d'hébergement, de réception et de restauration qu'elles avaient exposées pour les besoins de leurs exploitations en faveur de tiers. Nous savons que par une décision retentissante rendue le 3 février 1980 en formation solennelle d'Assemblée, dans l'arrêt Cie Alitalia⁷, le Conseil d'État a jugé illégale l'exclusion du droit à déduction de la taxe ayant grevé des dépenses d'hébergement, de réception et de restauration exposées en faveur de tiers. Cette exclusion n'était pas conforme à la clause de gel de la sixième Directive TVA car elle procédait de

¹ Cass.com., 6 mai 1996, Société Clavignon Holding :RJF 8-9/, numéro 1092

² Cass.com., 6 avril 1999, numéro 97-14 322, Société Ricard : Procédures 2000, commentaire numéro 28.

³ Cass.com.SA des transports Lafont, numéro 95-19 944 :Juris-Data numéro 003742

⁴ Cass.com. Société Ricard précité

⁵ CE, neuvième et 10e sous-section, SA Champagne Beaumet, 14 février 2001, recueil numéro 202 966, SA Champagne Jeanmaire, recueil numéro 202 967

⁶ Droit fiscal 1980, numéro quatre, commentaire 187

⁷ requête numéro 74 000052, Cie Alitalia : droit fiscal 1989, numéro 10, commentaire 492

l'extension d'une exclusion qui ne visait auparavant que les dépenses de cette nature exposées en faveur des dirigeants ou du personnel de l'entreprise. Les deux sociétés avaient formé en 1989, après avoir eu connaissance de l'arrêt «Alitalia », des réclamations tendant à la restitution des droits qu'elles avaient acquittés indûment en se conformant au texte illégal.

La première difficulté à surmonter pour les requérantes, dont le droit à restitution était bien évidemment fondé, était la forclusion que leur opposait l'Administration. Les sociétés faisaient toutefois valoir que leur réclamation avait été présentée dans le délai ouvert par l'intervention de la décision du Conseil d'État, laquelle constituait selon elles un « événement » dont la réalisation ouvre le délai de réclamation en vertu du c) de l'article R.196-1 du LPF. Le Conseil d'État leur a donné raison. D'autre part, s'agissant de la fixation de la date de la réalisation de l'événement que constitue l'intervention d'une décision juridictionnelle, on peut penser que la conception du Conseil d'État n'est pas différente de celle de la Cour de cassation qui se réfère à la date de lecture de la décision.¹

Mais la protection de la répétition de l'indu en matière fiscale par les juridictions internes passe aussi par la sanction des législations fiscales nationales incompatibles avec le droit communautaire.

Paragraphe second : La sanction par les juridictions internes des législations fiscales nationales incompatibles avec le droit communautaire

À de nombreuses reprises, la Cour de cassation est intervenue pour sanctionner des législations fiscales françaises incompatibles avec le droit communautaire, ce qui a permis de protéger le droit à répétition de l'indu fiscal du contribuable.

Ainsi, en 1985 la Cour de cassation s'est interrogée sur la conformité au droit communautaire d'une règle de preuve rendant pratiquement impossible la restitution des taxes indues.² Était en cause l'article 13-5 de la loi de finances pour 1981³. Par cette disposition, le législateur français a inversé les règles de preuves au bénéfice de l'État et dérogé au droit commun en allant à l'encontre de l'article 1315 du Code civil. Dès 1983, la Cour de justice a condamné le recours à ce mode de preuve contraire aux principes communautaires en matière de répétition de l'indu⁴. Sur la base de cette jurisprudence, la Cour de justice a estimé que l'État français n'était pas en droit d'adopter ce type de disposition.⁵ Par conséquent, la Cour de cassation a

¹ Cass.com., 19 octobre 1999, numéro 1678 P, Société Laetitia : R.JF 1/100, numéro 130 ;BOI 13 O-5-00 ; Droit fiscal 2000, numéro 39, Instruction 12 518

² CJCE, les Fils de Jules Bianco, 9 octobre 1985 : Bulletin civil 4,p. 196 s.

³ Cet article stipule que « lorsqu'une personne a indûment acquitté des droits indirects régis par le CGI ou des droits et taxes nationaux recouverts selon les procédures du code des douanes, elle ne peut en obtenir le remboursement, sauf en cas d'erreur matérielle, que si elle justifie que ces droits n'ont pas été répercutés sur l'acheteur. Cette disposition est appliquée aux réclamations présentées dans les conditions prévues aux articles R. 190-1 du LPF et 352 du Code des douanes, même avant la date d'entrée en vigueur de la présente loi ». (Loi numéro 80-1094 du 30 décembre 1980,JO 31,p. 3099).

⁴ CJCE, San Giorgio, 9 novembre 1983, motif numéro 18, numéro 199/82 : recueil p. 3614 : « un État membre ne saurait subordonner le remboursement de taxes nationales versées en violation du droit communautaire à la preuve que ces taxes n'ont pas été répercutées sur d'autres personnes si le remboursement est subordonné à des règles de preuve qui rendent pratiquement impossible l'exercice sur ce droit ».

⁵ CJCE, les Fils de Jules Bianco 25 février 1988, numéro 331,376 et 378/85 :JOCE numéro C 74 du 22 mars 1988,p. 11

suivi la solution communautaire en cassant l'arrêt de la Cour d'appel de Lyon du 19 octobre 1983.¹

Par ailleurs, par un arrêt du 13 février 1996², la Cour de justice a déclaré incompatibles avec les dispositions de la directive du Conseil 69/335/CEE du 17 juillet 1969 concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, plusieurs fois modifiée, les droits d'enregistrement en cas de fusion de sociétés institués alors par l'article 816 I 2 du Code général des impôts. Cet arrêt a été appliqué par la Cour de cassation par décision du 9 juillet 1996.³ En application des mêmes principes, la Chambre commerciale de la Cour de cassation a déclaré incompatibles avec la même directive les droits d'enregistrement institués par l'article 812I 1 du CGI et frappant les augmentations de capital par incorporation de réserves, bénéfiques ou provisions⁴.

De même, dans l'affaire relative à la supervignette française, la Cour de cassation a modifié le système de taxation des véhicules automobiles en France suite aux arrêts de la CJCE. Ce n'est qu'en 1996, que la Cour de cassation a jugé le système de la taxe différentielle en vigueur depuis les diverses modifications compatible avec l'article 95 (devenu l'article 90) du traité CEE.⁵

Au regard de tous ces arrêts, nous pouvons affirmer avec certitude que la Cour de cassation est largement imprégnée de droit communautaire en ce sens qu'elle suit très fréquemment la position jurisprudentielle de la CJCE.

Cependant, malgré la volonté manifeste des juridictions communautaires et nationales de protéger le mécanisme de la répétition de l'indu fiscal, nous pouvons affirmer qu'il existe toute une partie de la jurisprudence qui tend à limiter ce mécanisme pour favoriser la protection de la sécurité juridique de l'administration fiscale devant restituer l'indu.

¹ Cass.com. 22 novembre 1988, les Fils de Jules Bianco : bulletin civil 4, numéro 315,p. 212

² CJCE, société bautiaa, affaire C-197/94 et C-252/94, Recueil I p. 505

³ Cass.com. Bulletins numéro 212 numéro 213,p. 183 ; voir Rapport de la Cour de cassation 1996, page 440

⁴ Cass.com. 9 juillet 1996, Bulletin numéro 211,p. 182

⁵ Assemblée Plénière, 14 juin 1996, bulletin numéro cinq, page neuf ;Cass.com. 29 avril 1997, bulletin numéro 110,p. 96

Chapitre second : La limitation de la répétition de l'indu en matière fiscale au service de la sécurité juridique de l'État

Cette limitation se manifeste tant par l'absence de sanction des violations par les États membres de leurs obligations de transposition des directives (section première) que par l'instauration de strictes limites temporelles à la répétition de l'indu en matière fiscale (section seconde).

Section première : L'absence de sanction des violations par les États-membres de leurs obligations de transposition des directives.

Dans le but de protéger la sécurité juridique de l'État, la Cour de justice a procédé à une limitation du droit à répétition de l'indu fiscal du contribuable. Pour parvenir à réaliser cette protection de manière efficace, elle s'est refusée à sanctionner les violations par les États membres de leurs obligations de transposition des directives. Cette volonté de la Cour de justice de laisser impunie l'inaction des États membres constitue une prime à la mauvaise foi de ces derniers, caractérisée par le défaut de transposition des directives et a été révélée pour la première fois dans l'affaire Fantask de la Cour de justice du 2 décembre 1997.

Paragraphe premier : Une solution consacrée par la jurisprudence Fantask de la CJCE du 2 décembre 1997.

Cette jurisprudence a eu pour effet de limiter le droit à répétition de l'indu fiscal du contribuable de façon conséquente, de manière à privilégier la sécurité juridique de l'État au détriment de celle des contribuables. Il s'agira tout d'abord de rappeler les faits de l'arrêt et les prétentions des parties (A) avant d'apporter un regard critique sur cette solution (B).

A) Les faits de l'arrêt et les prétentions des parties.

Il s'agissait de l'examen par la Cour de justice de Luxembourg de questions préjudicielles d'une juridiction danoise portant sur divers points d'interprétation de la Directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969 modifiée harmonisant le droit d'apport. Cet arrêt a permis d'apporter récemment un éclairage important à la question très controversée de la prescription applicable à l'action en restitution de taxes indues au regard du droit communautaire.

Le litige à l'origine de la saisine de la Cour portait sur le régime fiscal danois applicable à l'inscription des sociétés anonymes et sociétés à responsabilité limitée au registre des sociétés ainsi qu'aux augmentations de capital dont ces sociétés faisaient l'objet. Ces opérations étaient, en effet, soumises, jusqu'en 1992, à un droit fixe et à un droit complémentaire proportionnel au capital souscrit, en cas d'inscription d'une nouvelle société, et à l'augmentation de capital dans l'autre cas.

C'est le remboursement de ce droit complémentaire, supprimé en 1992, mais acquitté par elles entre 1983 et 1992 que la société Fantask et d'autres sociétés du groupe, dont celle-ci est la tête, ont poursuivi devant le juge fiscal danois.

Le juge fiscal danois a posé à la Cour de justice huit questions préjudicielles relatives au sens et à la portée de la directive modifiée. Six de ces questions concernaient la compatibilité avec les directives de droits perçus lors de l'inscription ou de l'augmentation de capital des sociétés. Deux de ces questions dépassaient le cadre particulier de ce texte pour toucher aux conditions d'exercice des actions en restitution de taxes indues au regard du droit communautaire, et c'est ce point qui nous retiendra plus particulièrement.

C'est par sa septième question que la juridiction nationale a demandé si le droit communautaire interdit à un État membre d'opposer aux actions en remboursement de droits perçus en violation de la directive un délai de prescription nationale tant que cet État membre n'a pas correctement transposé cette directive. La législation danoise stipulait que le droit au remboursement de toute une série de créances se prescrit au bout de cinq ans et que ce délai court en principe à partir de la date d'exigibilité de la créance. À l'expiration du délai, cette créance est normalement frappée de déchéance, à moins que le débiteur ait entre-temps reconnu sa dette ou que le créancier ait introduit une action en justice. Le problème était que lorsque certaines des requérantes au principal ont présenté leurs demandes de remboursement, le délai en cause était expiré pour une partie au moins de leurs réclamations.

Les arguments des parties étaient les suivants.

Tout d'abord, les sociétés requérantes et la Commission se fondaient sur l'arrêt du 25 juillet 1991, EMOTT¹. Cet arrêt leur permettait de justifier l'absence de délai de forclusion liée au défaut de transposition correcte de la directive dans l'ordre juridique interne. Selon cet arrêt : « aussi longtemps que la directive n'est pas correctement transposée en droit national, les justiciables n'ont pas été mis en mesure de connaître la plénitude de leur droit . Cette situation d'incertitude pour les justiciables subsiste même après un arrêt par lequel la Cour a considéré que l'État membre en cause n'a pas satisfait à ses obligations au titre de la directive et même si la Cour a reconnu que l'une ou l'autre des dispositions de la directive est suffisamment précise et inconditionnelle pour être invoquée devant une juridiction nationale. Seule la transposition correcte de la directive mettra fin à cet état d'incertitude et ce n'est qu'au moment de cette transposition qu'est créée la sécurité juridique nécessaire pour exiger des justiciables qu'ils fassent valoir leurs droits. Il s'ensuit que jusqu'au moment de la transposition correcte de la directive, l'État membre défaillant ne peut pas exciper de la tardiveté d'une action judiciaire introduite à son encontre par un particulier en vue de la protection des droits que lui reconnaissent les dispositions de cette directive et qu' un délai de recours de droit national ne peut commencer à courir qu'à partir de ce moment. ». La motivation de cet arrêt était incontestablement celle d'un arrêt de principe.

En application de cet arrêt, la Cour de cassation, dans un arrêt du 9 juillet 96 Groupe André, avait, en se référant à l'arrêt Emott, décidé que l'administration fiscale française ne pouvait exciper des délais de prescription édités par la loi française pour obtenir le rejet de demandes remontant aux années 1970 qui s'appuyaient sur l'arrêt Bautiaa et société française maritime². La jurisprudence Emott avait pour conséquence de permettre l'engagement d'actions en répétition de l'indu portant sur des impositions acquittées des dizaines d'années auparavant.

¹ CJCE ,EMOTT(C-208 /90,Rec .p.1-4269)

² CJCE,13 février 1996,aff .C-197 /94 et C-252/94,Rec . 1,p .505.

Pourtant, dès la même période, la Cour de justice jugeait que les règles procédurales limitant à une année¹, voire à six mois², la période sur laquelle peut porter la répétition étaient compatibles. La jurisprudence Emott présentait par ailleurs l'inconvénient de traiter différemment les situations d'incompatibilité du droit national selon que celle-ci résultait de la contrariété de ce droit à une directive ou un article du traité. Dans ce dernier cas en effet, les délais de recours nationaux demeuraient opposables aux particuliers.

L'argumentation des gouvernements danois, français et du Royaume-Uni était tout autre. Ces derniers se considéraient comme des victimes directes des velléités de la Cour de justice. Ils estimaient pour leur part, qu'un État membre est en droit de se prévaloir d'un délai national de prescription comme le délai en cause dès lors que celui-ci respecte les deux conditions d'équivalence et d'effectivité posées par la jurisprudence de la Cour, notamment dans les arrêts San Giorgio du 9 novembre 1983³. Selon ses gouvernements, l'arrêt Emott précité, devait être replacé dans le cadre des circonstances tout à fait particulières de cette affaire, ce que la Cour aurait d'ailleurs confirmé dans sa jurisprudence ultérieure.

L'avocat général Jacobs avait lui aussi dans ses conclusions présentées le 26 juin 1997, critiqué cette jurisprudence : « Comme le fait observer le gouvernement français, il ne ressort pas clairement de l'arrêt pour quel motif précis la Cour a estimé qu'un particulier ne pouvait connaître avec certitude la plénitude de ses droits avant la transposition correcte de la directive. Pour les motifs exposés par le gouvernement français, nous ne pensons pas tout d'abord qu'un justiciable puisse être considéré comme ignorant l'existence d'une directive au simple motif qu'elle n'a pas été correctement transposée en droit interne. Les anomalies relevées par l'avocat général, à savoir l'absence de toute obligation de publication et le fait que la date ultime de mise en oeuvre d'une directive n'apparaisse pas toujours très clairement dans la directive elle-même, provenaient du fait que les règles pertinentes du Traité et la pratique du législateur communautaire ne reflétaient pas à l'époque la valeur rehaussée que la Cour a accordé aux directives dans sa jurisprudence, à savoir celle d'instruments créant des droits que les justiciables peuvent invoquer devant les juridictions nationales. Il serait quelque peu paradoxal d'invoquer de telles anomalies, qui en tout état de cause sont à présent corrigées, pour étayer l'idée, elle-même paradoxale, que les droits découlant de directives seraient mieux protégés que ceux découlant du traité lui-même de ou d'actes qui sont directement applicables en vertu du traité. En outre, l'idée que, en l'absence de transposition correcte d'une directive, les justiciables ne puissent jamais être sûrs de la plénitude de ces droits, est difficilement conciliable, à notre avis, avec les conditions de l'effet direct des directives... »

Ainsi les requérants au principal et à la Commission soutenaient que la Cour devait s'en tenir à cette solution, au motif qu'autoriser un État membre à exciper de délais de prescription alors qu'il n'avait pas correctement transposé une directive reviendrait à lui permettre de se soustraire aux conséquences de son propre comportement illicite. Inversement, les gouvernements danois, français, italien et Britannique préconisaient une limitation des implications de l'arrêt Emott, au motif qu'une interprétation large de ses conséquences ferait peser sur les budgets nationaux la menace d'une responsabilité rétroactive quasi illimitée.

B) Une solution justifiée par la recherche de la sécurité juridique de l'État.

¹ CJCE, 27 octobre 1993, Steenhorst-Neerings, aff. C338/91, Rec. 1993 I p. 5475

² CJCE, 6 décembre 1994, Johnson, aff. C410/92, Rec. I p. 7835

³ CJCE, 9 novembre 1983, 199/82, Rec p. 3595, point 12

La solution tend, comme on le verra, à protéger la sécurité juridique des États au détriment de celle des contribuables.

Cette solution est la suivante : Tout d'abord, ainsi que la Cour l'a rappelé au point 39 du présent arrêt, il appartient, conformément à une jurisprudence constante, en l'absence de réglementation communautaire en la matière, à l'ordre juridique interne de chaque État membre de régler les modalités procédurales de l'action en répétition de l'indu, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne ni ne rendant pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire. La Cour a ainsi reconnu la compatibilité avec le droit communautaire de la fixation de délais raisonnables de recours à peine de forclusion dans l'intérêt de la sécurité juridique qui protège à la fois le contribuable et l'administration concernés. En effet, selon elle, de tels délais ne sauraient être considérés comme étant de nature à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire, même si, par définition, l'écoulement de ces délais entraîne le rejet, totale ou partielle, de l'action intentée.¹ À cet égard, le délai de prescription de cinq ans du droit danois doit être qualifié de raisonnable.² En outre, il apparaît que ce délai s'applique indifféremment aux recours fondés sur le droit communautaire et à ceux fondés sur le droit interne.

Il est vrai que, dans l'arrêt Emott, précité, point 23, la Cour a jugé que, jusqu'au moment de la transposition correcte d'une directive, l'État membre défaillant ne peut exciper de la tardiveté d'une action judiciaire introduite à son encontre par un particulier en vue de la protection des droits que lui reconnaissent les dispositions d'une directive et qu'un délai de recours de droit national ne peut commencer à courir qu'à partir de ce moment. Elle affirme que la solution dégagée dans l'arrêt Emott était justifiée par les circonstances propres à cette affaire, dans lesquelles la forclusion aboutissait à priver totalement la requérante au principal de la possibilité de faire valoir son droit à l'égalité de traitement en vertu d'une directive communautaire. Cette solution avait été confirmée par l'arrêt du 6 décembre 1994, Johnson³, découlant lui-même de l'arrêt du 27 octobre 1993⁴.

La Cour conclut qu'il y a lieu dès lors de répondre à la septième question que, en son état actuel, le droit communautaire n'interdit pas à un État membre qui n'a pas transposé correctement la directive, d'opposer aux actions en remboursement de droits perçus en violation de cette directive un délai de prescription nationale qui court à compter de la date d'exigibilité des droits en cause, dès lors qu'un tel délai n'est pas moins favorable pour les recours fondés sur le droit communautaire que pour les recours fondés sur le droit interne et qu'il ne rend pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.

Cette solution peut prêter à discussion car elle établit une curieuse hiérarchie entre la sécurité juridique du coupable d'une violation, c'est-à-dire l'État et celle de la victime d'une illégalité, c'est-à-dire le contribuable.

Il apparaît que la justification de la solution semble devoir être recherchée non pas dans un quelconque raisonnement juridique, mais plutôt dans des arguments d'opportunité. C'est ce

¹ CJCE, arrêts du 7 décembre 1976 Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, point cinq ; Comet, 45/76, Rec. p. 2043, points 17 et 18

² CJCE, arrêts du 17 juillet 1997, Haar petroleum, point 49

³ CJCE, C-410/92, Rec. p. I-5483, point 26

⁴ CJCE, Steenhorst Neerings, C-338/91, Rec. p. I-5475

qu'a souligné l'avocat général Jacobs. Selon lui, la solution repose sur la nécessité de protéger la sécurité juridique des États membres, victimes d'une législation communautaire « qui est souvent mal rédigée », contre la menace intolérable des justiciables qui oseraient prétendre se voir rembourser les taxes illégales et mettraient ainsi gravement en péril les finances publiques. Cette volonté de la Cour de justice de protéger la sécurité juridique de l'État au détriment de celle des contribuables nous paraît donc très discutable. Le droit à répétition de l'indu du contribuable est réellement amoindri.

Cependant, en vertu d'une évolution récente de la jurisprudence de la Cour de justice, on pourrait objecter que les justiciables disposent, si leur action en répétition est frappée de forclusion pour la totalité ou pour partie de la période théoriquement répétitive, d'une solution de substitution sous la forme d'une action en responsabilité.¹ La Cour de justice se garde bien de faire allusion à cette possibilité mais c'est l'avocat général Jacobs qui y fait longuement allusion, et la juge plus adaptée à la protection des droits individuels.

Cette analyse peut paraître séduisante, mais il apparaît que cette action ne peut être qu'exceptionnellement mise en oeuvre et ne permettra que rarement la protection des droits des assujettis. En effet, en cas de transposition incorrecte d'une directive, la responsabilité de l'État n'est engagée qu'en cas de violation suffisamment caractérisée et une telle violation n'a guère de chances d'être retenue, compte tenu des critères posés par le juge communautaire. Ainsi, le 26 mars 1996, la Cour de justice a estimé que, dès lors que la disposition communautaire en cause « n'est pas vraiment un modèle de clarté » et que « l'erreur » des autorités nationales peut apparaître comme minime et involontaire, la responsabilité de l'État ne peut être engagée. D'autre part, cette action en responsabilité de substitution peut se heurter à une irrecevabilité radicale découlant des règles procédurales nationales établissant une exception de recours parallèle.²

De même, il faut noter les réticences du Conseil d'État à accueillir les actions fondées sur la responsabilité de l'État en cas de violation du droit communautaire, lorsque la faute est imputable à la loi elle-même et non à une disposition réglementaire, la responsabilité de la puissance publique ne pouvant être engagée que sur le fondement de la rupture de l'égalité devant les charges publiques.³

Cette solution semble donc peu crédible pour la protection des assujettis soumis à une taxation illégale. Et comme nous allons le voir, elle va être confirmée par la jurisprudence postérieure tant au niveau communautaire, que dans le cadre national.

Paragraphe second : Une solution confirmée par la jurisprudence postérieure.

La solution retenue par la Cour de justice dans l'arrêt *Fantask* a été confirmée tant au niveau communautaire (A) qu'au niveau national (B) et met en évidence la volonté des juridictions de limiter le droit à répétition de l'indu en matière fiscale dans le but de protéger la sécurité juridique de l'État.

¹ Arrêt CJCE *Franchovich*, 19 novembre 1991, aff. C-6/90 et C-9/90 : Rec. I .p.5357 ; arrêt CJCE *Comateb* 14 janvier 1997, aff. C-192/95 à C-218 /95 : Rec.p.165

² Arrêt CE, 30 octobre 1996, *Dangeville* : Europe, décembre 1996, commentaires D.S., numéro 453

³ R.Kovar , *le Conseil d'État et le droit communautaire : des progrès mais peut mieux faire*, Dalloz 1992 p. 207

A) La confirmation de la solution au niveau communautaire

La Cour de justice des communautés européennes a largement réitéré sa jurisprudence *Fantask*.

En témoignent les arrêts *Edilizia Industriale Siderurgica* du 15 septembre 1998, l'arrêt *Spac* du 15 septembre 1998, ou encore l'arrêt *Aprile* du 17 novembre 1998. Dans ces arrêts, la Cour de justice a déclaré des délais de recours de trois ans compatibles avec le droit communautaire. En témoignent aussi, les renvois introduits par les juridictions italiennes, qui interrogeaient la Cour sur la question de savoir si le droit communautaire pouvait interdire à un État membre d'opposer aux actions en remboursement d'imposition perçue en violation d'une directive un délai national de forclusion qui court à compter de la date de paiement de la taxe, alors que à cette date la directive n'avait pas été transposée ou pas correctement transposée en droit national. La Cour s'est contentée dans cet arrêt d'entériner sa solution *Fantask* en reproduisant textuellement la démarche qu'elle avait suivie dans cette affaire. En effet, la Cour a réaffirmé que la solution *Emott* correspondait à « des circonstances tout à fait particulières », en l'absence desquelles l'opposabilité des délais de forclusion nationaux n'était pas contestable, nonobstant le défaut de transposition de la directive. La Cour a donc considéré l'action des requérantes comme prescrite, alors même que la directive n'avait pas été correctement transposée, dans la mesure où le justiciable n'avait pas été privé de toute possibilité de faire valoir ses droits devant la juridiction nationale.

On assiste donc encore ici à une forte limitation de la répétition de l'indu fiscal au préjudice des droits des contribuables. La jurisprudence *Fantask* nous semble donc très discutable.

À la suite de ce revirement de jurisprudence, les critiques et réserves émises ont été par ailleurs fort nombreuses. Ainsi, l'avocat général Ruiz Jarabo Colomer n'avait pas hésité à relever dans ses conclusions « que cette solution n'était pas trop satisfaisante du point de vue des contribuables, qui se sont vus obligés d'acquitter un impôt contraire au droit communautaire . Et c'est vrai »¹. L'avocat général préconisait comme seule solution réellement pertinente l'harmonisation communautaire des modalités procédurales applicables à la répétition de l'indu, c'est-à-dire l'adoption d'un « code de procédure communautaire » applicable aux conditions de réparation des dommages causés par les mesures nationales prises en violation du droit communautaire. Il regrettait la position prise par la Cour de justice en ce sens que cette dernière privilégiait une certaine forme de « *judicial self-restraint* » au détriment de la sanction des violations par les Etats membres de leurs obligations de transposition des directives et de la protection juridictionnelle effective des justiciables.

B) La confirmation de la solution au niveau interne.

La Cour de cassation avait admis, quelques mois après l'arrêt de la Cour de justice dans l'arrêt *Fantask*, que le délai de prescription des actions² en répétition de l'indu imposé par le livre des procédures fiscales était opposable aux réclamations fondées sur une violation des dispositions d'une directive communautaire.

¹ CJCE, aff. C-279/96, concl., pt 23

² cour de cassation. Com., 7 avril 1998, société Laubeur : Europe, juillet 1998, commentaires D. Simon, numéro 229

Dans l'arrêt de la Chambre commerciale de la Cour de cassation du 6 octobre 1998, SA transports Lafont¹, cette solution a été confirmée, dans une hypothèse où le jugement de première instance s'était fondé sur la solution applicable à l'époque, c'est-à-dire sur la jurisprudence Emott, pour admettre la recevabilité de l'action et la protection des droits à remboursement du contribuable.

Cet arrêt vient confirmer l'abandon par la Cour de cassation de la position prise dans l'arrêt SA Groupe André², selon laquelle était refusée l'application des règles de prescription du droit interne pour les réclamations fondées sur le motif de non-conformité au droit communautaire et présentées avant l'intervention d'une décision juridictionnelle révélant celle-ci. Aussi longtemps que n'intervient pas une telle décision, le délai de réclamation est celui de l'article R*196-1 a) et b) du livre des procédures fiscales, à savoir le 31 décembre de la deuxième année suivant la mise en recouvrement du rôle ou la notification d'un avis de mise en recouvrement ou, en l'absence d'établissement d'un rôle ou de notification d'un avis de mise en recouvrement, le 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement de l'impôt contesté. L'évolution de la position de la Cour de cassation s'explique là encore par l'intervention de l'arrêt Fantask de la Cour de justice des communautés européennes.

On assiste donc à la volonté des juridictions tant communautaires que nationales de protéger les intérêts de l'État plutôt que ceux des particuliers en limitant significativement la répétition de l'indu en matière fiscale. Ce phénomène se manifeste aussi par l'instauration de strictes limites temporelles à la répétition de l'indu.

Section seconde : L'instauration de strictes limites temporelles à la répétition de l'indu en matière fiscale.

Le temps est une donnée qui permet de caractériser le mécanisme de la répétition de l'indu. On peut noter qu'il se décompose en quatre dates : la date d'entrée en vigueur de l'acte fondant le paiement, la date du paiement, la date à compter de laquelle l'acte ayant fondé le paiement est invalide regard du droit communautaire, la date à laquelle l' action répétition de l'indu est intentée. Ces règles d'ordre temporel sont donc au coeur du régime de la répétition de l'indu.

En l'absence de dispositions communautaires, c'est aux droits nationaux qu'il revient de définir les délais de recours des actions en répétition de l'indu. Comme nous l'avons vu, la Cour est intervenue pour encadrer les droits nationaux. Mais il apparaît qu'elle s'est aussi prononcée sur d'autres règles d'ordre temporel en matière de répétition de l'indu, indépendamment de toute référence aux droits nationaux.

Nous verrons que dans un premier temps, la Cour de justice a été peu favorable aux règles d'ordre temporel venant limiter la répétition de l'indu. (paragraphe premier) Par la suite, la position de la Cour de Justice a significativement évolué , en ce sens qu'elle a admis de strictes limites temporelles à la répétition de l'indu, limites peu compatibles avec la protection de la sécurité juridique du contribuable. Il apparaît que la jurisprudence de la Cour de cassation a suivi la même évolution (paragraphe second).

¹ Cass, commerciale, 6 octobre 1998, SA transports Lafont, Dalloz 1998,240

² cass, commerciale, 9 juillet 1996 : Procédures 1997, commentaire numéro 48

Paragraphe premier : La réticence originelle de la Cour envers les règles d'ordre temporel limitant la mise en oeuvre de la répétition de l'indu.

Il semble que la CJCE n'ait pas été a priori favorable à la limitation de la répétition de l'indu en matière fiscale. Au contraire, la Cour a bien souvent défini de la manière la plus large possible le champ d'application temporel de la répétition de l'indu.

En témoigne l'arrêt *Denkavit Italiana*¹. Dans cette affaire, la Cour a reconnu un effet rétroactif à ses arrêts, permettant à la répétition d'une taxe nationale indue de porter sur la période séparant l'entrée en vigueur de la règle communautaire à laquelle la taxe nationale et contraire, de l'arrêt constatant cette contrariété.² La Cour a également affirmé que la répétition de l'indu doit remonter jusqu'à l'entrée en vigueur de la règle nationale contraire au droit communautaire.³ Cette volonté de la Cour de définir de manière très large le champ d'application temporel de la répétition de l'indu fiscal a été également réalisée lorsque la demande se fondait sur l'invalidité d'une disposition communautaire, c'est-à-dire lorsque aucune règle nationale n'était en cause. En témoigne l'arrêt *FMC* de la CJCE en date du 8 février 1996⁴.

Cependant, l'encadrement le plus strict des règles de prescription nationales des actions en répétition de l'indu découle du célèbre arrêt *Emott* que nous avons étudié précédemment. Dans cet arrêt, la Cour a estimé que la non transposition de directives communautaires peut sous certaines conditions permettre aux justiciables de ne pas être soumis à une règle de prescription nationale. La prescription d'une action en répétition d'une taxe nationale contraire à une directive communautaire ne peut commencer à courir qu'à compter de la transposition correcte de ses directives dans leur interne.

Ainsi, la Cour avait retenu une conception large du champ d'application temporel de la répétition de l'indu. Elle était donc logiquement réticente vis-à-vis de l'application de règles nationales d'ordre temporel venant limiter la mise en oeuvre de la répétition de l'indu, et spécialement des règles nationales définissant la prescription des actions en répétition de l'indu. Cependant, comme nous le verrons, la CJCE et les juridictions internes ont progressivement accueilli des règles d'ordre temporel limitant la mise en oeuvre de la répétition de l'indu.

¹ CJCE, 27 mars 1980, affaire 61 /79, recueil page 1205

² « l'interprétation que, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 177, la cour de justice donne d'une règle du droit communautaire, éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de sa mise en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquées par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation, si par ailleurs les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouve réunies ».

³ CJCE, BP SOUPERGAZ 6 juillet 1995, affaire C-62 /93, recueil page 1-1883 : « un assujetti peut demander, avec effet rétroactif au jour de l'entrée en vigueur de la législation nationale contraire à la sixième directive, le remboursement de la TVA indûment versée ».

⁴ CJCE, arrêt *FMC*, 8 février 1996, affaire C-212/94, recueil page 1-389 : « sous peine de priver les opérateurs concernés du droit à une protection juridictionnelle effective en cas de violation par les institutions de la légalité communautaire, ces opérateurs doivent pouvoir invoquer l'invalidité de l'article quatre, paragraphes un et deux du règlement numéro 1633 /84 pour des périodes non seulement postérieures, mais également antérieures à l'engagement de l'action en justice ou à l'introduction d'une réclamation équivalente, et ce en principe à partir de l'entrée en vigueur des dispositions déclarées invalides par la Cour. »

Paragraphe second : La limitation de la répétition de l'indu par l'accueil de strictes limites temporelles.

La CJCE et les juridictions internes ont progressivement admis l'existence de règles d'ordre temporel. Ces règles temporelles viennent limiter la répétition de l'indu en matière fiscale et favorisent encore une fois la sécurité juridique de l'État. Il apparaît que les droits des contribuables en sont considérablement atteints ce qui peut poser de sérieux problèmes de compatibilité avec le droit communautaire, ce que nous examinerons par la suite.

Nous nous intéressons tout d'abord à l'accueil par les juridictions de règles d'ordre temporel en matière de directives non ou mal transposées (A) avant d'étudier l'accueil de règles d'ordre temporelles n'intéressant pas ce domaine (B).

A) L'accueil par la CJCE et les juridictions internes de règles d'ordre temporel en matière de directives non ou mal transposées.

Le premier indice révélant le changement d'attitude de la CJCE à l'égard des règles d'ordre temporel limitant la répétition de l'indu est apparu dans les affaires Steenhorst Neerings et Jonhson¹, mais elles ne nous intéressent pas spécifiquement puisqu'elles n'ont pas trait à des actions en répétition de l'indu.

Cependant, des arrêts postérieurs sont venus limiter la portée de l'arrêt Emott. En effet, dans ses arrêts Haar Petroleum et Texaco², la Cour a refusé de s'inspirer de la solution de l'arrêt Emott : « Les demandes de remboursement visées par les questions de la juridiction nationale n'étant pas fondées sur l'effet direct d'une disposition d'une directive incorrectement transposée en droit national, mais sur celui d'une disposition du traité ou d'un accord de libre-échange... le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que le délai de prescription nationale... commence à courir à une date antérieure à celle à laquelle ces taxes ont été supprimées ».

Mais c'est par son arrêt Fantask précité que la Cour a totalement renoncé à l'arrêt Emott. Elle y énonce que « le droit communautaire n'interdit pas à un État membre, qui n'a pas transposé correctement la directive, d'opposer aux actions en remboursement de droits perçus en violation de cette directive un délai de prescription nationale qui court à compter de la date d'exigibilité des droits en cause ». Elle admet donc l'existence de règles d'ordre temporel venant limiter la répétition de l'indu en matière fiscale et ce, malgré la violation par les États-membres de leurs obligations de transposition des directives. La Cour semble donc plus sensible à l'argument des États qu'à celui des contribuables demandant restitution du trop payé.

En outre, comme nous l'avons vu précédemment, la Cour de cassation dans un arrêt SA Transport Lafont, a confirmé la jurisprudence Fantask, ce qui montre sa volonté d'imposer les règles d'ordre temporel en matière de directives non ou mal transposées. Cependant, cette limitation de la répétition de l'indu s'effectue au service de la sécurité juridique de l'État, mais

¹ CJCE, Steenhorst Neerings, 27 octobre 1993, affaire C-208/91, recueil page 1-5475 ; CJCE, 6 décembre 1994, affaire C-410/92, recueil page 1-5513

² CJCE, Haar Petroleum 17 juillet 1997, affaire C-90 /94, recueil page 1-4085 ; CJCE, Texaco, 17 juillet 1997, affaires jointes C-114/95 et C-115/95, recueil page 1-4263

au prix d'un sacrifice des droits des contribuables. Là encore, la sécurité juridique de l'État est placée plus haut dans la hiérarchie que celle du contribuable.

Par ailleurs, il est apparu que la CJCE et la Cour de cassation ont admis l'existence de règles d'ordre temporel dans des domaines n'intéressant pas les directives non ou mal transposées.

B) L'accueil par la CJCE et les juridictions internes de règles d'ordre temporel dans des domaines n'intéressant pas les directives non ou mal transposées.

Nous venons d'étudier toute la jurisprudence relative aux directives non ou mal transposées. Cependant, il est intéressant de noter que la CJCE et les juridictions internes ont accueilli peu à peu toute une série de limitations à la mise en oeuvre de la répétition de l'indu, limitations tant d'ordre communautaires (1) que françaises (2).

1) L'accueil par la CJCE de règles d'ordre temporel communautaires : la limitation par la CJCE des effets de ses arrêts dans le temps.

Si la Cour a été amenée à opérer de telles limitations du champ d'application temporel de la répétition de l'indu, c'est parce que le principe de sécurité juridique s'opposait à ce que le passé soit mis en cause.

Ainsi, dès l'arrêt *Denkavit Italiana* précité, la CJCE a énoncé, quoique d'une manière restrictive, la possibilité de limiter le champ d'application temporel de la répétition de l'indu.

¹ La Cour a par ailleurs précisé que dans la mesure où il s'agissait d'une limitation par le droit communautaire de la mise en oeuvre de la répétition de l'indu, c'était à elle qu'il revenait d'en préciser la portée.²

La volonté de la Cour de justice d'opérer des limitations de la répétition de l'indu fiscal pour empêcher que des situations juridiques, qui ont épuisé leurs effets dans le passé soient remises en cause, s'est retrouvée dans l'affaire *Legros*³, à propos d'une demande visant à obtenir la restitution d'une taxe spécifique aux départements d'outre-mer français, à savoir le célèbre « octroi de mer ». La Cour de justice a tout d'abord relevé que : « La République française a notamment fait valoir, d'une part, qu'une incertitude juridique avait longtemps entouré l'application du droit communautaire dans les DOM et qu'elle affectait toujours l'octroi de mer. D'autre part, elle a attiré l'attention de la Cour sur les conséquences financières catastrophiques pour les DOM qu'aurait un arrêt entraînant l'obligation de rembourser la taxe qui aurait été indûment perçue jusqu'à présent... La situation serait aggravée par le fait que le délai applicable à de telles demandes de remboursement serait la prescription trentenaire du droit civil français ». Par ailleurs, la Cour a relevé le caractère exceptionnel d'une limitation des effets dans le temps des interprétations du droit communautaire donné dans ses arrêts. Enfin la Cour a souligné qu'en l'espèce, le comportement des institutions communautaires a pu « amener la République française et les collectivités locales des DOM français à estimer

¹ « ce n'est qu'à titre exceptionnel que la cour de justice ainsi qu'elle l'a reconnu dans son arrêt du 8 avril 1976, pourrait, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique communautaire, en tenant compte des troubles graves que son arrêt pourrait entraîner pour le passé dans les relations juridiques établies de bonne foi, être amené à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer la disposition ainsi interprétée en vue de remettre en cause ces relations juridiques ».

² « Pareille limitation ne saurait toutefois être admise que dans l'arrêt même qui statue sur l'interprétation sollicitée. L'exigence fondamentale d'une application uniforme et générale du droit communautaire implique qu'il appartient à la seule Cour de justice de décider des limitations intratemporelles qu'elle donne ».

³ CJCE, arrêt *Legros*, 16 juillet 1992, affaire C-163/90, recueil page 1-4625

raisonnablement que la législation nationale en la matière était conforme au droit communautaire et que dans ces conditions, des considérations impérieuses de sécurité juridique s'opposent à la remise en cause de rapports juridiques qui ont épuisé leurs effets dans le passé, alors que cette remise en cause bouleverserait rétroactivement le système de financement des collectivités locales des DOM français ». On remarque là encore que la Cour de justice est plus sensible à l'argument des États qu'à celui du contribuable.

En outre, la limitation par la Cour du champ d'application temporel de la répétition de l'indu ne se cantonne pas à la simple limitation des effets de ses arrêts dans le temps. La Cour a également pris en compte certaines règles d'ordre temporel non plus communautaires mais nationales qui viennent limiter la mise en oeuvre de la répétition de l'indu.

2) L'accueil par la CJCE et la Cour de cassation de règles d'ordre temporel nationales.

En l'absence de dispositions communautaires, c'est aux droits nationaux qu'il appartient de définir les délais de recours des actions en répétition de l'indu. Chaque État membre est donc libre de fixer un délai de prescription de l'action en répétition de l'indu qui lui est propre. Nous nous intéresseront plus particulièrement au système français de prescription de l'action répétition de l'indu mis en oeuvre par le législateur national. Il existe en France une règle d'ordre temporel nationale, à l'article L. 190 du LPF. La loi numéro 89-936 du 29 décembre 1989, à son article 36-1 a décidé de modifier le système mis en place par le passé.

Il conviendra donc tout d'abord d'analyser la portée des modifications introduites par cet article (a), et l'attitude des juridictions communautaires et internes à l'égard de ces dispositions (b). Enfin, il faudra s'interroger sur la question de savoir si ces limites temporelles ne sont pas restrictives des droits des contribuables ou encore si elles ne posent pas de problèmes de compatibilité avec le droit communautaire (c).

2.a) La présentation des règles d'ordre temporel françaises telles que modifiées par l'article 36-I de la loi de finance rétroactive pour 1989.

Primitivement, la Chambre commerciale avait jugé que l'action en répétition de l'indu étant un principe commun au droit privé et au droit public interne ainsi qu'au droit communautaire, les articles L. 199 et L. 199 A du Livre des procédures fiscales n'étaient pas applicables.¹ Cette jurisprudence conduisait dès lors à devoir distinguer entre les actions fiscales, c'est-à-dire les actions formées alors même que le fondement de l'imposition n'a pas encore été déclaré de façon incontestable invalide, soumises aux règles du contentieux fiscal, et les actions en répétition de l'indu, à savoir les actions en restitution formées alors que le fondement de l'imposition est incontestablement invalide à la suite d'une décision de la Cour de justice des communautés où d'une Cour suprême française, qui relevaient du seul droit commun et notamment de la seule prescription trentenaire. Il faut noter que cette jurisprudence a été assez peu comprise de la part des juridictions du fond qui ont souvent confondu la nature des deux actions, alors que cette nature juridique distincte conduisait à l'application de règles, d'un côté fiscales et de l'autre issues du droit commun radicalement différentes.

Il sera tout d'abord intéressant d'insister sur le contexte jurisprudentiel ayant abouti à la modification de l'article L. 190 du LPF. L'année 1989 a été une année marquante en termes de contentieux fiscaux fondés sur des incompatibilités de normes internes au regard de normes

¹ Com . 3 janvier 1985, bulletin numéro cinq, p . 4 ;Com 17 janvier 1989, bulletin numéro 25,p .15 ;Com. 2 juin 1992, bulletin numéro 221,p . 155

de droit supérieur et particulièrement communautaires. Tout d'abord, du côté de la jurisprudence fiscale judiciaire, il faut relever l'existence d'importantes décisions en date du 7 novembre 1989 de la Cour de cassation, laquelle, par une série de 17 arrêts de rejet,¹ a posé le principe que toute action en répétition d'une taxe préalablement déclarée contraire au droit communautaire s'analysait en actions en répétition de l'indu n'entrant pas dans le champ d'application de l'article L. 199 du LPF. Quant à la jurisprudence fiscale administrative, ce fut d'une part l'arrêt *Alitalia*² qui a jugé contraire aux objectifs de la sixième directive TVA certaines restrictions au droit à déduction posée par le CGI et d'autre part la décision *Nicolo*³ qui a abouti à faire prévaloir la norme de droit international, en l'occurrence communautaire, sur la norme interne dans toutes les hypothèses. Cette jurisprudence a largement influencé la modification de l'article L. 190, comme en témoigne l'examen des débats parlementaires.

Par conséquent, le législateur a aligné les règles de procédure applicables aux actions formées sur le fondement de la répétition de l'indu sur celles régissant le contentieux fiscal. Autrement dit, l'ensemble des dispositions régissant le contentieux de l'établissement de l'impôt est devenu applicable à de telles actions, notamment quant aux délais d'action posés par les dispositions de l'article R. *196-1⁴, aux délais d'introduction des instances juridictionnelles posés par l'article R.*199-1⁵, à l'organisation de la procédure juridictionnelle et plus particulièrement du contentieux fiscal judiciaire⁶, et enfin aux suites de l'action⁷.

Le principe d'une fiscalisation des règles de procédure est posé par l'alinéa deux de l'article L. 190 aux termes duquel : « sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle du droit dont il a fait application à une règle de droit supérieure ».

L'alinéa trois institue quant à lui une période de restitution en deçà de laquelle l'action ne peut porter : « lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au premier janvier de la quatrième année précédant celle où la décision est intervenue ». Cette période est donc fixée au 1 janvier de la quatrième année précédant la décision de justice ayant déclaré ces droits ou taxes non conformes à une norme de droit supérieure. Il faut cependant souligner que la période pouvant faire l'objet d'une restitution ne se trouve limitée de la sorte que pour autant qu'une décision de justice ait déclaré une disposition de droit interne contraire à une norme de droit supérieure. Dans le cas contraire, en l'absence de décision de justice, seul l'article L. 190 alinéas 2 trouve à s'appliquer.

L'intervention du législateur a donc totalement bouleversé le paysage existant par le passé. La loi du 29 décembre 1989 est applicable à tous les litiges engagés par des réclamations

¹ RJF 12 /89, numéro 1312 à 1328

² CE, Assemblée, 3 février 1989, numéro 74052 : Droit fiscal 1989, numéro 10, commentaires 492

³ CE, 20 octobre 1989, numéro 108 243, conclusions FRYDMAN, recueil CE, page 109

⁴ R.. *196 -1 : « il y a introduction de la réclamation préalable dans les deux ans suivants, soit la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise recouvrement, soit du versement de l'impôt contesté, soit de la réalisation de l'événement motivant la réclamation. »

⁵ R*199-1 : il s'agit d'un délai de deux mois à compter de la décision de l'administration fiscale

⁶ c'est-à-dire l'absence d'un double degré de juridiction (TGI et Cour d'appel) et le non recourt au ministère d'avocat

⁷ c'est-à-dire le recours éventuel à la procédure de dégrèvement d'office en application des dispositions de l'article R.*211-1 et suivants du LPF

présentées après son entrée en vigueur. Elle a été déclarée par la Chambre commerciale compatible avec l'ordre juridique communautaire, même si elle conduit à réduire la prescription applicable aux actions en répétition de l'indu, dès lors qu'elle s'applique tant aux actions fondées sur le droit communautaire qu'à celles fondées sur le droit interne.¹ Il faut souligner par ailleurs que l'application de la prescription trentenaire aux actions en répétition de l'indu n'est en aucun cas un principe général. En témoignent de nombreuses actions en répétition de l'indu qui font l'objet d'une prescription d'une durée plus brève, tant en matière d'assurance (elle est de deux ans) qu'en matière de salaires de pensions alimentaires (cinq ans, article 2277 du code civil). Par conséquent, cette loi n'avait pas pour effet de soumettre les actions fondées sur le droit communautaire à un régime moins avantageux que celui applicable à des actions similaires de droit interne, dans la mesure où elle s'applique de façon générale à tous les chefs d'invalidité d'une imposition, qu'ils soient d'origine communautaire, internationale non communautaire² ou interne³.

Cette réforme conduisait évidemment à réduire considérablement les possibilités pour les contribuables d'agir en répétition de l'indu puisque, alors qu'ils avaient un délai de 30 années auparavant pour réclamer la restitution de taxes ou impôts français contraires au droit communautaire, du fait de la nouvelle loi, le délai de réclamation de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, a conduit à substituer un délai de deux à trois ans. Il est manifeste que cette limitation de la répétition de l'indu en matière fiscale porte gravement atteinte aux intérêts du contribuable mais qu'elle assure la protection de la sécurité juridique de l'État. En effet, les sommes que ce dernier aura pour obligation de restituer aux contribuables seront significativement réduites puisque bon nombre d'entre eux pourront se trouver forclos du fait de l'expiration du délai de prescription.

Il faut cependant remarquer que cette réforme avait tardé à faire sentir ses effets compte tenu de ce que la Cour de justice des Communautés européennes avait, comme nous l'avons dit précédemment, dans son arrêt Emott, affirmé que les délais de procédures nationaux étaient suspendus tant que la directive du Conseil applicable n'avait pas été correctement intégrée en droit national.

La quasi-totalité des tribunaux de grande instance avait statué en ce sens et c'est aussi ce qu'avait jugé la Chambre commerciale le 9 juillet 96.

Cependant, le domaine de la répétition de l'indu devait toutefois connaître un nouveau bouleversement, et nous l'avons déjà dit, car la CJCE dans son arrêt Fantask du 2 décembre 1997 décidait d'abandonner la jurisprudence Emott en affirmant désormais que le défaut d'intégration d'une directive communautaire en droit national n'interdit pas aux autorités fiscales d'opposer aux actions en répétition l'expiration des délais de procédures internes dès lors que ceux-ci s'appliquent de la même façon aux actions fondées sur le droit communautaire et à celles fondées sur le droit interne et ne rendent pas pratiquement impossible l'action en restitution.

La Chambre commerciale a par conséquent décidé d'abandonner sa jurisprudence issue de l'arrêt précité du 9 juillet 1996. Elle a choisi d'appliquer la jurisprudence Fantask en déclarant opposable, malgré l'intégration tardive de la Directive 69 /335/CEE par la loi du 30 décembre 1993, le délai de réclamation de l'article R. 196-1 du Livre des procédures fiscales. Elle a déclaré que l'article L .190 du LPF dans sa rédaction issue de l'article 36 de la loi de 1989 a pour effet de rendre applicable aux actions en répétition de l'indu, auparavant soumises à la

¹ Com, 13 décembre 1994, bulletin numéro 380, p. 313

² Com, 5 octobre 1999, bulletin numéro 160 p. 135

³ Com, 17 novembre 1998, bulletin numéro 273, p. 229

seule prescription trentenaire de droit commun, le délai de réclamation prévu à l'article R*196 de ce livre.¹

Comme nous l'avons dit, le législateur français a fiscalisé le régime de la répétition de l'indu et introduit à l'article L. 190 du livre des procédures fiscales un troisième alinéa. Il s'agira d'étudier le contenu de cet article, de montrer en quoi il est restrictif des droits des contribuables et enfin d'examiner la compatibilité de ce dernier avec le droit communautaire. Enfin, nous montrerons en quoi l'article R. 196-1 apporte des restrictions du même type au droit à répétition de l'indu du contribuable.

Le législateur, lors de l'adoption de la loi du 29 décembre 1989, a fiscalisé les actions en répétition de l'indu et introduit à l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales un troisième alinéa stipulant que lorsque la non-conformité d'une règle fiscale à une règle de droit supérieure a été « révélée par une décision juridictionnelle », l'action en restitution ne peut porter que sur la période postérieure au 1 janvier de la quatrième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue. Or, il faut noter qu'un tel délai ne peut se comprendre que si les décisions rendues par la Cour de justice ou par une autre Cour suprême française et constatant l'incompatibilité d'une taxe d'un impôt français, permettent aux contribuables d'introduire postérieurement à leur prononcé des actions en restitution. La Chambre commerciale en a déduit que le prononcé d'un arrêt d'une Cour suprême (Cour de justice des Communautés européennes, Cour de cassation, Conseil d'État) déclarant incompatible le fondement de l'imposition avec une norme de droit supérieure constitue « un événement qui motive la réclamation » au sens de l'article R. 196-1 c) du Livre des procédures fiscales, ouvrant dès lors y, compris pour les tiers, un nouveau délai de réclamation.² En revanche, la Chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé que ne constitue pas un tel événement le jugement rendu par une juridiction du fond.³ En effet, la décision révélant l'incompatibilité ne peut être, compte tenu de ses effets à l'égard des tiers, qu'une décision incontestable, à savoir une décision émanant d'une Cour suprême. On peut supposer que le législateur français, lors de la rédaction de l'article L. 190, alinéa trois, du livre des procédures fiscales, n'avait pris en compte que les arrêts de la Cour de justice des Communautés européennes.

Cependant, compte tenu de l'effet direct de certaines normes de droit communautaire, tant la Cour de cassation que le Conseil d'État sont à même de pouvoir et de devoir déclarer incompatible une taxe ou un impôt français au regard du droit communautaire. En outre, la Chambre commerciale a précisé ultérieurement que la réalisation de l'événement qui motive la réclamation est constituée par le prononcé de la décision juridictionnelle par la Cour suprême et non par son éventuelle publication.⁴ En effet, la recherche de la date de la première publication (revues juridiques, publication au Bulletin de la Cour de cassation, au bulletin d'information, insertion dans les bases de données juridiques) aurait été particulièrement délicate. Par ailleurs, il faudra rappeler que le délai de l'article L. 190, alinéa trois, du Livre des procédures fiscales n'est évidemment pas opposable aux actions introduites avant qu'une Cour suprême n'ait révélé la non-conformité de l'imposition, actions dont la recevabilité est

¹ Cass.com., M. Abelsohn, 13 décembre 1994, numéro 2337 P

² Com. 24 mai 1994, bulletin numéro 187, p. 149 ; Com. 6 mai 1996, bulletin numéro 124, p. 108 ; Com. 6 avril 1999, bulletin numéro 81, p. 66 ; Com. 5 octobre 1999, bulletin numéro 160, p. 135

³ Com. 6 mai 1996, précité

⁴ Com. 19 octobre 1999, bulletin numéro 171, p. 144

fondée sur l'article R. 196-1 b) du Livre des procédures fiscales et qui ont été engagées à compter du versement de l'impôt.¹ En décider autrement aurait été contraire à l'ordre juridique communautaire ainsi qu'à la notion de procès équitable de l'article six de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme, puisque cela aurait eu pour conséquence de réduire rétroactivement les droits à restitution d'un particulier ayant engagé son action dans le délai de réclamation à compter du paiement de l'impôt, et ce, du fait de l'intervention en cours de procédures, d'une décision d'une Cour suprême lui donnant raison quant à l'incompatibilité de l'imposition nationale.

Enfin, en application de la jurisprudence de la CJCE², la Chambre commerciale a jugé que le fait que la Cour de justice ait rejeté dans son arrêt *Bautiaa* la demande du gouvernement français de limiter à l'avenir les effets de son arrêt d'incompatibilité, n'interdit pas à l'administration fiscale d'opposer aux actions en répétition de l'indu devant les juridictions nationales l'expiration des délais de procédures internes et, notamment, le délai de l'article L. 190 alinéa trois du Livre des procédures fiscales.³

Nous allons maintenant voir que les juridictions communautaires et internes ont validé les limites temporelles françaises que nous venons d'énumérer.

2.b) L'accueil par la CJCE et la Cour de cassation des règles d'ordre temporel françaises.

Comme nous l'avons vu, les actions fondées sur l'incompatibilité révélée de l'imposition sont soumises au respect de l'article L. 190, alinéa trois, du Livre des procédures fiscales. Cet article est d'application générale, y compris aux actions fondées sur le droit international non communautaire⁴ ou sur le droit interne⁵.

Cet article a été déclaré, par la Chambre commerciale, compatible avec l'ordre juridique communautaire par arrêt du 19 octobre 1999.⁶ Il s'agissait en l'espèce d'une société, la Société des établissements Piot Pneu qui avait procédé à la fusion par absorption des sociétés Blanc Frères et La station du pneumatique par acte enregistré le 19 novembre 1990 ; à ce titre, elle avait acquitté des droits d'enregistrement au taux de 1,20 % sur le fondement de l'article 816-I-2 du Code général des impôts alors en vigueur ; le 13 février 1996, la CJCE a déclaré cette disposition incompatible avec la directive numéro 69 /335 /CE du Conseil, du 17 juillet 1969, modifiée, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux. Par réclamation du 22 avril 1996, la société a sollicité la restitution des droits d'enregistrement ainsi acquittés. Après le rejet de sa réclamation, elle a assigné le directeur des services fiscaux de l'Isère devant le tribunal de grande instance. Les juges du fond ont rejeté les prétentions de la société Piot Pneu. La société demanderesse s'est donc pourvue en cassation. Elle soutenait que les modalités du remboursement d'une taxe nationale perçue en violation du traité de Rome ne pouvaient être aménagées de manière à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit communautaire. Elle estimait que l'article L. 190, alinéa trois, dans la mesure où il institue une période répétitive entraînant automatiquement le rejet total ou partiel de l'action en restitution, est de nature à rendre

¹ Com. 9 juillet 1996, bulletin numéro 213,p. 184

² CJCE, 15 septembre 1998,Edis

³ Com. 19 octobre 1999, société Piot Pneu

⁴ Com. 6 mai 1996 précité

⁵ Com. 17 novembre 1998, bulletin numéro 273,p. 229

⁶ Com. bulletin numéro 170,p. 142 et numéro 172,p. 145

pratiquement impossible ou extrêmement difficile l'exercice des droits conférés par le droit communautaire.

Dans cet arrêt, la Cour de cassation a jugé que l'article L. 190, troisième alinéa, du livre des procédures fiscales était compatible avec les exigences posées par la Cour de justice dans l'arrêt *Fantask*, selon lesquelles les modalités procédurales des actions en répétition de l'indu dans les Etats membres, d'une part ne doivent pas être moins favorables pour les recours fondés sur le droit communautaire que pour ceux s'appuyant sur le droit interne, d'autre part ne doivent pas rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits résultant de l'ordre juridique communautaire. Les prétentions de la société demanderesse ont donc été rejetées.

Quant à la Cour de justice des Communautés européennes, au sujet d'une question préjudicielle posée par un tribunal de grande instance, elle a confirmé la compatibilité de cet article L. 190, alinéa trois du livre des procédures fiscales dans un arrêt rendu le 28 novembre 2000, *Roquete frères SA*.¹ Dans cet arrêt, le problème de la non-conformité avec le droit communautaire de la limitation de l'effet rétroactif de l'action ouverte par cet article a été résolu. Dans cette décision, la juridiction européenne appelée à examiner la conformité au droit communautaire des dispositions de l'article L. 190 alinéas trois du LPF, a jugé que le droit communautaire ne s'oppose pas au mécanisme institué par ce texte.

2.c) Le problème de la compatibilité des règles d'ordre temporel françaises avec le droit communautaire.

Il nous semble incontestable que cette solution n'est pas parfaitement satisfaisante pour le contribuable. La limitation à quatre ans des exercices susceptibles de faire l'objet d'une action en répétition de l'indu nous semble pour le moins rigoureuse. Cette limitation constitue indubitablement une prime à la mauvaise foi des Etats. Mais cet article ne pose-t-il pas de surcroît un problème de compatibilité avec le droit communautaire ? Comme nous le verrons, l'application des règles du contentieux fiscal aux actions en répétition de l'indu n'est pas en soi contraire au droit communautaire. Mais le mécanisme mis en place par le législateur semble heurter les principes énoncés par la CJCE.

2.c.α) L'absence de contrariété au droit communautaire de l'application des règles du contentieux fiscal à la répétition de l'indu en matière fiscale.

Selon deux auteurs², l'article L. 190 alinéas 2, qui pose le principe d'une « fiscalisation » des actions en répétition de l'indu, ne viole pas les principes communautaires posés par la CJCE. En effet, le délai de deux ans de l'article R.*196-1 du LPF dont dispose un contribuable, à compter de la décision de la juridiction ayant constaté la non-conformité, pour réclamer des droits indûment acquittés est identique à celui dont dispose tout contribuable dans le cadre d'un recours interne. Ils soulignent que, par conséquent, à la lumière des critères de la jurisprudence communautaire, l'alinéa 2 n'est pas discriminatoire par rapport aux actions internes et n'a pas pour objet de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile de telles actions. La Cour de cassation a même, faisant pour la première fois application de l'article L. 190 du LPF modifié, jugé non contraire au droit communautaire l'alinéa deux de

¹ CJCE, 28 novembre 2000, affaire C -88 /99

² Bernard Bacci et Jean-Luc Calisti

l'article L. 190 du LPF¹. Elle ne s'est toutefois pas prononcée sur les dispositions de l'alinéa trois. Selon l'avocat général Raynaud, la Cour de cassation n'était pas saisie du problème de la compatibilité de l'alinéa trois au droit communautaire. Selon lui ces arrêts ne pouvaient être interprétés comme une validation implicite de l'alinéa trois.

Ainsi, l'application des règles du contentieux fiscal n'est pas en soi contraire au droit communautaire. Mais qu'en est-il de la compatibilité de la limitation du droit à restitution avec le droit communautaire ?

2.c.β) La contrariété au droit communautaire de la limitation du droit à répétition de l'indu en matière fiscale posée par l'article 190 alinéas trois du LPF.

Cette contrariété se manifeste tout d'abord par l'absence de similitude des recours internes et des actions formées en restitution de taxes contraires au droit communautaire et ensuite par le fait que cette limitation ne fait pas partie des exceptions autorisées par la CJCE en matière de restitution de taxes contraires au droit communautaire.

On peut remarquer l'absence de similitude des recours internes et des actions formées en restitution de taxes contraires au droit communautaire.

En effet, dans une procédure de droit commun, le délai d'action et la période de restitution sont intimement liés, de sorte que lorsqu'il y a forclusion, celle-ci porte tant sur l'action que sur la période objet de l'action. En d'autres termes, la période de restitution n'est pas séparée du délai d'action. En effet, période et action forment un tout indissociable, l'acquiescement des droits ou la date du titre exécutoire de l'impôt fixant le point de départ de l'action contentieuse. La séparation entre la forclusion de l'action et la forclusion de la période de restitution, élément caractéristique de l'article L. 190 alinéas trois, institue donc une différence de traitement entre une action purement interne et une action introduite à compter de la décision constatant l'illicéité de la norme droit interne.² On peut donc sans conteste affirmer que l'alinéa trois, en limitant à quatre ans la période pouvant donner lieu à restitution, vide de sa substance le principe d'identité des recours internes et ceux fondés sur un fondement communautaire.

Par ailleurs, cette séparation de l'action et de la période de restitution est susceptible d'instituer une véritable « prime » aux longues périodes d'illicéité. En effet, plus la procédure juridictionnelle aboutissant à faire constater la contrariété de la norme interne au droit communautaire sera longue, plus la période ouverte à répétition se réduira. Par conséquent, subordonner le point de départ de la récupération d'impositions indûment acquittées à une décision de justice d'une instance suprême, revient à subordonner ce droit à répétition à un événement nécessairement aléatoire compte tenu des délais inhérents aux procédures juridictionnelles.

¹ Com., 13 décembre 1994, numéro 93-10 308, DGI contre Bluteau : Droit fiscal 1995, numéro 13, commentaire 668 et numéro 93-11 035

Com., Abelsohn : Droit fiscal 1995, numéro 13, commentaire 669

² en effet, à compter de cette décision, des actions pourront être introduites aux fins d'obtenir la restitution des droits indûment acquittés dans un délai de deux ans, en application des dispositions de l'article L. 190 alinéa deux du LPF. Ce pendant ces actions seront sans objet lorsque les droits auront été acquittés plus de quatre ans avant le prononcer de la décision.

Cette atteinte manifeste au droit en répétition de l'indu du contribuable se retrouve dans un arrêt de la CJCE du 13 février 1996¹ concernant le contentieux portant sur les droits de 1,20 % et 3 %. En effet, de nombreuses personnes morales ont été dans la situation où, fondées à intenter des actions en application de l'article R.*196-1 c) du LPF, elles n'ont pu prétendre à aucune restitution lorsque les droits auront été acquittés avant la période de quatre ans précédant la décision de justice. Ainsi, le mécanisme institué par l'article L. 190 alinéas trois du LPF, en enfermant la période sujette à répétition dans un délai de quatre ans, revient à empêcher de façon définitive toute répétition pour des droits acquittés au titre d'années où les dispositions de la directive numéro 69/335/CEE, prévoyant les taux maximaux pouvant être perçus par les Etats-membres, étaient applicables de plein droit. On perçoit pleinement ici les inconvénients de la dissociation entre délai d'action et portée de l'action.

Un auteur considérait pour justifier une récupération limitée aux quatre années précédant la décision juridictionnelle, qu'il existait un parallélisme avec la prescription quadriennale des créances sur l'Etat, instituée par l'article un de la loi du 31 décembre 1968.^{2 3} Dès lors, l'article L. 190 alinéas trois du LPF, en instituant une prescription déjà existante ne serait pas discriminatoire. Cependant, si la déchéance quadriennale instituée par l'article L. 190 alinéa trois a cherché à être analogue à celle de la loi de 1968, force est de constater que les deux prescriptions sont fondamentalement différentes dans leur mise en oeuvre.⁴ Par conséquent, l'argument consistant à voir dans l'alinéa trois, la simple application d'une disposition de droit interne, déjà existante, nous semble erroné en ce sens que la limitation dans la restitution des droits qu'il institue ne résulte pas d'un manque de diligence du contribuable mais d'une impossibilité d'agir jusqu'à la reconnaissance de l'illicéité du prélèvement.

On peut donc en conclure, que le principe de la parité des recours internes et des recours fondés sur l'illicéité d'une norme de droit interne au droit communautaire ne paraît guère respecté. Cette limitation de la répétition de l'indu favorable à la préservation de la sécurité juridique de l'État nous semble donc contraire au droit communautaire.

En outre, cette limitation de la répétition de l'indu en matière fiscale ne nous semble pas faire partie des exceptions autorisées par la CJCE en matière de restitution des taxes contraires au droit communautaire.

Tout d'abord, l'auteur cité précédemment⁵ posait la problématique dans les termes suivants : « Comment le droit communautaire pourrait-il refuser une limitation dans le temps de la remise en cause rétroactive des droits indûment acquittés, lorsque celle-ci est raisonnable alors que la Cour admet elle-même ce principe, notamment à l'égard des prélèvements communautaires ?

¹ CJCE, 13 février 1996, affaires jointes C-197 /94 et C-252-94, Société Bautiaa contre directeur des services fiscaux des Landes et Société Française maritime contre directeur des services fiscaux du maritime : droit fiscal 1996 présent numéro, commentaire 299, conclusions G. Cosmas

² le professeur Berlin

³ il estimait « que cet article permettrait d'opposer sans ambiguïté le cycle de la déchéance quadriennale aux actions fiscales contentieuses, les tribunaux judiciaires celliers en matière de répétition de l'indu ne pouvant faire abstraction de la règle de la déchéance quadriennale. Selon lui, l'application « normale » de la loi de 1968 aux créances sur l'Etat, ou de la nouvelle rédaction de l'article L. 190 du LPF aux actions, ne semble heurter aucun principe ni même aucune sensibilité »

⁴ en effet, on observera, que la loi de 1968 est une règle de déchéance d'une créance existante opposable à un créancier n'ayant pas agi dans une période quadriennale. En d'autres termes, la prescription est acquise du fait de l'inaction de créancier. Or, au cas particulier des contentieux portant sur les droits de 1,20 % et 3 %, aucune créance est acquise au profit d'un contribuable avant la décision de justice prononçant la non-conformité et donc le dégrèvement du prélèvement dont il a fait l'objet.

⁵ le professeur de Berlin

». En effet, comme nous l'avons dit précédemment, la CJCE peut occasionnellement limiter les effets de ses arrêts dans le temps pour des raisons de sécurité juridique : les demandes de remboursement ne peuvent être restreintes qu'à titre exceptionnel afin de limiter les conséquences économiques de décisions prononçant l'illicéité de taxes contraires au droit communautaire. Cependant, c'est à la CJCE qu'il appartient d'accorder sa dérogation en sa qualité de juge suprême du droit communautaire, pour des raisons impérieuses de sécurité juridique que doivent démontrer les États-membres. Or, en l'espèce, c'est le législateur national qui a décidé de limiter le droit à répétition de l'indu de manière conséquente et non pas la CJCE. Un autre auteur¹ s'est plaint pour exemple du fait que la CJCE se dessaisisse de l'une de ses prérogatives en acceptant de facto que des États-membres limitent de leur propre chef la portée dans le temps de ses propres arrêts. Il estime « que si cet arrêt s'inscrit dans la jurisprudence classique de la CJCE, force est de constater que celle-ci par touches successives amoindrit la protection que les particuliers peuvent tirer du droit communautaire. Selon lui, « peut-être sommes-nous arrivés à un point où il est nécessaire de réfléchir à la question de savoir si la CJCE n'a pas poussé trop loin le balancier du côté des États-membres. Il est certes nécessaire de préserver la sécurité juridique des États. Mais que dire de la préservation des droits des citoyens européens qui, dès les premiers arrêts fondateurs, ont été considéré comme partie prenante de l'ordre juridique propre que constitue la Communauté européenne... » Cette limitation du droit à répétition de l'indu en matière fiscale ne fait donc pas partie de l'exception autorisée par la CJCE .

On pourrait objecter que la CJCE, dans un arrêt du 27 octobre 1993 *Steenhorst Neerings* précité, a effectivement déclaré compatible une législation limitant à une année précédant la demande l'étendue de l'action en paiement d'une prestation jusque-là refusée en contradiction avec le droit communautaire. Cependant, une telle décision ne peut être considérée comme ayant par principe autorisé une limitation rétroactive des droits à restitution en cas d'inobservation d'une norme communautaire. Ce sont les circonstances particulières de l'espèce qui ont été de nature à inciter la Cour à faire droit à la position de l'État néerlandais.² Là encore, on peut affirmer qu'on ne peut trouver dans cet arrêt la justification de la limitation de la répétition de l'indu en matière fiscale.

Par conséquent, la limitation de la répétition de l'indu en matière fiscale instaurée au troisième alinéa de l'article L. 190 du LPF ne correspond pas à une des exceptions autorisées par la CJCE en matière de restitution de taxes contraires au droit communautaire.

On peut donc en conclure qu'en validant l'article L. 190 alinéa trois du LPF pourtant contraire au droit communautaire, et en limitant fortement les droits du contribuable, la CJCE et la Cour de Cassation ont manifestement cherché à préserver la sécurité juridique de l'État. De même, en accueillant l'article R.*196-1 qui limite à deux ans le délai de réclamation de l'action en répétition de l'indu, les juridictions communautaires et nationales ont clairement montré qu'elles choisissaient de placer la sécurité juridique de l'État plus haut dans la hiérarchie que celle du contribuable.³

¹ M. Pietri, dans son commentaire de l'arrêt de la CJCE du 28 novembre 2000, *Roquette Frères SA*, affaire C-88/99

² En effet il s'agissait notamment de faire valoir un droit à une prestation sociale et non un droit à restitution d'un prélèvement indu.

³ En témoigne un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de Cassation du 19 octobre 1999, société *Laetitia*, *Juris Data* numéro 00 3612 qui met en évidence que le délai très dû par l'article R.*196-1, premier alinéa, c), du LPF court vite car son point de départ est la date d'une décision juridictionnelle, et non pas celle à laquelle le contribuable en a une connaissance certaine. La lecture des publications spécialisées ainsi que l'écoute des avocats et autres professions de conseil n'en sont que plus nécessaires.

Conclusion

Comme nous l'avons vu dans cette analyse, la jurisprudence communautaire et interne a réussi à organiser la protection de la sécurité juridique de l'État en limitant la répétition de l'indu en matière fiscale. Un des moyens d'organiser cette limitation à tout d'abord été de ne pas sanctionner les violations par les Etats membres de leurs obligations de transposition des directives. Un autre moyen a été pour les juridictions d'instaurer de strictes limites temporelles à la répétition de l'indu, de valider ces limites, au mépris du fait qu'elles restreignent abusivement les droits des contribuables et qu'elles sont manifestement incompatibles avec le droit communautaire en raison de la forte limitation des droits de ces derniers qu'elles instituent. En effet, en instaurant des normes nationales de nature à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire et notamment en limitant le droit d'obtenir réparation ou restitution de taxes indûment perçues, l'État français a légalement organisé le moyen de se soustraire aux conséquences d'une non-application du droit communautaire. De plus, en dissociant délai d'action et portée de l'action, l'article L. 190 alinéas trois du LPF est particulièrement protecteur des intérêts de l'État français, quand bien même celui-ci serait coupable de n'avoir pas transposé en droit interne une directive communautaire, claire, précise, d'application directe, comme nous l'avons déjà dit.

On peut légitimement se demander si cette attitude de la CJCE de donner gain de cause aux Etats malgré des violations évidentes du droit communautaire confirme une tendance de cette dernière, ou si au contraire son comportement constitue une bizarrerie jurisprudentielle isolée.

Nous pouvons tout d'abord constater que la Cour de justice des Communautés européennes souhaite jouer un rôle peu constructeur en matière de répétition de l'indu fiscal, puisqu'elle se refuse à sanctionner des violations manifestes du droit communautaire. Cependant, ce phénomène s'inscrit dans la continuité de l'attitude de la Cour suprême. Il faut en effet noter que depuis le début des années 1990, la CJCE fait une oeuvre minimaliste critiquable. En témoigne, pour exemple, l'attitude de la Cour en matière de statut des « frontaliers ». Cette dernière estime en effet, que ni la liberté d'établissement, ni la liberté de libre circulation ne sont violées, lorsqu'une convention fiscale bilatérale discrimine un salarié en fonction de sa nationalité, lorsqu'une telle discrimination est prévue par la convention fiscale.

De la même façon, on peut remarquer, en matière de répétition de l'indu fiscal, une tendance de la CJCE à donner gain de cause aux Etats alors même que des dispositions semblent visiblement contraires au droit communautaire, d'une part lorsque la mesure litigieuse a pour effet de permettre le respect de la cohérence d'un système qu'il soit fiscal¹, social, voire politique² et d'autre part, « lorsque les autorités nationales avaient été induites à un comportement non conforme à la réglementation communautaire en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions communautaires, incertitude à

¹ Par exemple, CJCE, 28 janvier 1992, affaire C-204/90, Bachmann : Droit fiscal 1992, numéro 29, commentaire 1503

² CJCE, 16 juillet 1992, affaire 163/90, Assemblée Plénière, Legros et autres, notamment points 32 et 34 : R. J. F. 10/92, numéro 1450

laquelle avait éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres Etats membres ou par la Commission ».¹

En d'autres termes, certains arrêts de la Cour de justice semblent ne pas vouloir sanctionner des dispositions de droit interne, apparemment critiquables sur le plan du droit communautaire, mais dont la disparition entraînerait des conséquences telles que le maintien de ces dispositions est jugé préférable. Elles pourraient parfois s'assimiler à des décisions d'opportunité. En l'espèce, il semble que l'adoption par la CJCE et la Cour de cassation de l'article 190 alinéa trois du LPF soit motivée par des considérations budgétaires (la volonté de ne pas ébranler les finances publiques françaises), plus que par un quelconque raisonnement juridique. De même, le refus de sanctionner la mauvaise foi des Etats membres caractérisée par le défaut de transposition des directives en droit interne, est motivé par de telles considérations. Cette tendance des tribunaux va complètement à l'encontre de la protection de la sécurité juridique du contribuable. Elle nie les droits que ce dernier peut tirer de l'ordre juridique communautaire .

Un auteur², semble cependant considérer que le système français de la répétition de l'indu est plus favorable pour le contribuable que celui envisagé au niveau communautaire.

En effet, selon lui, le système français de l'action en répétition de l'indu communautaire semble s'être stabilisé sur un modèle qui, pour être moins favorable que celui que la CJCE avait un temps envisagé avec sa jurisprudence *Emott*, est au contraire beaucoup plus favorable que la jurisprudence communautaire actuelle issue de l'arrêt *Fantask*. En effet, dans cette décision, la CJCE permet aux administrations nationales d'opposer aux actions en répétition de l'indu l'expiration des délais de procédures nationales « courant à compter du paiement » de l'impôt et ne semble pas envisager un droit à la réouverture de nouveaux délais de réclamation postérieurement au prononcé de ses arrêts déclarant incompatible une taxe ou un impôt nationaux. Il estime que le système semble avoir trouvé son point d'équilibre, entre l'effectivité nécessaire qui doit être reconnue aux droits que les particuliers tirent de l'ordre juridique communautaire et la sécurité juridique qui interdit de remettre en cause des situations trop anciennes.

Mais nous estimons personnellement que les deux systèmes tant français que communautaires de la répétition de l'indu en matière fiscale constituent une grave atteinte à la protection de la sécurité juridique du contribuable, et que les nuances existant entre ces deux systèmes sont minimes.

En adhérant à l'Union européenne, les États ont souscrit des engagements. Nous pouvons affirmer au terme de notre étude, que ces derniers ont la possibilité de s'y soustraire partiellement, sans que les conséquences dommageables de leurs carences ne soient entièrement réparées. Ce phénomène incite les États-membres à respecter les normes communautaires de façon discrétionnaire, ce qui vide de tout sens le principe d'effet utile de l'ordre juridique communautaire. En 1995, la France s'était déjà inquiétée de ce phénomène en publiant un mémorandum « sur les sanctions aux violations du droit communautaire et son application ».³ Dans ce mémorandum, la France s'est justement souciee de l'absence de dispositions communautaires permettant de sanctionner le non-respect des normes communautaires dérivées.

¹ CJCE, 31 mars 1992, affaire 200/90, assemblée plénière, *Dansk Denkavit et P.Poulsen Trading* : droit fiscal 1993, numéro 12, commentaire 625

² Jean-guy Huglo

³ Revue du Marché Unique Européen, 1 /95 p. 213

Mais on ne peut nier, au regard de la richesse et de la variété de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes et de la Cour de Cassation relative à la répétition de l'indu fiscal, que ces juridictions tentent dans chaque cas d'espèce de trouver un compromis entre les intérêts contradictoires de l'administration fiscale et du contribuable. La volonté des juridictions de trouver un tel compromis a engendré en droit communautaire un régime de répétition de l'indu complexe et nuancé.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages généraux :

-Denys Simon, « le système juridique communautaire », édition 2001

-lexique de termes juridiques, Dalloz, 11^{ème} édition

Doctrine :

-Article de Fabrice Belaich, « La répétition de l'indu en droit communautaire dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes », Revue du Marché commun et de l'Union européenne, n°435, février 2000, p.100 et suivants

-Etude de Bernard Bacci et Jean-Luc Calisti, « L'art.190(al.3) du LPF est il compatible avec le droit communautaire ? », Droit fiscal 1996, n°10, p.341

-Etude de Maurice-Christian Bergerès sur la jurisprudence Fantask du 2 décembre 1997 ; petites affiches, 25 novembre 1998, n°141

-Etude de Pierre Dibout, « La restitution de taxes perçues en violation du droit communautaire », Revue de droit fiscal, année 1998, n°11, p.349 et suivants

-Article de Martin Piétri et Denys Simon, « La jurisprudence en matière de répétition de l'indu : confirmations, précisions, inflexions ? » Europe, Editions du Juris-Classeur, novembre 1998, p.4 et suivants

-Etude de J-G Huglo, « La répétition de l'indu », Commentaire du 9 février 2004, www.univ-lyon3.fr et du 11 juillet 2004, www.courdecassation.fr

-Etude de J-M Communier et B.Hatoux, « Restitution de taxes nationales perçues en violation du droit communautaire », RJF 1990/2, p.90

-Etude de Maurice –Christian Bergerès, « Les voies contentieuses permettant d'assurer la primauté de la norme fiscale communautaire sur la norme fiscale nationale », Revue de droit fiscal, année 1999, n°30-35, p.1034

-Etude de Victor Haïm, « Action en restitution de prélèvements indus au regard d'une règle de droit supérieure(LPF,art.L.190,al.2 et 3 »Fascicule 775,Editions du Juris-Classeur -1995

Jurisprudence :

-Conclusions de M.le Commissaire du gouvernement J.Courtial sur la décision de la CAA de Lyon du 9 mars 1995,requ.n°92-833-834,Droit fiscal 95,n°29 p.1206

-Conclusions de M.le Commissaire du gouvernement J.Courtial sur l'arrêt du CE,9è et 10è sous-section du 14 février 2001(rec.n°202 966,SA Champagne Jeanmaire et rec.n°202 967,SA Champagne Beaumet),Revue de droit fiscal,année 2001,n°25 p.968

-Note de M.Pietri sous l'arrêt de la CJCE du 22 octobre 1998,Ministero delle Finanze et IN.CO.GE.90 e.a(aff.C-10/97 à C-22/97),Europe,Editions du Juris-Classeur,décembre 1998 p.12

-Note de M.Pietri sous l'arrêt de la CJCE du 28 novembre 2000,Roquette Frères SA(affaire C-88/99),Europe ,Editions du Juris-Classeur,janvier 2001p.12

-Note sous l'arrêt de la CJCE du 11 juillet 2002,affaire C-62/00,www.fiscalonline.com

-Note de A.Rigaux et D.Simon sous l'arrêt Fantask de la CJCE du 2 décembre 1997,Europe,Editions du Juris-Classeur,février 1998 p.12

-Note de A.Rigaux et D.Simon sous les arrêts de la CJCE du 24 septembre 2002,Grundig Italiana SpA(affaire C-255/00) et du 10 septembre 2002,Riccardo Prisco Srle.a.(aff.C-216/99 et C-222/99),Europe,Editions du Juris-Classeur,novembre 2002 p.10

-Note d'Yves Gautier sous l'arrêt de la CJCE du 8 mars 2001,Metallgesellschaft Ltd e.a.(affaire C-397/98 et C-410/98) ,Europe,Editions du Juris-Classeur,mai 2001 p.14

-Note sous l'arrêt de la Cass.com.,du 6 octobre 1998,SA Transport Lafont,Dalloz 1998 n°240

-Note de M-C B. du 9 février 2004 sous l'arrêt de la CJCE du 28 novembre 2000,Roquette Frères SA,www.fiscalonline.com

-Note de Jean-Luc Pierre sous l'arrêt de la CJCE,Fantask du 2 décembre 1997,Procédures,Editions du Juris-Classeur,juillet 1998 p.23

-Note de Jean-Luc Pierre sous l'arrêt de la Cass.com. du 19 octobre 1999,Société Laetitia(Juris-Data n°003612),Procédures,Editions du Juris-Classeur,aout-septembre 2000 p.25

-Note de Jean-Luc Pierre sous l'arrêt de la Cour de cassation,chambre com.,19 octobre 1999,Société nationale des établissements Piot Pneu(Juris-Data n°003602),Procédures,Editions du Juris-Classeur,mai 2000 p.23

-Note de Jean-Luc Pierre sous l'arrêt de la Cass.com. du 6 octobre 1998,n°95-19944.,SA des Transports Lafont(Juris-Data n°003742),Procédures ,Editions du Juris-Classeur,juin 1999 p.22

-