



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION GÉNÉRALE DES DOUANES
ET DROITS INDIRECTS

SOUS-DIRECTION DES AFFAIRES JURIDIQUES
DU CONTENTIEUX, DES CONTRÔLES ET DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE
BUREAU D/1- AFFAIRES JURIDIQUES ET CONTENTIEUSES
23 BIS, RUE DE L'UNIVERSITÉ
75700 PARIS 07 SP

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

DIRECTION DE LA LEGISLATION FISCALE

SOUS-DIRECTION D
BUREAU D1
139; RUE DE BERCY
TELEDOC 644
75572 PARIS CEDX 12

RAPPEL DES RÈGLES PERMETTANT LE NON-REMBOURSEMENT D'UNE TAXE NATIONALE CONTRAIRE AU DROIT COMMUNAUTAIRE EN RAISON DE SA RÉPERCUSSION SUR LE CONSOMMATEUR FINAL

Toute somme perçue en contradiction avec le droit communautaire (Traité CE ou droit dérivé) doit être remboursée à la personne physique ou morale qui l'a acquittée. La mise en oeuvre de ce principe, appliqué par la France, a donné lieu à divers aménagements par la jurisprudence de la Cour de justice.

TITRE I – LES PRINCIPES COMMUNAUTAIRES RÉGISSANT LA RÉPÉTITION DE L'INDU

A - Principes d'équivalence et d'effectivité.

En l'absence de dispositions communautaires harmonisées, le remboursement d'une somme contraire au droit communautaire est effectué conformément aux règles fixées par le droit national (CJCE 24 février 1980, aff. 68/79, Sté Hans Just ; CJCE 09 novembre 1983, San Giorgio, aff. 199/82, rec. p. 3595 ou CJCE 17 novembre 1998, Aprile Srl, aff. C-228/96). Toutefois, ces règles nationales doivent respecter :

- le principe d'équivalence : elles ne doivent pas être moins favorables que celles concernant les recours similaires de nature interne ;
- le principe d'effectivité : elles ne doivent pas rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit communautaire (en pratique, le droit au remboursement).

B - Le non-remboursement en cas de répercussion sur le consommateur final.

La Cour de justice admet qu'une taxe contraire au droit communautaire ne soit pas remboursée si elle a été répercutée sur le consommateur final (sans quoi, il y aurait enrichissement sans cause). Toutefois, il appartient à l'administration de prouver cette répercussion et non à l'intéressé de prouver l'absence de répercussion. Ainsi, il n'y a pas de présomption de répercussion (CJCE, 09 janvier 1983, San Giorgio, aff. 199/82 ou CJCE 27 février 1980, Sté Hans Just, aff. 68/79 précités et CJCE 09 décembre 2003, Commission c/ Italie, aff. C-112/03).

Le refus de remboursement des sommes perçues en violation du droit communautaire est impossible, si la seule répercussion mathématique sur un tiers est prouvée. Encore faut-il que soit établie la mesure de l'enrichissement sans cause qu'entraînerait, pour l'opérateur, le remboursement de cette taxe (CJCE, 02 octobre 2003, Weber's Win World Handels GmbH, aff. C-147/01). En effet, un opérateur économique est susceptible d'avoir subi un préjudice du fait de l'existence de la taxe contraire au droit communautaire, y compris si cette dernière lui est finalement remboursée par l'administration.

En matière de répercussion, la Cour de justice (CJCE, 14 janvier 1997, Comateb e. a., aff. C-192/95 à C-218/95) a distingué plusieurs situations pouvant être ainsi résumées :

- l'opérateur n'a pas répercuté la taxe : le remboursement total doit être accordé ;
- l'opérateur a répercuté la taxe : le remboursement peut être refusé. Toutefois, l'acheteur sur lequel la taxe a été répercutée doit pouvoir obtenir le remboursement de la taxe, soit auprès de l'administration, soit auprès du vendeur du produit ;
- l'opérateur a répercuté partiellement la taxe : le montant non répercuté doit être remboursé.

La Cour de justice a considéré qu'il appartient au juge national de vérifier l'état de cette répercussion.

TITRE II – APPLICATION DES PRINCIPES CI-DESSUS DÉCRITS

Conformément à la jurisprudence communautaire, un article 352 bis a été inséré dans le code des douanes. Cet article permet, en effet, de refuser le remboursement d'une taxe indûment acquittée, « à moins que les droits et taxes n'aient été répercutés sur l'acheteur ». De même, l'article 1965 FA a été inséré dans le CGI avec le même objectif¹.

Un bref rappel de la jurisprudence nationale, sur la mise en oeuvre de cet article, établit que le juge français respecte en tous points les principes dégagés par la jurisprudence communautaire citée ci-dessus :

A – L'opérateur n'a pas à apporter la preuve de l'absence de répercussion de la taxe.

Viole le traité CE une cour d'appel qui, pour déclarer irrecevable une demande de restitution de taxes parafiscales sur les hydrocarbures, retient que la société qui en demande le remboursement ne rapporte pas la preuve qu'elle n'avait pas répercuté lesdites taxes sur les acheteurs (Cass. com., 22 novembre 88, pourvoi n°83-17.380) ;

¹ Art. 1965 FA : Lorsqu'une personne a indûment acquitté des droits indirects régis par le présent code, elle ne peut en obtenir le remboursement, à moins que les droits n'aient été répercutés sur l'acheteur.

B – L'opérateur, collecteur de la taxe et utilisateur des produits taxés doit obtenir le remboursement de la taxe.

Violent l'article 1965 FA du code général des impôts et les principes applicables au remboursement d'impositions contraires au droit communautaire le tribunal qui, pour rejeter une demande de remboursement de la taxe parafiscale de stockage des céréales présentée par un opérateur ayant la double qualité de collecteur et d'utilisateur de céréales, déduit de ce que la taxe de stockage est légalement supportée par les utilisateurs, que le demandeur ne pouvait obtenir le remboursement de cette taxe payée par lui en sa qualité de collecteur.

Il n'est, en effet, fait exception au principe du remboursement d'une taxe indirecte perçue en violation du droit communautaire que si celui qui l'a versée en a répercuté les charges sur un tiers et il incombe aux juridictions nationales d'apprécier, à la lumière des circonstances de chaque espèce, si la charge en a été transférée par l'opérateur sur d'autres personnes, ce qui ne peut être présumé, même si la répercussion de la taxe sur l'utilisateur est obligatoire au regard du droit interne (Cass. com., 8 juillet 1997, pourvoi n°95-15087);

C – Le remboursement peut être refusé seulement si la répercussion est prouvée.

Le juge national apprécie, le cas échéant, sur la base d'une expertise, si l'intégralité de la taxe ou une partie seulement a été répercutée. Ce n'est que dans l'hypothèse où cette répercussion a été prouvée que le remboursement peut être refusé (Cass. com. 6 juin 2001, [16 arrêts] pourvois n°99-19.380 à 99-19.965) ;

D – L'opérateur n'a pas à apporter la preuve de la non-répercussion.

La preuve de la répercussion doit être apportée par l'administration, par exemple, sur la base de déclarations faites par une personne responsable, au sein de l'entreprise qui a demandé le remboursement, si ces déclarations sont fournies sans contrainte et consignées sur un procès-verbal dont la copie a été remise, tant à cette personne qu'au représentant de la société (Cass. com., 8 octobre 2002 pourvoi n°99-16.879) ;

E – Le remboursement doit tenir compte de la répercussion partielle ou totale.

Il incombe aux juridictions nationales d'apprécier, à la lumière des circonstances de chaque espèce, si les conditions de la répercussion sont remplies. Si seule une partie de la charge de la taxe a été répercutée, il incombe aux autorités nationales de rembourser à l'opérateur le montant non répercuté. L'existence d'une éventuelle obligation légale d'incorporer la taxe dans le prix de revient ne permet pas de présumer que la totalité de la charge de la taxe a été répercutée (Cass. com., 12 mars 2002 pourvoi n°00-22.800) ;

TITRE III – LA COUR DE CASSATION ET LE CONSEIL D'ETAT APPLIQUENT L'ENSEMBLE DES PRINCIPES DÉGAGÉS PAR LA CJCE ET PRENNENT EN COMPTE LE PRÉJUDICE ECONOMIQUE SUBI PAR L'OPÉRATEUR DU FAIT DE L'EXISTENCE DE LA TAXE.

A – Rappel de l'ensemble des principes dégagés par la jurisprudence de la CJCE.

La Cour de cassation, appliquant la jurisprudence communautaire en matière de répercussion, a rappelé l'ensemble des principes dégagés par la Cour de justice : « *dans son arrêt Comateb [...], la Cour de justice des Communautés européennes a dit pour droit qu'un Etat membre ne peut s'opposer au remboursement à l'opérateur d'une taxe perçue en violation du droit communautaire que lorsqu'il est établi que la totalité de la charge de la taxe a été supportée par une autre personne et que le remboursement dudit opérateur entraînerait, pour lui, un enrichissement sans cause, qu'il incombe aux juridictions nationales d'apprécier, à la lumière des circonstances de chaque espèce, si ces conditions sont remplies, que si seule une partie de la charge de la taxe a été répercutée, il incombe aux autorités nationales de rembourser à l'opérateur le montant non répercuté et que l'existence d'une éventuelle obligation légale d'incorporer la taxe dans le prix de revient ne permet pas de présumer que la totalité de la charge de la taxe a été répercutée, même dans le cas où la violation d'une telle obligation entraînerait une sanction ; que c'est à bon droit que la cour d'appel, qui a retenu que la charge de la preuve de la répercussion pesait sur l'administration des douanes, a jugé que l'article 352 bis du code des douanes était compatible avec l'ordre juridique communautaire en ce qu'il n'avait pas pour effet de rendre impossible ou excessivement difficile l'action en répétition de l'indû ;*

Attendu enfin que la cour d'appel a retenu à juste titre que l'article 352 bis du code des douanes ne traitait pas différemment les actions fondées sur le droit communautaire et celles fondées sur les recours similaires de droit interne, dès lors que ce texte s'applique de façon générale aux droits et taxes recouverts par les agents des douanes » (Cass. com., 5 novembre 2002 pourvoi n°01-00769).

B – Le préjudice lié à une diminution du volume des ventes pour l'opérateur entraîne le remboursement de la taxe, quand bien même celle-ci est intégrée dans le prix de vente.

Selon le Conseil d'Etat, la preuve de l'enrichissement sans cause qu'apporterait la restitution d'une taxe contraire au droit communautaire (en l'espèce, la taxe sur les achats de viande) doit être établie au regard de l'ensemble des effets négatifs sur les résultats économiques du redevable de la taxe, quand bien même celui-ci aurait répercuté l'intégralité de la taxe dans les prix de vente aux consommateurs. En conséquence, si l'administration ne produit pas d'éléments suffisamment précis sur les effets de l'instauration de la taxe pour la société requérante, le juge considère qu'il n'y a pas lieu de recourir à une expertise (CE, 15 juillet 2004, Gemo, n°264494) ;

Enfin, il convient de citer 15 arrêts récents de la chambre commerciale de la Cour de cassation par lesquels cette juridiction casse avec renvoi plusieurs arrêts de la cour d'appel de Paris en invoquant l'arrêt CJCE du 2 octobre 2003 précité (Weber's Wine World, aff. C-147/01). La Cour de cassation considère que la cour d'appel de Paris n'a pas appliqué les principes définis par la Cour de justice en rejetant une demande de restitution d'une taxe contraire au droit communautaire aux motifs que la Cour de justice, lorsqu'elle se réfère à l'enrichissement sans cause, a seulement voulu éviter que la taxe ne soit payée deux fois à l'opérateur, l'une par le client du fait de la répercussion et l'autre par l'administration du fait de la restitution et que la preuve établie de la répercussion suffit à considérer qu'il y aurait enrichissement sans cause légitime en cas de restitution ordonnée (Cass. com., 10 mai 2006 n°04-17759, n°05-17337 à 05-17350).

Ainsi, tant le Conseil d'Etat que la Cour de cassation appliquent pleinement l'arrêt CJCE du 2 octobre 2003 précité. A ce titre, ces deux juridictions considèrent qu'il convient d'examiner, non seulement la simple répercussion de la taxe, mais également de mesurer l'enrichissement sans cause qu'entraînerait pour l'assujetti le remboursement d'une telle taxe, dès lors que, même dans l'hypothèse où la taxe serait complètement intégrée dans le prix pratiqué, l'assujetti peut subir un préjudice lié à une diminution de volume de ses ventes.

* *
*

Telles sont les règles applicables en cas de refus de remboursement d'une taxe contraire au droit communautaire, lorsque la répercussion de cette taxe sur un tiers motive ce refus. En aucun cas, ces règles n'ont pour effet de faire peser sur le demandeur la charge de la preuve de la répercussion.

Le Directeur général des douanes
des douanes et droits indirects



Jérôme FOURNEL

Le Directeur général des impôts



Bruno PARENT