

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. F. G. JACOBS
présentées le 20 mars 2003¹

1. Le 9 mars 2000, en réponse aux questions qui lui avaient été soumises par le Verwaltungsgerichtshof (Autriche), la Cour de justice a jugé dans l'affaire EKW et Wein & Co² que l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12/CEE du Conseil³ s'opposait au maintien de certaines taxes locales et régionales sur les boissons en Autriche dans la mesure où elles frappaient des boissons alcoolisées. Toutefois, elle a limité l'effet de cette décision, en ce qui concerne les demandes de remboursement de la taxe payée ou devenue exigible avant la date de l'arrêt, aux demandeurs qui avaient déjà introduit un recours en justice ou soulevé une réclamation équivalente.

2. Une semaine avant le prononcé de l'arrêt, le Wiener Landtag (parlement régional de Vienne) avait modifié les règles régissant le remboursement des crédits d'impôt. En vertu de cette modification, qui s'appliquait également aux situations nées avant sa promulgation, la taxe perçue à tort ne pouvait plus être récupérée par l'assujéti lorsqu'elle avait été supportée économiquement par un tiers.

3. Le Verwaltungsgerichtshof désire savoir à présent si l'application d'une telle modification aux réclamations soulevées avant la date de l'arrêt EKW et Wein & Co est compatible avec la décision rendue dans cet arrêt et avec l'obligation de coopération qui incombe à la république d'Autriche en vertu de l'article 10 CE.

Antécédents du litige et procédure

4. Jusqu'en l'an 2000⁴, différentes taxes, toutes apparemment comparables quant à leurs effets et à leur base juridique interne, étaient prélevées sur les ventes au détail de crèmes glacées et de boissons par les collectivités régionales et municipales en Autriche. Elles fournissaient une proportion importante des ressources de ces collectivités. Elles étaient, semble-t-il, auto-liquidées (du moins à Vienne, où les taxes en cause dans la présente affaire étaient perçues): les commerçants en calculaient le montant en pourcentage de leurs ventes imposables et le déclaraient à l'administration.

¹ — Langue originale: l'anglais.

² — C-437/97, Rec. p. I-1157, points 2 et 3 du dispositif.

³ — Directive du 25 février 1992, relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise (JO L 76, p. 1).

⁴ — Selon l'ordonnance de renvoi, les collectivités locales ne perçoivent plus de taxes de cette nature, mais reçoivent en compensation une part plus importante d'un taux modifié de la taxe sur le chiffre d'affaires.

5. En 1997, à la suite d'objections soulevées par des commerçants qui mettaient en cause la compatibilité de ces taxes avec le droit communautaire — en particulier avec les règles en matière de TVA, la directive 92/12 et la réglementation régissant les aides d'État — le Verwaltungsgerichtshof a demandé à la Cour des précisions sur cet aspect de l'arrêt EKW et Wein & Co, lequel concernait une cafétéria d'hôpital à Vienne et un négociant en vins d'une commune de Haute-Autriche.

6. Le 1^{er} juillet 1999, l'avocat général Saggio a présenté ses conclusions dans cette affaire, et a proposé à la Cour de déclarer la taxe incompatible avec la directive 92/12 et la réglementation régissant les aides d'État.

7. Il a examiné également la demande du gouvernement autrichien tendant à limiter les effets dans le temps de l'arrêt au cas où la Cour déclarerait la taxe incompatible avec le droit communautaire, mais a conclu qu'il n'existait pas en l'occurrence de circonstances exceptionnelles justifiant une telle limitation.

8. Aux points 66 à 68 de ses conclusions, il a examiné l'argument selon lequel le fait d'autoriser des demandes de remboursement de taxes perçues à tort dans le passé aboutirait à un enrichissement sans cause des commerçants ayant effectivement répercuté la taxe sur les consommateurs. À cet égard, il a souligné que (conformément à la jurisprudence), pour s'opposer

aux demandes de remboursement, l'administration devrait prouver que la taxe a bien été répercutée sur les consommateurs. Toutefois, non seulement une telle preuve serait difficile à fournir, mais il serait tout à fait possible qu'en réalité les commerçants n'aient pas répercuté la taxe et qu'ils aient été obligés d'en assumer eux-mêmes la charge⁵.

9. Les conclusions de l'avocat général ont suscité une vive inquiétude à l'idée que des sommes considérables devraient être remboursées, compromettant ainsi gravement les finances locales et régionales. Devant la Cour, le gouvernement autrichien avait affirmé que 22 milliards de ATS, soit 0,9 % environ du produit national brut, devraient être reversés au titre des années 1995 à 1998.

10. Selon l'ordonnance de renvoi dans la présente affaire, tous les Länder autrichiens ont modifié leurs codes des impôts régionaux en ce sens qu'une taxe perçue à tort ne serait plus ni remboursée ni compensée lorsqu'elle aurait été répercutée sur un tiers. Dans tous les cas, ces modifications ont été introduites après le prononcé des conclusions dans l'affaire EKW et Wein & Co et, dans tous les cas sauf un, avant le prononcé de l'arrêt, mais à un moment où la date de ce dernier avait déjà été annoncée.

⁵ — L'éventualité qu'une telle situation se produise, a-t-il souligné, avait été admise par la Cour dans l'arrêt du 14 janvier 1997, Comateb e.a. (C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165, points 31 et 32).

11. En vertu de l'article 162 de la Wiener Abgabenordnung (code des impôts de Vienne), les créances et les dettes fiscales doivent d'abord être compensées, tout excédent devant ensuite être remboursé. Avant le 2 mars 2000, l'article 185 était ainsi rédigé:

«(1) L'assujetti peut demander le remboursement de crédits d'impôt (article 162, paragraphe 2). Ce remboursement peut également être effectué d'office.

(2) Les dettes fiscales dont le montant a été déterminé, et que l'assujetti est tenu de régler au plus tard trois mois après l'introduction de la demande de remboursement, peuvent être déduites du montant à rembourser.»

12. Le 2 mars 2000, les paragraphes suivants ont été ajoutés par l'article I de la loi modificative 9/2000:

«(3) L'assujetti ne peut prétendre au remboursement lorsque la taxe a été supportée économiquement par un tiers. Dans la mesure où une taxe ainsi répercutée n'a pas encore été payée, les services fiscaux doivent l'exiger par décision séparée.

(4) Le paragraphe 3 n'est pas applicable aux assujettis pouvant se prévaloir de l'Anlaßfallwirkung en ce qui concerne les dispositions fiscales jugées illégales par le Verfassungsgerichtshof [Cour constitutionnelle].»

13. La notion d'«Anlaßfallwirkung» est liée à la circonstance qu'en Autriche une loi déclarée inconstitutionnelle par le Verfassungsgerichtshof n'est pas annulée immédiatement ou rétroactivement mais reste en vigueur (pendant une durée maximale fixée par cette juridiction) en attendant l'adoption d'une nouvelle réglementation. Pour l'essentiel, seules les personnes ayant introduit un recours pour la contester (soit le recours qui a donné lieu à la déclaration d'inconstitutionnalité — l'Anlaßfall — soit un autre recours ayant le même objet dont cette même juridiction est saisie à la date de l'arrêt) peuvent bénéficier directement et immédiatement de la déclaration d'inconstitutionnalité, à moins que le Verfassungsgerichtshof n'en décide autrement.

14. Ultérieurement, le 20 février 2001, le membre de phrase «dans ce cas, la réduction de la taxe par autoliquidation ou par décision d'imposition ne donne pas lieu à l'établissement d'un crédit d'impôt» a été inséré à la fin de la première phrase du paragraphe 3.

15. L'article II de la loi modificative disposait:

«L'article I est également applicable aux obligations fiscales nées avant la promulgation de la présente loi.»

16. L'exposé des motifs du projet de loi modificative présenté au parlement régional de Vienne en vue de son adoption faisait référence aux conclusions de l'avocat général Saggio dans l'affaire EKW et Wein & Co et soulignait que, si la Cour devait suivre son avis, des demandes de remboursement de l'ordre de 3,8 milliards de ATS pourraient être introduites à Vienne. Cette éventualité avait attiré l'attention sur le fait, de portée générale, que le code des impôts dans sa rédaction de l'époque pouvait entraîner l'enrichissement sans cause d'un contribuable ayant incorporé le montant d'une taxe indirecte dans le prix de ses fournitures, en lui permettant de récupérer ce montant alors que la taxe avait été en réalité supportée par les consommateurs. Le projet d'article I avait pour objet de traiter ce problème général, et non de manière spécifique l'éventualité de devoir rembourser des sommes très importantes correspondant à la taxe sur les boissons.

17. L'exposé des motifs ne faisait aucune mention de l'effet rétroactif envisagé à l'article II.

18. Le projet de loi a été soumis en première lecture au parlement régional le 16 décembre 1999, où il a été sévèrement critiqué par plusieurs membres de l'opposition qui l'ont qualifié de tentative de contournement du droit communautaire, en considérant en outre qu'il était en lui-même manifestement contraire à ce droit. L'effet rétroactif a lui aussi été critiqué, ainsi que l'absence de toute disposition indiquant clairement que la charge de la preuve doit incomber à l'administration; en effet, il ne pouvait notamment pas être présumé que la taxe avait été répercutée sur les consommateurs, et l'on ne pouvait pas exiger des commerçants qu'ils se procurent une preuve attestant qu'en fait il n'en était rien. En outre, on a affirmé que la légalité de la taxe avait été mise en cause dès l'adhésion de la république d'Autriche à l'Union européenne en 1995.

19. Une semaine après l'adoption définitive de la modification du code des impôts de Vienne, la Cour de justice a rendu son arrêt dans l'affaire EKW et Wein & Co. Comme nous l'avons indiqué ci-dessus, elle a jugé qu'une taxe telle que celle en cause en l'espèce était incompatible avec l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12, tout en limitant l'effet rétroactif de l'arrêt aux demandes — qu'il s'agisse d'un recours ou d'une «réclamation équivalente» — introduites avant la date de l'arrêt. Conformément au point 58 de l'arrêt, cette limitation était fondée sur le fait que i) l'article 3, paragraphe 2, n'avait jamais été interprété antérieurement par la Cour et que ii) le comportement de la Commission avait pu amener le gouvernement autrichien à estimer raisonnablement que la taxe était conforme au droit communautaire.

20. Il apparaît qu'un grand nombre de demandes ont été introduites, sous une forme ou sous une autre, avant la date de l'arrêt EKW et Wein & Co (dans laquelle affaire la Cour avait été informée d'un montant total susceptible de devoir être remboursé si toutes les demandes devaient aboutir, mais non du nombre de demandes déjà introduites selon les estimations). Dans ses observations relatives à la présente affaire, le gouvernement autrichien déclare que 16 000 de ces demandes, qui correspondent à quelque 3 milliards de ATS, sont pendantes pour le seul Land de Vienne, et il suggère que leur nombre est imputable au moins en partie au fait que le Verwaltungsgerichtshof a jugé que la notion de «réclamation équivalente», employée par la Cour dans l'arrêt EKW et Wein & Co, doit être interprétée largement.

21. Quelques-unes au moins de ces demandes ont été rejetées par l'administration fiscale de Vienne, et au moins quatre de ces rejets ont fait l'objet d'un recours devant le Verwaltungsgerichtshof. Ils concernent deux restaurants, une auberge («Gasthaus») et un négociant en vins. On peut supposer que ces quatre affaires, qui sont à l'origine de la présente demande de décision préjudicielle, sont des affaires tests dont l'issue déterminera le sort d'un très grand nombre d'autres demandes non seulement à Vienne, mais dans toute l'Autriche⁶. Il semble que les taxes en cause ici aient été initialement autoliquidées et payées, et que les demandeurs soient ensuite revenus sur leur première estimation et en aient réclamé le remboursement.

22. Le Verwaltungsgerichtshof a décidé de surseoir à statuer et de demander à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur la question suivante:

«L'article 10 CE (ancien article 5 du traité CE) et le point 3 du dispositif de l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 9 mars 2000 dans l'affaire [EKW et Wein & Co], selon lequel les dispositions de l'article 3, paragraphe 2, de la directive 92/12/CEE ne peuvent être invoquées à l'appui de demandes relatives à une taxe telle que la taxe sur les boissons alcoolisées, qui a été payée ou est devenue exigible avant la date dudit arrêt, sauf par les demandeurs qui ont, avant cette date, introduit un recours en justice ou soulevé une réclamation équivalente, s'opposent-ils à l'application de l'article 185, paragraphe 3, de la Wiener Abgabenordnung (code des impôts de Vienne, ci-après la 'WAO'), introduit par la loi du 2 mars 2000 modifiant la WAO (LGBI. n° 9/2000), *et applicable également aux obligations fiscales nées avant la promulgation de cette loi*, en vertu duquel il n'y a pas de droit au remboursement de la taxe lorsqu'elle a été supportée économiquement par une personne autre que l'assujetti?»⁷.

23. L'article 10 CE, auquel le Verwaltungsgerichtshof se réfère, exige notamment que les États membres prennent toutes mesures propres à assurer l'exécution des obligations découlant du traité CE, facilitent

6 — L'ordonnance de renvoi fait état d'au moins 300 recours similaires actuellement pendants.

7 — C'est la juridiction de renvoi qui souligne.

l'accomplissement de la mission de la Communauté, et s'abstiennent de toutes mesures susceptibles de mettre en péril la réalisation des buts du traité.

24. Des observations écrites et orales ont été présentées par deux des demandeurs au principal — M. Karl Schlosser et Beta Leasing Gesellschaft mbH, qui exploitent tous deux des restaurants à Vienne —, par l'Abgabenberufungskommission der Stadt Wien (autorité viennoise compétente pour statuer en appel sur des litiges de droit fiscal), dont les décisions sont attaquées, par le gouvernement autrichien et par la Commission. Le gouvernement italien a déposé des observations écrites et une troisième demanderesse — M^{me} Ernestine Rathgeber, qui exploite une auberge — a fait valoir ses arguments à l'audience.

26. Compte tenu de ces éléments, et comme la juridiction de renvoi et tous ceux qui ont présenté des observations l'ont relevé, la jurisprudence constante de la Cour contient de nombreuses indications pertinentes pour l'examen des différents aspects de la présente affaire.

27. Certes, il est bien établi que les particuliers ont le droit d'obtenir le remboursement de taxes nationales perçues en violation du droit communautaire, et que ce droit est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par des dispositions communautaires telles qu'elles ont été interprétées par la Cour; en principe, les États membres sont donc tenus, en droit communautaire, de rembourser de telles taxes⁸.

Appréciation

25. Nous souhaiterions observer à titre liminaire qu'il est opportun d'examiner tous les aspects de la modification controversée mentionnée dans la question de la juridiction nationale, et pas uniquement le problème de la rétroactivité, sur lequel le Verwaltungsgerichtshof met l'accent tant dans la question préjudicielle elle-même que dans les motifs de l'ordonnance de renvoi. Le point de savoir si la règle de fond est compatible avec le droit communautaire précède logiquement — et peut affecter la réponse à — la question de la compatibilité avec le droit communautaire de son effet rétroactif.

28. Toutefois, en l'absence de réglementation communautaire relative à un tel remboursement, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de régler les modalités procédurales applicables, à condition qu'elles ne soient pas moins favorables que celles régissant des situations similaires de nature interne (principe d'équivalence) et ne rendent pas impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par

8 — Pour des exemples récents, se rapportant à la jurisprudence antérieure, voir les arrêts du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e. a. (C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, point 84), et du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325, point 30).

l'ordre juridique communautaire (principe d'effectivité)⁹.

par la modification litigieuse si ces taxes étaient déclarées contraires au droit interne.

Le principe d'équivalence

29. Une législation nationale relative aux actions en répétition de taxes jugées incompatibles avec le droit communautaire ne doit pas être moins favorable que celle qui régit des recours similaires de nature interne; de même, des règles plus restrictives adoptées à la suite d'une telle déclaration d'incompatibilité ne peuvent viser spécifiquement une telle taxe¹⁰.

30. À cet égard, il convient de relever en premier lieu qu'il ne résulte du libellé de la modification aucune distinction expresse entre les demandes fondées sur le droit interne et celles fondées sur le droit communautaire. Tant l'Abgabenberufungskommission que le gouvernement autrichien ont affirmé que des demandes de remboursement portant sur toute une série d'autres taxes qu'ils citent pourraient être affectées

31. Nous n'estimons pas non plus que les circonstances de l'adoption de la modification en cause revêtent en elles-mêmes une importance décisive. Même s'il est évident que la probabilité d'un arrêt imminent de la Cour de justice déclarant la taxe sur les boissons incompatible avec le droit communautaire ait été un facteur important dans la genèse et le calendrier de cette modification, cela ne signifie pas qu'elle ne s'applique ou n'était censée s'appliquer qu'à des demandes de remboursement de cette taxe ou, en général, de taxes perçues en violation du droit communautaire.

32. La juridiction nationale doit néanmoins s'assurer que la règle en cause n'est pas, en fait, applicable seulement à un certain type de taxes qui auraient auparavant été déclarées incompatibles avec le droit communautaire, mais «à toute une gamme de taxes et d'impositions internes»¹¹.

33. À cet égard, il est important de vérifier que les circonstances factuelles ou procédurales ne transforment une règle, à première vue neutre et indistinctement appli-

9 — Voir, par exemple, l'arrêt *Metallgesellschaft e.a.*, précité (note 8), point 85, avec les références jurisprudentielles, et, plus récemment, l'arrêt du 24 septembre 2002, *Grundig Italiana* (C-255/00, Rec. p. I-8003, point 33).

10 — Voir par exemple, à propos de règles visant spécifiquement une taxe, l'arrêt du 29 juin 1988, *Deville* (240/87, Rec. p. 3512), et, plus récemment, l'arrêt du 9 février 1999, *Dilexport* (C-343/96, Rec. p. I-579, points 38 et 39), ainsi que *Marks & Spencer*, précité (note 8), point 36.

11 — Voir arrêt du 17 novembre 1998, *Aprile* (C-228/96, Rec. p. I-7141, point 29).

cable, en une règle qui affecte en réalité un même type de demande de manière beaucoup plus importante qu'un autre. Chaque règle doit être examinée dans son contexte procédural¹².

34. Dans la présente affaire, Beta Leasing Gesellschaft mbH souligne que la modification en cause exclut de son champ d'application les demandeurs «pouvant se prévaloir de l'Anlaßfallwirkung en ce qui concerne les dispositions fiscales jugées illégales par le Verfassungsgerichtshof», mais qu'il n'existe aucune exclusion équivalente pour des déclarations d'illégalité émanant d'autres juridictions nationales à la suite d'un arrêt de la Cour de justice. Par conséquent, selon elle, si le Verfassungsgerichtshof avait jugé la taxe sur les boissons illégale et limité son arrêt de la même manière, la modification n'aurait pu avoir aucun effet.

35. La Commission explique que, puisque les effets d'une décision déclarant une taxe contraire au droit constitutionnel interne ne s'étendent qu'à un nombre limité de parties¹³, des problèmes de remboursement massif tels que ceux mentionnés dans la présente affaire ne peuvent se poser. Ainsi, il n'existait pas, antérieurement, de raison impérieuse d'adopter une règle excluant un enrichissement sans cause selon les moda-

lités spécifiées dans la modification litigieuse.

36. Au vu de ces éléments, la Commission a estimé dans un premier temps que les règles régissant le remboursement de taxes jugées incompatibles avec le droit interne n'étaient pas plus favorables que dans le cas de taxes incompatibles avec le droit communautaire. À l'audience toutefois, elle a changé d'avis et soutenu qu'il existait une différence de traitement favorisant ceux qui demandaient le remboursement d'une taxe déclarée illégale par le Verfassungsgerichtshof; ce n'était que dans de tels cas, où le demandeur pouvait bénéficier de l'Anlaßfallwirkung, que l'éventualité d'un enrichissement sans cause n'était plus examinée.

37. Cet aspect n'a pas été discuté devant la Cour de manière très détaillée, et il ne serait pas opportun de formuler un avis définitif qui devrait être basé sur une appréciation complète de la situation nationale. Toutefois, la modification litigieuse semble signifier que la règle excluant le remboursement lorsque la taxe a été répercutée sur un tiers s'applique à toutes les catégories de demandeurs sauf une: ceux qui ont saisi le Verfassungsgerichtshof d'un recours contre une taxe déclarée inconstitutionnelle par cette juridiction.

38. S'il s'avère effectivement que seuls ceux qui introduisent des recours fondés sur le droit constitutionnel interne peuvent se prévaloir de l'Anlaßfallwirkung, il se peut que les règles régissant le remboursement

12 — Voir, par exemple, l'arrêt du 14 décembre 1995, Peterbroeck (C-312/93, Rec. p. I-4599, point 13), et, plus récemment, l'arrêt du 27 février 2003, Santex (C-327/00, Rec. p. I-1877, points 56 et 57).

13 — Voir point 13 ci-dessus.

de taxes jugées incompatibles avec le droit interne soient plus favorables, de ce point de vue, que dans le cas de taxes jugées incompatibles avec le droit communautaire.

39. Pour que la modification soit conforme au principe d'équivalence, il faudrait soit que le bénéfice de l'exception soit étendu à tous ceux qui ont introduit un recours contre une taxe jugée incompatible avec le droit communautaire, soit que l'exception soit entièrement abrogée.

Le principe d'effectivité

40. Le principe d'effectivité — c'est-à-dire l'application effective du droit communautaire par les juridictions nationales et la protection effective par ces juridictions des droits conférés par le droit communautaire — a été énoncé par la Cour dans de nombreux domaines, et l'on peut y voir l'expression du droit généralement reconnu à une protection juridictionnelle effective.

41. Ainsi que la Cour l'a itérativement déclaré, il incombe aux juridictions des États membres, par application du principe de coopération énoncé à l'article 10 CE, d'assurer la protection juridique découlant,

pour les justiciables, de l'effet direct du droit communautaire¹⁴. Bien que les modalités procédurales applicables relèvent du droit interne, elles ne doivent pas rendre l'exercice des droits conférés par le droit communautaire — en l'occurrence, le droit au remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire — impossible en pratique ou excessivement difficile.

42. Pour déterminer si tel est bien le cas, il est nécessaire d'examiner chaque règle dans son contexte, c'est-à-dire en fonction de sa place dans la procédure nationale dans son ensemble, eu égard à toutes ses particularités¹⁵.

43. Parmi les règles dont la Cour a estimé qu'elles étaient de nature à rendre en pratique impossible ou excessivement difficile la répétition de taxes perçues en violation du droit communautaire figurent notamment, dans le contexte de l'enrichissement sans cause, certaines présomptions ou règles de preuve qui imposent au contribuable la charge de la preuve¹⁶, ainsi que certains délais de procédure, surtout

14 — Voir, par exemple, l'arrêt *Peterbroeck*, précité (note 12), point 12, avec les références; voir également l'arrêt plus récent du 20 septembre 2001, *Banks* (C-390/98, Rec. p. I-6117, point 121).

15 — Voir note 12 ci-dessus.

16 — Voir, par exemple, les arrêts du 9 novembre 1983, *San Giorgio* (199/82, Rec. p. 3595, point 14); *Dilexport*, précité (note 10), point 54, et du 21 septembre 2000, *Michailidis* (C-441/98 et C-442/98, Rec. p. I-7145, points 36 et suiv.).

s'ils sont rétroactifs¹⁷. Nous traiterons ci-après ces deux aspects.

44. Toutefois, il est nécessaire d'examiner d'abord la notion d'enrichissement sans cause elle-même.

Enrichissement sans cause

45. Bien que les États membres doivent en principe rembourser les taxes nationales perçues en violation du droit communautaire, ils n'y sont pas tenus lorsque cela entraînerait un enrichissement sans cause¹⁸. Les systèmes juridiques ne reconnaissent généralement pas le droit à un enrichissement inéquitable ou injustifié, et le droit communautaire ne confère aucun droit de cette nature.

46. En particulier, dans un cas tel que celui en cause, un État membre n'est pas tenu de rembourser un commerçant lorsqu'il est établi que la taxe qu'il a payée a été intégralement répercutée sur un tiers, et que le remboursement du commerçant entraînerait un enrichissement sans cause

à son profit; si, dans les mêmes conditions, la taxe n'a été répercutée que partiellement, seul le montant non répercuté doit être remboursé¹⁹. Un commerçant qui a payé la taxe, mais qui en a intégralement transféré la charge à ses clients, sans subir lui-même de perte, bénéficiera manifestement d'un enrichissement sans cause s'il obtient par la suite le remboursement de cette taxe parce qu'elle aura été jugée illégale²⁰. Par conséquent, une réglementation nationale excluant un enrichissement sans cause dans de telles circonstances est compatible avec le droit communautaire.

47. Toutefois, même lorsque la charge de la taxe a été répercutée, en tout ou en partie, le remboursement à l'opérateur du montant correspondant n'entraîne pas nécessairement l'enrichissement sans cause de ce dernier²¹.

48. Par exemple, le commerçant peut choisir de contenir tout accroissement de ses prix de détail et de maintenir le volume de ses ventes en limitant sa marge bénéficiaire pour absorber tout ou partie de la taxe. Ou

17 — Voir, pour des exemples récents, les arrêts Marks & Spencer, précité (note 8), points 35 et suiv.; Grundig Italiana, précité (note 9), points 34 et suiv.

18 — Voir, par exemple, l'arrêt du 27 février 1980, Just (68/79, Rec. p. 501, points 26 et 27), et, plus récemment, l'arrêt du 20 septembre 2001, Courage et Crehan (C-453/99, Rec. p. I-6297, point 30, avec la jurisprudence citée).

19 — Voir arrêts Comateb e.a., précité (note 5), points 27 et 28, ainsi que Michailidis, précité (note 16), point 33.

20 — Il en irait différemment si ses clients étaient à leur tour en mesure d'obtenir le remboursement de la taxe, soit auprès de lui, soit directement auprès de l'administration fiscale, mais une telle procédure peut ne pas toujours exister. Dans les circonstances de la présente affaire, les ventes au détail de boissons alcoolisées excluent vraisemblablement une telle possibilité en pratique. Voir l'arrêt Comateb e.a., précité (note 5), point 24.

21 — Voir arrêts Comateb e.a., précité, point 29; Michailidis, précité, point 34; voir également, au sujet des circonstances présentes, le point 68 des conclusions de l'avocat général Saggio dans l'affaire EKW et Wein & Co (note 2).

alors, ayant opté au contraire pour une augmentation des prix égale au montant exact de la taxe, il constatera peut-être une baisse de ses bénéfices parce qu'il aura réalisé moins de ventes. Et il peut même choisir d'absorber lui-même une partie de la taxe tout en continuant à constater une chute des ventes. Dans tous ces cas — qui sont plausibles dans une situation de vive concurrence entre commerçants — il aura subi une perte économique du fait de l'imposition d'une taxe illégale, de sorte que l'on ne peut dire ni qu'il a répercuté (l'intégralité de) cette taxe sur des tiers ni qu'il a bénéficié d'un enrichissement sans cause si (une fraction appropriée de) la taxe lui est restituée²².

49. Il s'ensuit que le droit communautaire ne permet pas à un État membre de s'opposer aux demandes de remboursement d'une taxe simplement parce que la charge en a été transférée sur d'autres personnes; il doit également être établi qu'il en résulterait un enrichissement sans cause du redevable²³.

50. Par conséquent, il est nécessaire d'examiner soigneusement toute réglementation litigieuse pour s'assurer qu'elle se borne véritablement à exclure l'enrichissement sans cause et qu'elle ne rend pas également impossible en pratique ou excessivement difficile l'obtention du remboursement dans d'autres circonstances dans lesquelles

le droit communautaire exige un droit à remboursement.

51. La modification litigieuse du code des impôts de Vienne exclut le remboursement «lorsque la taxe a été supportée économiquement par une personne autre que l'assujéti». Par conséquent, cette règle ne semble pas affecter, en substance, d'autres commerçants que ceux qui ont bénéficié d'un enrichissement sans cause grâce au remboursement, à condition que la notion de «taxe supportée économiquement» inclue toute perte économique découlant de l'obligation de payer cette taxe — que son montant soit facturé à un tiers ou non —, et que la règle soit interprétée de telle sorte que tout partage de la charge économique de la taxe soit pris en compte et qu'un remboursement proportionnel puisse être obtenu le cas échéant. À ces conditions, la règle de fond en cause semble respecter le principe d'effectivité.

52. À ce propos, la Commission a attiré l'attention à l'audience sur un aspect qui n'a pas été débattu en détail devant la Cour. Si, comme cela a pu être le cas, le montant de la taxe sur les boissons a eu également pour effet d'accroître la TVA due sur les ventes, et donc le prix de détail final, les ventes des commerçants et, par tant, leurs bénéfices ont pu être affectés davantage. C'est l'un des facteurs qui, le cas échéant, doit être pris en compte avant de pouvoir dire que le remboursement entraînerait un enrichissement sans cause des contribuables concernés.

22 — Voir, notamment, les arrêts Just, précité (note 18), points 26 et 27; Comateb e.a., précité (note 5), point 30, et Michailidis, précité (note 16), point 35.

23 — Voir arrêts Comateb e.a., précité, point 23, et Michailidis, précité, point 32.

Charge de la preuve

53. De plus sérieuses difficultés peuvent être soulevées par les exigences de preuve, un aspect qui n'est pas réglé par la modification litigieuse elle-même.

54. Il résulte clairement de la jurisprudence²⁴ qu'une réglementation qui exigerait du demandeur qu'il établisse qu'il n'a pas répercuté la taxe sur un tiers, ou une présomption en vertu de laquelle la taxe a été répercutée, n'est pas conforme au droit communautaire. Il en est de même de toute règle instituant des limitations spéciales quant aux moyens de preuve susceptibles d'être invoqués.

55. Selon la juridiction de renvoi, le code des impôts applicable ne contient aucune règle spéciale relative à la charge de la preuve, aux moyens de preuve admissibles ou à leur appréciation. Les règles de procédure générales applicables découlent de l'obligation de la juridiction saisie de vérifier d'office les circonstances de fait. L'assujetti doit contribuer à établir les faits, mais, lorsqu'on ne peut s'attendre raisonnablement à ce que la preuve soit apportée, la loi se contente d'une probabilité, et reconnaît force probante à tout élément qui permette d'établir les faits et qui soit approprié dans les circonstances de l'es-

pèce. L'Abgabenberufungskommission et le gouvernement autrichien soutiennent que la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale.

56. Toutefois, le demandeur au principal, M. Schlosser, soutient qu'en droit autrichien une demande de remboursement suppose une demande de traitement favorisant le demandeur et la vérification que les conditions légales permettant d'accorder ce traitement favorable soient réunies; partant, le demandeur est tenu d'assister l'administration dans l'établissement des faits pertinents. En particulier, il doit fournir une documentation pour étayer les calculs nécessaires. Dans les présentes affaires, l'Abgabenberufungskommission a pris sa décision en concluant, sur la base du fait incontesté que le prix facturé aux consommateurs de boissons alcoolisées incluait la taxe sur les boissons, que celle-ci avait été supportée économiquement par ces derniers. Cette manière de procéder équivaut à une présomption de nature à rendre le remboursement impossible ou à tout le moins excessivement difficile.

57. Il n'appartient pas à la Cour de justice de dire lequel de ces points de vue divergents quant à la mise en œuvre de règles de droit interne est le bon. Toutefois, pour que la juridiction nationale soit certaine que la modification litigieuse soit conforme au droit communautaire en ce qui concerne les exigences de preuve, elle doit s'assurer que les règles régissant l'établissement des faits

24 — Voir, par exemple, les arrêts *San Giorgio* (point 14), *Dilexport* (point 54), *Michailidis* (points 36 et suiv.); précités (note 16).

pertinents ne soient pas discriminatoires à l'égard du demandeur.

58. D'une part, le demandeur ne doit pas être tenu de prouver qu'il n'a pas répercuté la charge de la taxe sur un tiers, et il ne doit pas être présumé qu'il a procédé à un tel transfert simplement parce que son prix de vente au détail était nécessairement censé inclure la taxe, indépendamment de toutes autres circonstances.

59. D'autre part, il est clair que, lorsqu'une taxe autoliquidée est en cause, l'administration fiscale ne saurait être tenue d'établir que la charge de la taxe a été répercutée sur un tiers sans la coopération de l'assujetti et sans avoir accès à tous les justificatifs qu'il a pu conserver²⁵.

60. Dans ce contexte, il nous semble souhaitable de clarifier la jurisprudence en soulignant que, si le droit communautaire s'oppose à toute présomption d'enrichissement sans cause devant être renversée par le demandeur, il n'exclut pas la possibilité de tirer des conclusions raisonnables des éléments de preuve existants. En l'absence d'une telle possibilité, la balance pourrait

pencher en faveur du demandeur au point de rendre irréalisable en pratique le but légitime visant à prévenir un enrichissement sans cause. L'instance qui décide doit pouvoir prendre en considération tous les éléments de preuve pertinents disponibles et prendre une décision équitable tenant pleinement compte de toute probabilité, de quelque nature qu'elle soit, que le demandeur a supporté une partie de la taxe ou qu'il a subi une perte économique du fait de son imposition.

61. Pour conclure sur ce point, la juridiction nationale doit examiner si, dans le contexte du système procédural national envisagé dans son ensemble²⁶, la modification litigieuse a en pratique pour effet d'établir une présomption en vertu de laquelle la taxe sur les boissons a été répercutée économiquement sur les clients, sauf aux commerçants d'apporter la preuve contraire. Une telle situation serait contraire au droit communautaire, et il ne pourrait y être remédié qu'en rendant inapplicable la règle litigieuse ou en l'interprétant de manière à exclure un tel effet.

Effet rétroactif

62. En ce qui concerne les actes communautaires, la Cour a itérativement jugé que

²⁵ — Voir point 71 ci-après.

²⁶ — Voir point 42 ci-dessus.

le principe de sécurité juridique s'oppose à ce que le point de départ de l'application dans le temps d'un acte soit fixé à une date antérieure à celle de sa publication, sauf lorsque, à titre exceptionnel, le but à atteindre l'exige et que la confiance légitime des intéressés est dûment respectée²⁷.

63. Dans le contexte d'une réglementation nationale relative au remboursement de taxes indûment perçues, la Cour a jugé que, lorsqu'elle a déclaré qu'une taxe était contraire au droit communautaire, celui-ci ne s'oppose pas à ce que l'État membre en cause en subordonne le remboursement à de nouvelles conditions, telles qu'un délai plus court, pour autant que les principes d'équivalence et d'effectivité soient respectés²⁸.

64. En ce qui concerne ce dernier principe, l'État membre ne doit pas adopter de règle procédurale limitant spécifiquement les possibilités d'introduire des actions en remboursement, en particulier en réduisant rétroactivement les délais de recours sans adopter de régime transitoire approprié²⁹.

65. La limitation de l'effet dans le temps de la décision rendue dans l'arrêt EKW et Wein & Co ne signifie pas que, chaque fois qu'une personne a introduit une demande avant la date de l'arrêt, cette demande doit être exemptée de toute autre restriction prévue par le droit interne, mais plutôt que, par rapport à la période spécifiée, aucune autre demande n'est recevable. Il n'y a rien non plus dans l'arrêt qui, en soi, impose ou implique une condition générale quant à la date d'adoption d'une réglementation nationale applicable, quelle qu'elle soit, ou qui s'oppose à tout effet rétroactif d'une telle réglementation.

66. Une réglementation nationale qui se borne à exclure un enrichissement sans cause est compatible avec le droit communautaire.

67. Lorsqu'une telle réglementation s'applique à des demandes relatives à des situations nées avant son adoption, cela ne nous semble pas incompatible avec le droit communautaire. D'une part, dans la mesure où elle vise à exclure un enrichissement sans cause, elle ne s'oppose en réalité qu'à un enrichissement qui serait intervenu après son adoption, à condition qu'il n'existe aucune disposition permettant le recouvrement de montants déjà remboursés. D'autre part, il ne saurait en tout état de cause exister aucune confiance légitime dans un tel enrichissement, puisque la notion même de légitimité ne saurait englober ce qui est sans cause.

27 — Arrêt du 25 janvier 1979, Racke (98/78, Rec. p. 69, point 20); plus récemment, arrêt du 24 septembre 2002, Falck et Acciaierie di Bolzano/Commission (C-74/00 P et C-75/00 P, Rec. p. I-7869, point 119).

28 — Voir arrêt Dilexport, précité (note 10), point 43 des motifs et point 2 du dispositif.

29 — Voir arrêt Deville, précité (note 10) et, plus récemment, arrêt Marks & Spencer, précité (note 8), points 34 et suiv.

68. Il est vrai que, dans d'autres circonstances, un effet rétroactif peut heurter le principe d'effectivité: dans les arrêts *Marks & Spencer*³⁰ et *Grundig Italiana*³¹ par exemple (pour ne citer que les affaires les plus récentes), la Cour a indiqué qu'une réduction rétroactive de la période pendant laquelle le remboursement peut être demandé est incompatible avec le principe d'effectivité si, en l'absence de dispositions transitoires appropriées, elle prive certains justiciables de leur droit à remboursement ou ne leur laisse qu'un délai trop bref pour faire valoir ce droit.

69. En l'espèce en revanche, comme le droit communautaire n'exige nullement de droit à remboursement lorsque celui-ci entraînerait un enrichissement sans cause, la circonstance que, à la suite d'une modification du droit interne, une demande qui aurait pu aboutir antérieurement est désormais vouée à l'échec pour cette raison n'a aucune incidence sur l'effectivité d'un droit conféré par le droit communautaire.

70. Toutefois, la question de la rétroactivité est pertinente en ce qui concerne la charge de la preuve; en effet, ainsi que M. Schlosser l'a souligné, les demandeurs qui savent qu'ils devront établir certains faits s'efforceront plus vraisemblablement

de rassembler des preuves spécifiques de ces faits que ceux qui l'ignorent³².

71. Collecter et conserver de tels éléments de preuve peut s'avérer une tâche fastidieuse dans des situations telles que la situation actuelle, de sorte qu'un commerçant pourrait s'estimer en droit de ne pas la mener à bien en l'absence de nécessité actuelle ou prévisible d'agir ainsi pour pouvoir obtenir le remboursement d'une taxe qu'il jugeait manifestement incompatible avec le droit communautaire et dont il savait que l'imposition lui avait fait subir une perte. En particulier, il se peut que les calculs afférents aux prix de détail n'aient pas pris en compte spécifiquement et séparément le montant de la taxe si le commerçant ne s'attendait pas à devoir apporter la preuve de la perte qu'il a subie.

72. Ainsi, une modification rétroactive de la réglementation serait incompatible avec le principe d'effectivité si, en introduisant une exigence de preuve qui n'avait pas été prévue à la date à laquelle cette preuve aurait pu être obtenue, elle rendait impossible en pratique ou excessivement difficile pour un tel commerçant d'obtenir le remboursement même s'il avait effectivement supporté (une partie de) la taxe.

30 — Précité (note 8), points 35 et suiv.

31 — Précité (note 9), points 34 et suiv.

32 — Voir arrêt du 25 février 1988, *Bianco et Girard* (331/85, 376/85 et 378/85, Rec. p. 1099, point 15).

Conclusion

73. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre de la manière suivante à la question posée par le Verwaltungsgerichtshof:

«Une disposition nationale qui exclut tout remboursement à un assujetti d'une taxe jugée incompatible avec le droit communautaire lorsque cette taxe a été supportée économiquement par un tiers n'est pas contraire au droit communautaire, même si elle s'applique à des situations nées avant son adoption et à des parties dont le droit de se prévaloir de l'incompatibilité de la taxe n'a pas été exclu par une limitation dans le temps des effets de l'arrêt de la Cour dont découle l'incompatibilité, à condition qu'elle soit conforme aux principes d'équivalence (elle ne doit pas être moins favorable que les règles régissant le remboursement dans des situations comparables purement internes) et d'effectivité (elle ne doit pas rendre impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice de droits conférés par le droit communautaire).

En particulier, pour être conforme au principe d'effectivité, la disposition en cause ne doit pas:

- rendre le remboursement impossible en pratique ou excessivement difficile pour toute partie de la charge économique qui a été supportée par l'assujetti,

soit parce qu'il n'a pas répercuté le montant intégral de la taxe sur un tiers, soit parce qu'il a subi par ailleurs une perte économique du fait de son imposition;

- entraîner en pratique une présomption en ce sens que la taxe a été supportée économiquement par un tiers ou une obligation pour le demandeur de prouver le contraire;
- introduire une obligation de fournir des preuves qu'il est impossible en pratique ou excessivement difficile d'obtenir à la date à laquelle la disposition entre en vigueur.»