

du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires interdisant les taxes d'effet équivalant aux droits de douane ou, selon le cas, l'application discriminatoire de taxes intérieures. S'il est vrai que le remboursement ne peut être poursuivi que dans le cadre des conditions, de fond et de forme, fixées par les diverses législations nationales en la matière, il n'en reste pas moins que ces conditions ne sauraient être moins favorables que celles qui concernent des réclamations semblables de nature interne et qu'elles ne sauraient être aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.

3. Le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce qu'un système juridique national refuse une restitution de taxes nationales indûment perçues lorsque celle-ci entraînerait un enrichissement sans cause des ayants droit. Rien ne s'oppose donc, du point de vue du droit communautaire, à ce que les juridictions tiennent compte, conformément à leur droit national, du fait que des taxes indûment perçues ont pu être incorporées dans le prix des marchandises et répercutées ainsi sur les acheteurs. Ne sauraient dès lors être considérées comme contraires au droit communautaire, dans leur principe, des

dispositions législatives nationales qui excluent le remboursement d'impôts, droits et taxes perçus en violation du droit communautaire, lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets.

4. Sont incompatibles avec le droit communautaire toutes modalités de preuve dont l'effet est de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement de taxes nationales perçues en violation du droit communautaire, même si le remboursement d'une partie notable ou même de l'ensemble des impôts, droits et taxes nationaux perçus en violation du droit national est soumis aux mêmes conditions restrictives.

Tel est le cas notamment de présomptions ou de règles de preuve qui visent à rejeter sur le contribuable la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres sujets, ou de limitations particulières en ce qui concerne la forme des preuves à rapporter, comme l'exclusion de tout mode de preuve autre que la preuve documentaire. L'incompatibilité de la perception avec le droit communautaire étant établie, le juge national doit garder sa liberté dans l'appréciation de la question de savoir si la charge de la taxe a été transférée ou non, en tout ou en partie, sur d'autres sujets.

Dans l'affaire 199/82,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CEE, par le président instructeur du tribunal de Trento (Italie) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant ce juge entre

ADMINISTRATION DES FINANCES DE L'ÉTAT ITALIEN

et

SPA SAN GIORGIO, laiterie située à Locate Triulzi, ayant son siège social à Milan,

une décision à titre préjudiciel sur la détermination des principes du traité CEE relatifs au remboursement de taxes nationales perçues en violation du droit communautaire et sur la portée du règlement n° 1430/79 du Conseil, du 2 juillet 1979, relatif au remboursement ou à la remise des droits à l'importation ou à l'exportation, au regard de dispositions législatives nationales fixant certaines conditions en matière de restitution de droits de visite sanitaire indûment perçus,

LA COUR,

composée de MM. J. Mertens de Wilmars, président, T. Koopmans, K. Bahlmann et Y. Galmot, présidents de chambre, P. Pescatore, Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe, O. Due et U. Everling, juges,

avocat général: M. G. F. Mancini

greffier: M. H. A. Rühl, administrateur principal

rend le présent

ARRÊT

En fait

Les faits de la cause, le déroulement de la procédure et les observations présentées en vertu de l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE peuvent être résumés comme suit:

I — Faits et procédure écrite

Le décret royal n° 1265, du 27 juillet 1934, portant approbation du texte unique des lois sanitaires (Suppl. ord.

Gazz. uff. n° 186 du 9. 8. 1934) a, à son article 32, institué en Italie une visite sanitaire des animaux, viandes, produits et résidus d'origine animale importés et du bétail exporté.

Cette visite sanitaire à la frontière est soumise à la perception d'un droit fixe, à charge des exportateurs ou importateurs, dont les montants font l'objet d'un barème annexé au texte unique.

Le barème des droits de visite sanitaire a été modifié et complété à plusieurs reprises, notamment par la loi n° 1239, du 30 décembre 1970 (Gazz. uff. n° 26 du 1. 2. 1970).

L'article unique de la loi n° 1239 et le barème des droits de visite sanitaire ont été déclarés inconstitutionnels par ordonnance de la Cour constitutionnelle n° 163, du 19 décembre 1977 (Gazz. uff. n° 4, du 4. 1. 1978), dans la mesure où ils prévoient la perception de droits de visite sanitaire sur des produits couverts par les règlements du Conseil du 27 juin 1968 n° 804/68, portant organisation commune des marchés dans le secteur du lait et des produits laitiers (JO L 148, p. 13), et n° 805/68, portant organisation commune des marchés dans le secteur de la viande bovine (JO L 148, p. 24).

Se prévalant de cette ordonnance, la société SpA San Giorgio, laiterie située à Locate Triulzi, ayant son siège social à Milan, a saisi, le 19 mai 1982, le tribunal de Trento d'une demande en restitution des montants dont elle avait dû s'acquitter, de 1974 à 1977, au titre des droits de visite sanitaire à l'importation de produits laitiers en provenance d'États membres de la CEE.

Par décret du 4 juin 1982, le président du tribunal de Trento a, dans le cadre

d'une procédure «en injonction», ordonné à l'administration des finances de l'État de rembourser à la société San Giorgio une somme de 65 160 585 liras; il a autorisé l'exécution provisoire de ce décret.

L'administration des finances, après avoir fait opposition au décret du président du tribunal de Trento, a, le 16 juillet 1982, présenté une demande en suspension de son exécution provisoire. Elle a, à l'appui de cette demande, invoqué l'article 10 du décret-loi n° 430, du 10 juillet 1982, portant dispositions en matière d'impôts de fabrication, mouvements des produits pétroliers, impôts directs, taxe sur la valeur ajoutée et sanctions afférentes (Gazz. uff. n° 190 du 13. 7. 1982).

Aux termes de cette disposition

Une personne ayant indûment payé des droits de douane à l'importation, des impôts de fabrication, des impôts de consommation ou des droits d'État, même antérieurement à la date d'entrée en vigueur du présent décret, n'a pas droit au remboursement des sommes payées, sauf cas d'erreur matérielle, lorsque la charge correspondante a été répercutée, de quelque manière que ce soit, sur d'autres personnes.

La charge est présumée répercutée chaque fois que les marchandises pour lesquelles le paiement a été effectué ont été cédées, même après ouvroison, transformation, montage, assemblage ou adaptation, sauf preuve documentaire contraire.

Les marchandises sont présumées cédées dans les cas prévus à l'article 53, alinéas 1 et 2, du décret du président de la République n° 633, du 26 octobre 1972.

Le remboursement des sommes payées au titre de la taxe sur la valeur ajoutée reste régi uniquement par les dispositions concernant cette taxe.

Le président instructeur du tribunal de Trento a, par ordonnance du 23 juillet 1982, en application de l'article 177 du traité CEE, décidé de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Cour de justice se soit prononcée, à titre préjudiciel, sur les questions suivantes:

1) Qu'il plaise à la Cour préciser, à titre de clarification et, s'il y a lieu, en complément de sa jurisprudence telle qu'elle résulte notamment des arrêts du 27 mars 1980 dans l'affaire 61/79 (Ministère des finances/Société Denkavit), du 10 juillet 1980 dans l'affaire 811/79 (Ministère des finances/Société Ariete) et du 10 juillet 1980 dans l'affaire 826/79 (Ministère des finances/Société MIRECO):

a) si une loi nationale qui (par dérogation aux règles générales concernant la répétition de l'indu) subordonne le remboursement de certains droits (parmi lesquels, notamment, les droits de visite sanitaire) indûment perçus contrairement aux prescriptions du droit communautaire, en tant que taxe d'effet équivalant à un droit de douane, à la preuve qu'ils n'ont pas été répercutés sur d'autres personnes et qui, par contre, ne soumet pas à la même condition le remboursement de tout autre impôt, droit ou redevance indûment perçu, doit être considérée comme discriminatoire et contraire aux principes de l'ordre juridique communautaire; et si le fait que les redevances visées par ladite règle ont été, en pratique,

indûment perçues uniquement parce qu'elles sont contraires à une règle de droit communautaire revêt de l'importance;

b) si la preuve documentaire négative qui, en vertu de la loi nationale précitée, constitue la seule condition du remboursement des redevances indûment perçues rend «pratiquement impossible l'exercice des droits que les juges nationaux sont tenus de sauvegarder».

2) Si un régime communautaire, qui régit la restitution des droits indûment perçus sans prévoir aucune exception pour le cas de répercussion de la charge sur d'autres personnes, a été instauré pour la première fois à partir du 1^{er} juillet 1980, date d'entrée en vigueur du règlement n° 1430/79 du Conseil, du 2 juillet 1979, relatif au remboursement ou à la remise des droits à l'importation ou à l'exportation, qui s'applique textuellement (article 1, paragraphe 2) aux droits de douane et aux *taxes d'effet équivalent*; si ce régime doit prévaloir sur toute autre loi nationale plus ancienne ou plus récente.

L'ordonnance du président du tribunal de Trento a été enregistrée au greffe de la Cour le 5 août 1982.

Conformément à l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la CEE, des observations écrites ont été déposées le 6 octobre 1982 par la Commission des Communautés européennes, représentée par M. Sergio Fabro, membre de son service juridique, le 8 octobre 1982 par la société San Giorgio, représentée par M^e Nicola Catalano, avocat à Rome, et le 29 octobre 1982 par le gouvernement de la République italienne, représenté par M. Arnaldo Squillante, chef du service du

contentieux diplomatique, des traités et des affaires législatives au ministère des affaires étrangères, assisté de M. Sergio Laporta, avvocato dello Stato.

La Cour, sur rapport du juge rapporteur, l'avocat général entendu, a décidé d'ouvrir la procédure orale sans instruction préalable. Elle a cependant invité le gouvernement italien et la Commission à répondre par écrit à certaines questions; il a été donné suite à cette invitation dans le délai imparti.

Le décret-loi n° 430, applicable au moment où le président du tribunal de Trento a décidé de saisir à titre préjudiciel la Cour, n'a pas été converti en loi, la Chambre des députés ayant, lors de sa séance du 4 août 1982, constaté l'absence des conditions de nécessité et d'urgence, préalables nécessaires à l'adoption des décrets-lois au titre de l'article 77, alinéa 2, de la Constitution italienne.

Les dispositions du décret-loi n° 430 ont été insérées, sous forme d'amendements gouvernementaux, à l'article 1 du projet de transformation en loi du décret-loi n° 486, du 31 juillet 1982, portant mesures urgentes en matière de recettes fiscales; toutefois, cette transformation n'a pas abouti, le débat devant la Chambre des députés n'ayant pu être achevé avant la fin du délai prescrit à cet effet.

Des dispositions presque identiques à celles de l'article 10 du décret-loi n° 430 ont été reprises à l'article 19 du décret-loi n° 688, du 30 septembre 1982, portant mesures urgentes en matière de recettes fiscales (Gazz. uff. n° 270 du 30. 9. 1982).

Selon cette disposition:

Toute personne ayant indûment payé des droits de douane à l'importation, des

impôts de fabrication, des impôts de consommation ou des droits d'État, même antérieurement à la date d'entrée en vigueur du présent décret, a droit au remboursement des sommes payées si elle prouve documentairement que la charge correspondante n'a pas été répercutée, de quelque manière que ce soit, sur d'autres personnes, sauf le cas d'erreur matérielle.

La preuve documentaire, visée à l'alinéa précédent, doit être fournie également lorsque les marchandises pour lesquelles le paiement a été effectué ont été cédées après ouvroison, transformation, montage, assemblage ou adaptation.

Les marchandises sont présumées cédées dans les cas prévus à l'article 53, alinéas 1 et 2, du décret du président de la République n° 633, du 26 octobre 1972.

Le remboursement des sommes payées au titre de la taxe sur la valeur ajoutée reste régi uniquement par les dispositions concernant cette taxe.

Le décret-loi n° 688 a été converti en loi par la loi n° 873, du 27 novembre 1982 (Gazz. uff. n° 328 du 29. 11. 1982).

II — Observations écrites déposées devant la Cour

La société *San Giorgio* estime que les questions posées à la Cour ne sont pas devenues sans objet du fait que le décret-loi n° 430, faute d'avoir été transformé en loi, n'est plus en vigueur: dans le cadre de l'article 177 du traité, la Cour ne se prononcerait pas sur la compatibilité des règles nationales avec le système

communautaire, mais se bornerait à interpréter les règles et principes de ce dernier, laissant aux juridictions nationales le soin de déduire la compatibilité ou l'incompatibilité de la règle nationale nécessaire à la solution du litige dont elles sont saisies avec les principes et règles communautaires, tels qu'elle les a interprétés. Par ailleurs, le décret-loi n° 688 n'apporterait que des modifications de pure forme à la règle reprise du décret-loi n° 430, de sorte que les questions posées à la Cour conserveraient tout leur intérêt, également par rapport au nouveau texte.

Quant à la première question

a) Il résulterait de la jurisprudence de la Cour qu'une règle de droit national qui tient compte, en matière de restitution de taxes indûment perçues, du fait que ces taxes ont pu être répercutées n'est pas, en soi, incompatible avec le système communautaire, mais que ses modalités ne peuvent être moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne et ne doivent pas rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés aux justiciables par l'ordre juridique communautaire.

b) Il suffirait, au regard du litige au principal, que la Cour confirme cette jurisprudence et précise qu'est discriminatoire, et donc incompatible avec le droit communautaire, le traitement réservé à certaines taxes, à l'exclusion d'autres, et que l'exigence d'une preuve documentaire purement négative rend entièrement illusoire la protection garantie par le système communautaire.

Le renversement de la charge de la preuve en matière de répercussion pourrait, à lui seul, être considéré comme incompatible avec cette protection.

Le fait que l'interdiction du remboursement de certains droits indûment perçus ne fait, en pratique, obstacle qu'au remboursement des droits indûment perçus à raison de leur incompatibilité avec le droit communautaire aurait une portée discriminatoire évidente; cette interdiction aurait, par ailleurs, pour objet d'empêcher que les arrêts déclaratoires de la Cour produisent normalement leurs effets, la précision apportée par la Cour à la portée des normes communautaires préexistantes ayant fait apparaître l'incompatibilité avec le droit communautaire et donc l'illégalité des droits prévus par la règle nationale.

Quant à la deuxième question

a) Il s'agirait, tout d'abord, de déterminer si le litige au principal peut et doit être résolu, non en application des règles du droit national, mais sur la base du nouveau régime communautaire institué par le règlement n° 1430/79.

Selon le système italien de succession des lois, la loi nouvelle pourrait s'appliquer également à un rapport juridique né précédemment, à condition qu'il n'ait pas encore épuisé tous ses effets et qu'il s'agisse d'une règle destinée à régir, non pas le fait ou l'acte générateur du rapport juridique, mais les effets de celui-ci.

En l'espèce, le fait déjà régi par la législation antérieure serait la perception indue, à raison de son incompatibilité avec les principes du droit communautaire, des droits de visite sanitaire. Il en serait autrement de la répétition de l'indu: la demande en aurait été formée et la décision sur cette demande interviendrait après l'entrée en vigueur, au 1^{er} juillet 1980, du règlement n° 1430/79. Pour décider de la question de la répétition de l'indu et ordonner la restitution des sommes indûment perçues, il y aurait donc lieu d'appliquer le régime communautaire uniforme.

La mise en œuvre des dispositions du règlement n° 1430/79 impliquerait, conformément au principe de la primauté des règles communautaires sur les règles nationales, l'inapplicabilité des règles du système national ou, au moins, de celles qui sont incompatibles avec les dispositions communautaires.

b) La deuxième question du tribunal de Trento amènerait également à déterminer si le règlement n° 1430/79 permet de subordonner le remboursement de droits indûment perçus à la condition que la charge n'en ait pas été répercutée par le «solvens», auteur de l'action en répétition de l'indu.

À cet égard, il importerait de constater qu'aucune disposition du règlement n° 1430/79 ne fait référence à l'éventualité d'une répercussion de la charge et, moins encore, à la possibilité de tenir compte de cette répercussion aux fins de la répétition de l'indu et qu'en toute hypothèse, une disposition en ce sens ne saurait ni légitimer une discrimination par rapport à d'autres taxes différentes,

ni rendre purement illusoire la protection des droits garantis à tous par la règle communautaire violée par la perception indue.

Selon son article 1, paragraphe 1, le règlement «détermine les conditions auxquelles les autorités compétentes accordent le remboursement ou la remise des droits»; ce remboursement ne saurait donc être subordonné à des conditions qui ne sont pas expressément prévues par le règlement.

L'article 2, paragraphe 1, indique qu'il est procédé au remboursement ou à la remise des droits lorsque «le montant pris en compte de ces droits est relatif à des marchandises pour lesquelles aucune dette douanière n'a pris naissance ...» De toute évidence, une norme imposant un paiement incompatible avec une règle communautaire ne saurait donner naissance à une telle dette; le paiement indu constituerait un titre de remboursement.

L'article 3 du règlement prévoit le remboursement ou la remise de droits perçus dans des circonstances particulières, n'impliquant aucune négligence ou simulation de la part de l'intéressé; si une perception contraire au droit communautaire pouvait donner naissance à une dette douanière, le remboursement de sommes ainsi indûment perçues devrait être prévu à cette disposition du règlement.

L'article 15 prévoit expressément que le remboursement «n'est accordé qu'à la personne même qui a acquitté ces droits ou est tenue de les acquitter, ou aux

personnes qui lui ont succédé dans ses droits et obligations». Cette limitation ne permettrait pas de tenir compte de la répercussion aux fins du remboursement des droits indûment perçus: si le droit au remboursement était refusé à la personne qui, ayant payé indûment, a pu répercuter la charge sur un autre opérateur, ce droit ne saurait être refusé à celui-ci qui, ayant supporté la charge, devrait pouvoir en obtenir le remboursement. L'article 15 du règlement correspondrait parfaitement au système italien en vigueur jusqu'au 13 juillet 1982, selon lequel le «solvens» a toujours le droit d'obtenir le remboursement des montants indûment payés, même si la preuve est apportée qu'il a transféré la charge sur une autre personne, sous réserve du droit de cette dernière de se faire rembourser, à son tour, par le «solvens», dans les limites du remboursement obtenu par celui-ci et après que le remboursement lui-même a été effectué.

Le postulat de la primauté de la règle communautaire sur toute règle nationale, même plus récente, impliquerait que le règlement n° 1430/79 a totalement remplacé les dispositions de tous les systèmes des États membres concernant les actions en restitution des droits à l'importation ou à l'exportation indûment perçus, en particulier si la perception était indue à raison de son incompatibilité avec un principe communautaire.

En toute hypothèse, la coexistence de règles nationales avec les règles communautaires ne pourrait être admise qu'à condition qu'il n'existe pas la moindre incompatibilité entre elles; tel serait pourtant le cas en l'espèce.

En fait, l'interdiction des taxes d'effet équivalent demeurerait platonique si les victimes d'une violation des principes communautaires ne se voyaient pas reconnaître le droit d'en réclamer la restitution à leurs autorités nationales.

Le principe fondamental de l'union douanière, sur lequel reposerait toute la structure de la Communauté, risquerait d'être mis en cause s'il était permis aux États membres de ne pas restituer les sommes indûment perçues par eux au titre de taxes d'effet équivalent à des droits de douane dans les échanges intra-communautaires. Les possibilités de contrôle concret de la Cour sur les éventuelles infractions des États membres en seraient également affectées, la vigilance des particuliers intéressés à la sauvegarde de leurs droits entraînant un contrôle efficace qui s'ajoute à celui que les articles 169 et 170 confient à la diligence de la Commission et des États membres.

Le gouvernement de la République italienne met en doute la recevabilité de la demande préjudicielle.

Selon l'article 177 du traité, la décision préjudicielle de la Cour devrait viser à l'adoption, par la juridiction nationale, d'une mesure ayant caractère de «décision»; lorsque la décision à prendre dans l'affaire au principal n'est pas susceptible de préjuger le «jugement» du litige, la solution préalable de la question de droit communautaire manquerait donc manifestement de pertinence. Il ne saurait y avoir demande de décision «préjudicielle» lorsqu'il résulte, comme en l'occurrence, de la demande elle-même qu'elle

ne peut avoir une influence sur le « jugement » de l'affaire au principal. En l'espèce, le président instructeur n'aurait pas été saisi d'une demande de jugement, qui serait de la compétence du tribunal collégial; il aurait été invité à prendre une mesure qui ne participe pas de la nature d'une décision et n'a aucun caractère définitif.

Aux termes de l'article 177, la demande de décision préjudicielle devrait émaner du juge à qui il incombe et appartient de juger dans l'affaire; en l'espèce, il s'agirait du tribunal. La Cour devrait donc constater l'absence manifeste d'une demande faite selon les règles.

Quant au fond

a) La disposition sur laquelle porte la première question du tribunal de Trento (l'article 10 du décret-loi n° 430 étant presque textuellement repris par l'article 19 du décret-loi n° 688) ne serait pas différente de l'article 4, paragraphe IV, de la loi française de finances pour 1981 et s'inspirerait d'un principe existant dans les systèmes d'autres États membres, notamment le Danemark, qui subordonnent le remboursement de l'indu à l'existence d'un dommage subi par le « solvens », en vue d'empêcher son enrichissement sans cause à la suite d'une action en remboursement non assortie de conditions.

b) Le règlement n° 1430/79, entré en vigueur le 1^{er} juillet 1980, ne comporterait aucune disposition destinée à régler les situations passées, notamment la restitution de droits de douane comptabilisés et perçus avant la date de son entrée en vigueur. S'agissant, dans l'affaire au principal, de taxes d'effet équivalent perçues

entre 1974 et 1977, il conviendrait de constater qu'aucune réglementation communautaire n'est d'application; le droit à la restitution des taxes serait donc régi uniquement par le droit interne italien.

c) Dans l'ordre juridique italien, la réglementation générale de la répétition de l'indu ferait l'objet de l'article 2033 du Code civil; l'article 19 du décret-loi n° 688 constituerait une dérogation à la règle générale dégagée de l'interprétation jurisprudentielle de l'article 2033.

Il n'en résulterait pas pour autant que la règle spéciale soit incompatible avec l'ordre juridique communautaire: celui-ci ne comporterait aucun principe empêchant de tenir compte de la répercussion de l'imposition douanière pour refuser le remboursement à la personne qui a indûment payé la taxe.

d) La jurisprudence de la Cour aurait, en ce qui concerne la restitution des taxes d'effet équivalent perçues contrairement à l'article 13 du traité, dégagé les principes suivants:

— en l'absence d'une réglementation communautaire, il appartiendrait à l'ordre juridique interne de chaque État membre de réglementer la restitution des taxes nationales perçues indûment à raison de leur incompatibilité avec le droit communautaire;

— les réglementations nationales pourraient déterminer, à cet effet, certaines conditions, pourvu qu'elles ne soient pas moins favorables que celles prévues pour des cas analogues et ne rendent pas pratiquement impossible l'exercice des droits garantis aux individus par l'ordre juridique communautaire;

— rien dans le système communautaire ne s'opposerait à ce qu'une limite soit fixée au remboursement dans la mesure où les taxes indûment perçues ont pu être incorporées dans les prix de l'entreprise redevable de la taxe et répercutées sur les acheteurs.

Le principe de non-discrimination énoncé par la jurisprudence de la Cour ne signifierait pas qu'est incompatible avec l'ordre juridique communautaire la règle interne prévoyant une réglementation spéciale pour des secteurs déterminés et dérogeant au droit commun; serait, par contre, incompatible avec le droit communautaire la règle interne qui, dans le même domaine, réglerait de manière différente le droit à restitution selon que le paiement effectué est reconnu indu sur la base de règles nationales ou sur la base de la réglementation communautaire. La norme nationale réglementant la restitution des taxes douanières devrait prévoir des conditions identiques dans le cas où le paiement peut être qualifié d'indu à la lumière des règles nationales comme dans le cas où cette qualification découle de la réglementation communautaire.

Or, l'article 19 du décret-loi n° 688 établirait une réglementation identique pour la restitution des droits de douane, des impôts de fabrication, des impôts de consommation et des droits d'État; elle porterait sur un domaine homogène, et aucune distinction ne serait prévue en ce qui concerne les conditions requises pour le remboursement des taxes nationales indûment perçues selon qu'elles enfreignent soit les règles nationales soit les règles communautaires.

S'agissant des conditions auxquelles est subordonnée la restitution, il convien-

drat de constater qu'en demandant la preuve documentaire de l'absence de répercussion de la charge fiscale sur d'autres personnes, la règle litigieuse n'affecte nullement l'exercice du droit, attribué aux particuliers par le droit communautaire, de ne pas être assujettis à des taxes d'effet équivalant à des droits de douane.

La règle s'insérerait dans le système d'autres dispositions de l'ordre juridique interne, en particulier celle qui fixe un délai décennal pour la prescription du droit à répétition de l'indu et celles qui instituent l'obligation de conserver pendant le même délai les registres et écritures comptables de l'entreprise. Il n'y aurait donc aucune difficulté insurmontable à produire matériellement les documents requis par l'article 19 du décret-loi n° 688.

e) La réglementation instituée par le règlement n° 1430/79 concernerait, en toute hypothèse, des cas de paiement indus dépendant d'erreurs de calcul, donc d'hypothèses non réglementées en Italie par l'article 19 du décret-loi n° 688.

La *Commission* présente essentiellement les observations suivantes.

Quant à la première question

a) Au regard de la législation douanière italienne, il conviendrait de constater que les termes «droits de douane à l'importation» couvrent tous les droits que la douane a l'obligation de percevoir, en vertu de la législation en vigueur au moment de l'importation des marchan-

dises, donc non seulement les droits de douane prévus par le tarif douanier commun, mais également les prélèvements agricoles et les autres droits à l'importation prévus par les règlements communautaires, les taxes d'effet équivalent, les accises, les droits de monopole, les impôts de consommation, les droits d'État et toute autre charge pécuniaire perçue à la frontière au moment de l'importation.

Il résulterait de la jurisprudence de la Cour que des conditions et modalités différentes peuvent coexister pour les impôts directs ou indirects et même, en ce qui concerne les impôts indirects, pour les impôts de consommation au sens large du terme et les autres impôts indirects. L'article 10 du décret-loi n° 430 aurait fixé des conditions de remboursement identiques pour toutes les taxes frappant les marchandises au niveau de la consommation.

Les modalités de recours prévues par la réglementation litigieuse pour le remboursement des taxes d'effet équivalent à des droits de douane ne seraient donc pas moins favorables que celles concernant les recours tendant au remboursement d'autres impôts internes.

b) La preuve documentaire que les marchandises soumises à l'imposition n'ont pas été cédées n'apparaîtrait pas si difficile à établir que le remboursement des taxes nationales d'effet équivalent en serait rendu pratiquement impossible, alors que, soumis à des conditions différentes, le remboursement des impôts internes du même type serait possible. Il ne paraîtrait pas discriminatoire d'exiger, s'agissant de rembourser certains types d'impôts, un certain type de preuve très

formaliste (la preuve documentaire), alors que la même preuve ne serait pas exigée, s'agissant du remboursement d'autres types d'impôts. L'obligation d'apporter la preuve documentaire que des marchandises soumises à redevance n'ont pas été cédées ne semblerait pas, en pratique, extrêmement difficile à remplir: il suffirait de fournir la preuve que les marchandises se trouvent toujours à la disposition de l'importateur, dans un entrepôt ou dépôt; par ailleurs, la présomption, en ce qui concerne les impôts de consommation ayant frappé certaines marchandises, que la taxe a été répercutée sur d'autres opérateurs lors de leur cession ne ferait que refléter une pratique commerciale normale.

c) Plus contestable apparaîtrait le caractère rétroactif de la disposition en cause dans le litige au principal.

Certes, le fait de conférer un effet rétroactif à une loi serait légal en lui-même; il n'en revêtirait pas moins toujours un caractère d'exception, la loi ne disposant, en principe, que pour l'avenir. En pratique, le législateur devrait s'être trouvé devant une situation ne pouvant être réglée autrement que par une loi produisant effet rétroactif; en l'espèce, il serait difficile de comprendre les éléments qui ont pu conduire le gouvernement italien à choisir ce type de loi.

Il apparaîtrait difficile de concilier le principe de la sécurité juridique avec celui de l'effet rétroactif d'une loi qui oblige des opérateurs économiques, ayant conclu des affaires au moment où certaines règles juridiques n'existaient pas, à satisfaire à certaines exigences en matière de preuve pour obtenir le remboursement de taxes non dues, payées à une époque où il n'existait

aucune exigence probatoire de type particulier. En matière de répétition de l'indu, le code civil n'aurait jamais exigé l'existence d'une preuve documentaire négative pour obtenir la possibilité d'exercer l'action en répétition.

Le cumul d'une exigence en matière de preuve, non discriminatoire en elle-même, et des conséquences que comporte l'effet rétroactif de la loi, surtout en ce qui concerne les relations qui, plusieurs années après, se sont éteintes ou ont de toute façon pris fin, mettrait, de toute évidence, une certaine catégorie d'opérateurs économiques dans une situation extrêmement problématique, dans la mesure où il leur serait difficile de faire face aux nouvelles exigences du législateur. Sous cet angle, la règle nationale irait au-delà des exigences établies par la jurisprudence de la Cour pour la répétition des sommes indûment perçues au titre de taxes d'effet équivalent.

Quant à la deuxième question

Le règlement n° 1430/79 s'appliquerait aux droits comptabilisés par l'autorité compétente à partir du 1^{er} juillet 1980; or, les droits en cause dans le litige au principal auraient été perçus à une date antérieure.

En toute hypothèse, les droits nationaux constituant des taxes d'effet équivalent ne tomberaient pas, même à partir de la date d'entrée en vigueur du règlement n° 1430/79, dans le champ d'application de celui-ci: le règlement concernerait les droits à l'importation et à l'exportation définis à l'article 1, donc uniquement les droits, taxes et prélèvements communautaires. Il ne s'appliquerait pas au remboursement de taxes nationales ni aux cas dans lesquels des taxes nationales

ont été déclarées incompatibles avec le droit communautaire.

Quant aux réponses à donner aux questions posées

Les questions posées par le tribunal de Trento comporteraient les réponses suivantes:

1. a) Une loi nationale qui, par dérogation aux règles générales concernant la répétition de l'indu, fait dépendre le remboursement de certains droits, parmi lesquels notamment les droits de visite sanitaire, indûment perçus contrairement aux prescriptions du droit communautaire, en tant que taxe d'effet équivalent, de la preuve qu'ils n'ont pas été répercutés sur d'autres personnes et qui, par contre, ne soumet pas à la même condition le remboursement de tout autre impôt, droit au redevance indûment perçu, ne semble pas être, en tant que telle, contraire aux principes de l'ordre juridique communautaire, tels qu'ils sont interprétés par la jurisprudence de la Cour.
 - b) La preuve documentaire qui, en vertu de la loi nationale précitée, constitue la seule condition du remboursement des redevances indûment perçues peut rendre pratiquement impossible ou du moins extrêmement difficile l'exercice des droits que les juges nationaux sont tenus de sauvegarder lorsqu'à la charge de cette preuve s'ajoute l'incidence d'une loi à effet rétroactif.
2. Le règlement n° 1430/79, du 2 juillet 1979, ne s'applique pas au remboursement de taxes d'effet équivalent appliquées aux échanges intracommunau-

taires et instituées par un État membre en violation du droit communautaire.

III — Procédure orale

La société San Giorgio, représentée par M^e Catalano, le gouvernement de la République italienne, représenté par M. Laporta, et la Commission, représentée par le directeur général adjoint de son service juridique, M. Giancarlo Olmi, ont été entendus en leurs observations orales et en leurs réponses à des questions posées par la Cour à l'audience du 21 juin 1983.

Ils y ont, pour l'essentiel, explicité leurs observations écrites. Toutefois, la *Commission* a, en ce qui concerne la première question préjudicielle, complété et modifié ses observations écrites sur deux points.

La jurisprudence de la Cour exigerait, en matière de restitution de taxes indûment perçues, le respect du principe de non-discrimination entre produits importés et produits nationaux; un traitement identique devrait donc être appliqué à la tota-

lité ou, du moins, à la majorité des impositions indirectes. A cet égard, apparaît extrêmement contestable le fait que l'article 10 du décret-loi n° 430 concerne un groupe d'impositions où prédominent les droits et taxes à l'importation.

Par ailleurs, il semblerait que les dispositions de la réglementation litigieuse relatives à la preuve pourraient donner à l'administration le droit de réclamer, à l'importateur qui demande la restitution d'une taxe non due, qu'il prétend n'avoir pas répercutée, la preuve que le prix de vente n'a pas été supérieur à celui qui aurait été réclaté en l'absence de la taxe ou qu'il n'y a pas eu en réalité une double opération: majoration pour la taxe et réduction, librement consentie par l'opérateur, pour faciliter la vente. Une telle preuve négative serait une «preuve diabolique» et le fait de l'exiger serait de nature à vider de sa substance le droit de l'opérateur à obtenir le remboursement de la taxe indûment payée.

L'avocat général a présenté ses conclusions à l'audience du 27 septembre 1983.

En droit

- 1 Par ordonnance du 23 juillet 1982, parvenue à la Cour le 5 août 1982, le président instructeur du tribunal de Trento a posé, en vertu de l'article 177 du traité CEE, des questions préjudicielles concernant, d'une part, la détermination des principes du traité CEE relatifs au remboursement des taxes perçues en violation du droit communautaire, d'autre part, l'interprétation du règlement n° 1430/79 du Conseil, du 2 juillet 1979, relatif au remboursement ou à la remise des droits à l'importation ou à l'exportation (JO L 175, p. 1).

- 2 Il résulte du dossier que la société San Giorgio, demanderesse au principal, a, au cours d'une période allant de 1974 à 1977, dû s'acquitter des droits de visite sanitaire perçus, en violation du droit communautaire, à l'importation des produits laitiers en provenance d'États membres de la CEE.
- 3 La société San Giorgio ayant saisi le tribunal de Trento d'une demande en restitution des montants en question, le président de ce tribunal a, par un décret émis dans le cadre d'une procédure «en injonction», ordonné à l'administration des finances de l'État de rembourser à la société San Giorgio une somme de 65 160 585 liras et autorisé l'exécution provisoire de ce décret.
- 4 L'administration des finances, après avoir fait opposition au décret du président du tribunal, a présenté une demande en suspension de l'exécution de ce décret. A l'appui de cette demande, elle a invoqué l'article 10 du décret-loi n° 430, du 10 juillet 1982, portant dispositions en matière d'impôts de fabrication, mouvements des produits pétroliers, impôts directs, taxe sur la valeur ajoutée et sanctions afférentes (GURI n° 190 du 13. 7. 1982), qui dispose en ces termes:

«Une personne ayant indûment payé des droits de douane à l'importation, des impôts de fabrication, des impôts de consommation ou des droits d'État, même antérieurement à la date d'entrée en vigueur du présent décret, n'a pas droit au remboursement des sommes payées, sauf cas d'erreur matérielle, lorsque la charge correspondante a été répercutée, de quelque manière que ce soit, sur d'autres personnes.

La charge est présumée répercutée chaque fois que les marchandises pour lesquelles le paiement a été effectué ont été cédées, même après ouvraison, transformation, montage, assemblage ou adaptation, sauf preuve documentaire contraire . . .»

- 5 La société San Giorgio ayant mis en doute la compatibilité de ces dispositions avec les principes de l'ordre juridique communautaire, le président du tribunal, considérant le «caractère sérieux» des remarques faites et leur importance pour la décision relative à la demande de suspension de l'exécution provisoire, a demandé à la Cour de répondre aux questions suivantes:
 - 1) Qu'il plaise à la Cour préciser, à titre de clarification et, s'il y a lieu, en complément de sa jurisprudence telle qu'elle résulte notamment des arrêts

du 27 mars 1980 dans l'affaire 61/79 (Ministère des finances/Société Denkavit), du 10 juillet 1980 dans l'affaire 811/79 (Ministère des finances/Société Ariete) et du 10 juillet 1980 dans l'affaire 826/79 (Ministère des finances/Société MIRECO):

a) si une loi nationale qui (par dérogation aux règles générales concernant la répétition de l'indu) subordonne le remboursement de certains droits (parmi lesquels, notamment, les droits de visite sanitaire) indûment perçus contrairement aux prescriptions du droit communautaire, en tant que taxe d'effet équivalant à un droit de douane, à la preuve qu'ils n'ont pas été répercutés sur d'autres personnes et qui, par contre, ne soumet pas à la même condition le remboursement de tout autre impôt, droit ou redevance indûment perçu, doit être considérée comme discriminatoire et contraire aux principes de l'ordre juridique communautaire; et si le fait que les redevances visées par ladite règle ont été, en pratique, indûment perçues uniquement parce qu'elles sont contraires à une règle de droit communautaire revêt de l'importance;

b) si la preuve documentaire négative qui, en vertu de la loi nationale précitée, constitue la seule condition du remboursement des redevances indûment perçues rend «pratiquement impossible l'exercice des droits que les juges nationaux sont tenus de sauvegarder».

2) Si un régime communautaire, qui régleme la restitution des droits indûment perçus sans prévoir aucune exception pour le cas de répercussion de la charge sur d'autres personnes, a été instauré pour la première fois à partir du 1^{er} juillet 1980, date d'entrée en vigueur du règlement n° 1430/79 du Conseil, du 2 juillet 1979, relatif au remboursement ou à la remise des droits à l'importation ou à l'exportation, qui s'applique textuellement (article 1, paragraphe 2) aux droits de douane et aux *taxes d'effet équivalent*; si ce régime doit prévaloir sur toute autre loi nationale plus ancienne ou plus récente.

6 Il y a lieu de noter que le décret-loi n° 430, applicable au moment où le président du tribunal a décidé de saisir la Cour, n'a pas été converti en loi, mais que des dispositions matériellement identiques à celles de son article 10 ont été reprises ultérieurement à l'article 19 du décret-loi n° 688, du 30 septembre 1982, portant mesures urgentes en matière de recettes fiscales, converti en loi par la loi n° 873 du 27 novembre 1982 (GURI n° 270 du 30. 9. 1982, et n° 328 du 29. 11. 1982). Cette disposition est libellée comme suit:

«Toute personne ayant indûment payé des droits de douane à l'importation, des impôt de fabrication, des impôts de consommation ou des droits d'État, même antérieurement à la date d'entrée en vigueur du présent décret, a droit au remboursement des sommes payées si elle prouve documentairement que la charge correspondante n'a pas été répercutée, de quelque manière que ce soit, sur d'autres personnes, sauf le cas d'erreur matérielle.

La preuve documentaire, visée à l'alinéa précédent, doit être fournie également lorsque les marchandises pour lesquelles le paiement a été effectué ont été cédées après ouvraison, transformation, montage, assemblage ou adaptation . . .»

Sur la recevabilité

- 7 Le gouvernement italien conteste la recevabilité des questions adressées à la Cour par le président du tribunal au cours de la phase préliminaire de la procédure. Il fait valoir qu'une demande de décision préjudicielle ne saurait être admise dans le cadre d'une procédure en injonction, le jugement à rendre au sens du deuxième alinéa de l'article 177 relevant, non du président «instructeur», mais du tribunal en tant que collègue.
- 8 La Cour rappelle, à ce sujet, sa jurisprudence constante selon laquelle le droit de saisine en vertu de l'article 177 appartient à toute juridiction des États membres, quels que soient, par ailleurs, le stade du contentieux dont une telle juridiction se trouve saisie et la nature de la décision qu'elle est appelée à rendre (voir, à ce sujet, en particulier, les arrêts des 14. 12. 1971, *Politi*, 43/71, Recueil p. 1039, 21. 2. 1974, *Birra Dreher*, 162/73, Recueil p. 201, et 28. 6. 1978, *Simmenthal*, 70/77, Recueil p. 1453).
- 9 Il convient de constater à cet égard que tant le décret d'injonction émis par le président du tribunal que la décision sur une éventuelle suspension de ce décret à la suite de l'opposition de l'administration des finances entrent dans le cadre des actes visés par l'article 177, alinéa 2, du traité.
- 10 L'objection préliminaire soulevée par le gouvernement italien n'est donc pas fondée.

Sur la première question

- 11 Par la première question, il est demandé, en substance, si un État membre peut subordonner le remboursement de taxes nationales perçues en violation des prescriptions 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 de droits que les juges nationaux ont l'obligation de protéger;
 - si le remboursement de tout autre impôt, droit ou taxe de caractère national, indûment perçu, n'est pas soumis aux mêmes conditions restrictives.
- 12 Il y a lieu de faire remarquer à ce sujet, en premier lieu, que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues par un État membre en violation des règles du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires interdisant les taxes d'effet équivalant aux droits de douane ou, selon le cas, l'application discriminatoire de taxes intérieures. S'il est vrai que le remboursement ne peut être poursuivi que dans le cadre des conditions, de fond et de forme, fixées par les diverses législations nationales en la matière, il n'en reste pas moins, ainsi qu'il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour, que ces conditions ne sauraient être moins favorables que celles qui concernent des réclamations semblables de nature interne et qu'elles ne sauraient être aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (voir, à ce sujet, les arrêts suivants de la Cour: 16. 12. 1976, *Rewe et Comet*, 33 et 45/76, Recueil p. 1989 et 2043; 27. 2. 1980, *Hans Just/Ministère danois des impôts et accises*, 68/79, Recueil p. 501; 27. 3. 1980, *Denkavit italiana*, 61/79, Recueil p. 1205; 10. 7. 1980, *Ariete et MIRECO*, 811 et 826/79, Recueil p. 2545 et 2559, les trois dernières décisions citées par le juge de renvoi).
- 13 Toutefois, ainsi que la Cour l'a également reconnu dans sa jurisprudence antérieure et, en particulier, dans son arrêt déjà cité du 27 février 1980 (*Hans Just*), le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce qu'un système juridique national refuse une restitution de taxes indûment perçues lorsque celle-ci entraînerait un enrichissement sans cause des ayants droit. Rien ne

s'oppose donc, du point de vue du droit communautaire, à ce que les juridictions tiennent compte, conformément à leur droit national, du fait que les taxes indûment perçues ont pu être incorporées dans le prix des marchandises et répercutées ainsi sur les acheteurs. On ne saurait dès lors considérer comme contraires au droit communautaire, dans leur principe, des dispositions législatives nationales qui excluent le remboursement d'impôts, droits et taxes perçus en violation du droit communautaire lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets.

- 14 Par contre, seraient incompatibles avec le droit communautaire toutes modalités de preuve dont l'effet est de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire. Tel est le cas notamment de présomptions ou de règles de preuve qui visent à rejeter sur le contribuable la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres sujets, ou de limitations particulières en ce qui concerne la forme des preuves à rapporter, comme l'exclusion de tout mode de preuve autre que la preuve documentaire. L'incompatibilité de la perception avec le droit communautaire étant établie, le juge doit garder sa liberté dans l'appréciation de la question de savoir si la charge de la taxe a été transférée ou non, en tout ou en partie, sur d'autres sujets.
- 15 Dans une économie de marché fondée sur la liberté de concurrence, la question de savoir si et dans quelle mesure une charge fiscale imposée à l'importateur a pu être effectivement répercutée sur les échelons économiques successifs comporte une marge d'incertitude qui ne saurait être imputée systématiquement à la personne astreinte au paiement d'une taxe contraire au droit communautaire.
- 16 Par ailleurs, le juge national interroge la Cour sur la question de savoir si une réglementation restrictive du remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire est compatible avec les principes du traité CEE lorsqu'elle n'est pas appliquée de manière identique à tout autre impôt, droit ou taxe de caractère national. Il évoque à ce sujet les arrêts dans lesquels la Cour, après avoir constaté que le problème de la contestation de taxes illégalement réclamées ou de la restitution de taxes indûment payées est résolu de différentes manières dans les États membres et même à l'intérieur d'un même État, selon les divers types d'impôts et taxes en cause (voir, en particulier, l'arrêt du 27. 3. 1980, *Denkavit italiana*), a souligné que les justiciables qui

font valoir des droits en vertu des dispositions du droit communautaire ne peuvent pas être traités moins favorablement que les personnes qui soulèvent des réclamations similaires sur la base du droit interne.

- 17 Il y a lieu de préciser à ce propos que l'exigence de non-discrimination formulée par la Cour ne saurait être entendue comme justifiant des mesures législatives destinées à rendre pratiquement impossible tout remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire, à condition que le même traitement soit étendu aux contribuables qui ont des réclamations similaires à faire valoir en raison d'une méconnaissance du droit fiscal national. Le fait qu'un régime de preuve reconnu incompatible avec les règles du droit communautaire soit étendu, par la loi, à une partie notable des impôts, droits et taxes nationaux ou même à leur ensemble ne serait donc pas une raison de refuser le remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire.
- 18 Il y a donc lieu de répondre à la première question qu'un État membre ne saurait subordonner le remboursement de taxes nationales perçues en violation des prescriptions 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 de ce droit, cela même dans le cas où le remboursement d'autres impôts, droits ou taxes perçus en violation du droit national serait soumis aux mêmes conditions restrictives.

Sur la deuxième question

- 19 Par la deuxième question, il est demandé si une solution aux problèmes exposés dans la première question peut être dérivée du règlement n° 1430/79 du Conseil, du 2 juillet 1979, relatif au remboursement ou à la remise des droits à l'importation ou à l'exportation (JO L 175, p. 1).
- 20 Il convient d'attirer l'attention du juge national sur le fait que ce règlement, qui régit le remboursement ou la remise des droits à l'importation ou à l'ex-

portation indûment perçus, ne s'applique, aux termes de son article 1, paragraphe 2, qu'aux droits, taxes, prélèvements et impositions établis par diverses réglementations communautaires et perçus par les États membres pour compte de la Communauté. Comme tel, ce règlement n'est pas applicable aux droits, impôts et taxes nationaux, éventuellement perçus en violation du droit communautaire.

- 21 S'il est vrai que ce règlement vise à assurer la restitution de redevances communautaires indûment perçues et organise, à cet effet, une procédure précise, il n'en reste pas moins qu'il est inapplicable à la question du remboursement de taxes nationales.

Sur les dépens

- 22 Les frais exposés par le gouvernement de la République italienne et par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis des observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement. La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction nationale, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens.

Par ces motifs,

LA COUR,

statuant sur les questions à elle soumises par le président instructeur du tribunal de Trento par ordonnance du 23 juillet 1982, dit pour droit:

Un État membre ne saurait subordonner le remboursement de taxes nationales perçues en violation des prescriptions 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 de ce droit, cela même dans le cas où

