

ARRÊT DE LA COUR (cinquième chambre)
9 février 1999^{*}

Dans l'affaire C-343/96,

ayant pour objet une demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité CE, par la Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno (Italie), et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant cette juridiction entre

Dilexport Srl

et

Amministrazione delle Finanze dello Stato,

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation du droit communautaire en matière de répétition de l'indu,

LA COUR (cinquième chambre),

composée de MM. J.-P. Puissechet (rapporteur), président de chambre, C. Gulmann, D. A. O. Edward, L. Sevón et M. Wathelet, juges,

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
greffier: M^{me} D. Louterman-Hubeau, administrateur principal,

* Langue de procédure: l'italien.

considérant les observations écrites présentées:

- pour Dilexport Srl, par M^e Bruno Telchini, avocat au barreau de Bolzano,

- pour le gouvernement italien, par M. le professeur Umberto Leanza, chef du service du contentieux diplomatique du ministère des Affaires étrangères, en qualité d'agent, assisté de M. Ivo Maria Braguglia, avvocato dello Stato,

- pour le gouvernement français, par M^{me} Catherine de Salins, sous-directeur à la direction des affaires juridiques du ministère des Affaires étrangères, et M. Gautier Mignot, secrétaire des affaires étrangères à la même direction, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^{me} Lindsey Nicoll, du Treasury Solicitor's Department, en qualité d'agent,

- pour la Commission des Communautés européennes, par M. Enrico Traversa, membre du service juridique, en qualité d'agent,

vu le rapport d'audience,

ayant entendu les observations orales de Dilexport Srl, représentée par M^e Bruno Telchini, de l'Amministrazione delle Finanze dello Stato, représentée par M. Ivo Maria Braguglia, du gouvernement français, représenté par M. Gautier Mignot, du gouvernement du Royaume-Uni, représenté par M. Nicholas Paines, barrister, et de la Commission, représentée par M. Enrico Traversa, à l'audience du 5 mars 1998,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 avril 1998,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par ordonnance du 17 août 1996, complétée par une ordonnance du 28 octobre suivant, parvenues à la Cour les 30 septembre et 31 octobre 1996, la Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, a posé, en application de l'article 177 du traité CE, six questions préjudicielles relatives à l'interprétation du droit communautaire en matière de répétition de l'indu.
- 2 Ces questions ont été soulevées dans le cadre d'un litige opposant Dilexport Srl (ci-après « Dilexport ») à l'Amministrazione delle Finanze dello Stato (administration italienne des finances; ci-après « l'administration ») à propos du remboursement de l'impôt de consommation sur les bananes fraîches ou séchées et les farines de bananes (ci-après l'« impôt de consommation sur les bananes »).
- 3 L'impôt de consommation sur les bananes a été institué en Italie par la loi n° 986, du 9 octobre 1964 (*GURI* n° 264 du 27 octobre 1964, p. 4580).
- 4 Dans l'arrêt du 7 mai 1987, *Commission/Italie* (184/85, Rec. p. 2013), la Cour a constaté que la République italienne avait manqué aux obligations qui lui incombaient en vertu de l'article 95, paragraphe 2, du traité en ayant institué et maintenu en vigueur une accise sur les bananes fraîches applicable aux bananes originaires des autres États membres, notamment à celles provenant des départements français d'outre-mer. Dans un autre arrêt du même jour, *Co-Frutta* (193/85, Rec. p. 2085), la Cour a, en outre, dit pour droit que l'article 95, paragraphe 2, du traité s'opposait à un impôt de consommation frappant certains fruits importés dès lors qu'il était susceptible de protéger la production nationale de fruits.

5 Selon les indications fournies à la Cour lors de la procédure, la restitution d'impôts tels que celui sur la consommation des bananes était notamment soumise, à cette époque, d'une part, aux dispositions de l'article 91 du texte unique des dispositions législatives en matière douanière, approuvé par décret du président de la République n° 43 du 23 janvier 1973 (*GURI* n° 80 du 28 mars 1973, ci-après le « TUDL ») et, d'autre part, à l'article 19 du décret-loi n° 688, du 30 septembre 1982 (*GURI* n° 270 du 30 septembre 1982, p. 7072), converti en loi par la loi n° 873, du 27 novembre 1982 (*GURI* n° 328 du 29 novembre 1982, p. 8599, ci-après le « décret-loi de 1982 »).

6 Selon l'article 91 du TUDL, « Le contribuable a droit au remboursement des sommes payées en trop en raison d'erreurs de calcul lors de la liquidation ou en raison de l'application d'un droit différent de celui fixé par le tarif douanier pour la marchandise décrite lors de la certification (par le service des douanes) à condition qu'il en fasse la demande dans le délai péremptoire de cinq ans à compter de la date du paiement et que la demande soit accompagnée de la quittance originale faisant foi du paiement ».

7 Quant à l'article 19 du décret-loi de 1982, il dispose:

« 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. »

8 La Commission a précisé, sans être contredite, que, selon l'interprétation de la Corte suprema di cassazione, les dispositions de l'article 91 du TUDL n'étaient pas applicables aux demandes de remboursement fondées sur la violation d'une norme de droit, lesquelles sont soumises au délai de prescription de dix ans prévu pour les actions en répétition de l'indu par l'article 2946 du Codice civile (code civil italien).

9 L'impôt de consommation sur les bananes a été supprimé par l'article 32 de la loi n° 428, du 29 décembre 1990, intitulée « Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee (legge comunitaria per il 1990) » [dispositions en vue de l'application des obligations découlant de l'appartenance de l'Italie aux Communautés européennes (loi communautaire pour l'année 1990), *GURI*, supplemento ordinario n° 10 du 12 janvier 1991, p. 1, ci-après la « loi de 1990 »] et entrée en vigueur le 27 janvier 1991.

10 L'article 29 de cette loi introduit de nouvelles règles en matière de « remboursement des impositions reconnues incompatibles avec les normes communautaires ».

11 Aux termes de cet article,

« 1. Le délai quinquennal de forclusion prévu par l'article 91 du texte unique des dispositions législatives en matière douanière, approuvé par décret du président de la République du 23 janvier 1973, n° 43, doit être entendu comme s'appliquant à toutes les demandes et actions visant au remboursement des sommes payées en relation avec des opérations douanières. A compter du quatre-vingt-dixième jour suivant la date d'entrée en vigueur de la présente loi, le délai précité et le délai de prescription prévu par l'article 84 du texte unique sont réduits à trois ans.

2. Les droits de douane à l'importation, les impôts de fabrication, les impôts de consommation, la taxe sur le sucre et les droits d'État perçus en application de dispositions nationales incompatibles avec la législation communautaire sont remboursés, à moins que la charge y afférente ait été transférée sur d'autres sujets.

3. L'article 19 du décret-loi du 30 septembre 1982, n° 688, converti, après modifications, en loi du 27 novembre 1982, n° 873, est applicable lorsque les impositions perçues ne relèvent pas de l'ordre juridique communautaire.

4. La demande de remboursement des droits et des impositions visés aux paragraphes 2 et 3 ci-dessus, lorsque la dépense y afférente a contribué à former le revenu d'entreprise, doit être communiquée également, à peine d'irrecevabilité, au bureau des impôts qui a reçu la déclaration des revenus de l'exercice considéré.

...

7. La disposition du paragraphe 2 est applicable au remboursement des sommes versées avant la date d'entrée en vigueur de la présente loi.

8. La disposition du paragraphe 4 est applicable à compter de l'exercice d'imposition en cours à la date d'entrée en vigueur de la présente loi. »

12 Selon les observations de la Commission et du gouvernement italien, qui n'ont pas été contestées sur ce point, l'article 29, paragraphe 1, de la loi de 1990 doit, selon la Corte suprema di cassazione, être interprété en ce sens que le délai de forclusion de trois ans qui y est mentionné ne peut pas avoir d'effet rétroactif.

13 D'après le juge national, l'article 29, paragraphe 2, de cette loi est interprété ou appliqué par les juridictions italiennes en ce sens que, pour s'opposer au remboursement de droits de douane ou d'impôts indûment acquittés, l'administration peut se fonder sur la présomption que ces droits et impôts sont normalement répercutés sur les tiers.

14 Il ressort de l'ordonnance de renvoi et de son complément que Dilexport a acquitté auprès du Trésor public la somme de 6 945 756 LIT au titre de l'impôt de

consommation sur les bananes pour l'importation, en 1988, d'un lot de bananes mis en libre pratique dans un autre État membre, par le bureau des douanes du Brenner (Italie).

15 Estimant que cette somme avait été indûment versée dans la mesure où l'impôt en question était contraire à l'article 95, paragraphe 2, du traité, cette société en a demandé, sans succès, le remboursement à l'administration. Elle a, par la suite, formé un recours en injonction devant la Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, tendant à ce que celle-ci ordonne à l'administration de lui restituer la somme en question ainsi que les intérêts dus à compter du paiement.

16 Dans son ordonnance de renvoi, le juge national a indiqué que le libellé même de l'article 29 de la loi de 1990 était de nature à faire naître des doutes quant à sa compatibilité avec le droit communautaire, tel que la Cour l'avait interprété notamment dans les arrêts du 9 novembre 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595), et du 29 juin 1988, Deville (240/87, Rec. p. 3513), et que ses doutes étaient confortés tant par les observations faites par la Commission dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt du 5 octobre 1995, Aprile (C-125/94, Rec. p. I-2919), que par l'application faite, en pratique, de ces dispositions.

17 C'est pour ces raisons que le Pretore de Vipiteno a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les six questions préjudicielles suivantes:

« 1) Le droit communautaire doit-il être interprété en ce sens qu'il s'oppose à l'introduction par un État membre d'une réglementation telle que celle instaurée par l'article 29 de la loi italienne n° 428 du 29 décembre 1990, laquelle subordonne le remboursement d'impôts perçus en violation du droit communautaire à des délais de prescription ou de forclusion et à des conditions de preuve différentes et plus restrictives que celles qui sont prévues par les règles générales de droit civil? En particulier, s'agissant du principe selon lequel les conditions de l'exercice du droit au remboursement définies par les lois nationales 'ne doivent pas être moins favorables que celles qui

concernent des recours semblables de nature interne', que faut-il entendre par la formule 'des recours semblables de nature interne' »?

- 2) Les principes fondamentaux de l'ordre juridique communautaire s'opposent-ils à ce qu'un État membre introduise — de manière limitée et à l'égard d'un secteur précis uniquement, constitué par une catégorie homogène de prélèvements fiscaux, secteur qui englobe pour l'essentiel des prélèvements qui intéressent l'ordre juridique communautaire — une réglementation spéciale et dérogatoire destinée à restreindre et à limiter le droit à la répétition de l'indu, dérogeant ainsi aux conditions générales prévues pour la répétition de l'indu par l'article 2033 du code civil? En particulier, le principe de non-discrimination peut-il être compris de manière restrictive et, par conséquent, peut-il être considéré comme respecté par la réglementation d'un État membre, du genre de celle prévue à l'article 29, deuxième alinéa, de la loi n° 428 du 29 décembre 1990, au seul motif que les conditions de remboursement des prélèvements fiscaux intéressant le droit communautaire qui y sont prévues, bien qu'étant restrictives par rapport à la réglementation générale de droit commun, apparaissent toutefois moins sévères par rapport aux conditions spéciales de remboursement prévues au deuxième alinéa de ce même article?
- 3) Les principes fondamentaux de l'ordre juridique communautaire ci-dessus rappelés s'opposent-ils à ce qu'un État membre — à la suite de plusieurs arrêts de la Cour ayant déclaré incompatibles avec le droit communautaire différentes taxes en matière de droits de douane à l'importation, d'impôts de fabrication, d'impôts de consommation, de surtaxes sur le sucre et de droits d'État — adopte des dispositions de procédure telles que celles introduites par l'article 29 de la loi n° 428 du 29 décembre 1990, qui réduisent précisément la possibilité d'agir en remboursement des taxes ci-dessus mentionnées lorsqu'elles ont été indûment perçues en violation du droit communautaire?
- 4) Une loi semblable à celle qui vient d'être citée — prétendument introduite pour assurer la conformité de la législation nationale à la jurisprudence de la Cour de justice — approuvée avec plus de trois ans et demi de retard par rapport auxdits arrêts de la Cour, entraînant de plus un enrichissement indu de l'État retardataire, n'est-elle pas incompatible avec le droit communautaire et notamment avec ce qui est affirmé en matière de preuves non admises dans l'arrêt du 9 novembre 1983, San Giorgio (199/82, Rec. p. 3595)? En particulier, une interprétation et une application de l'article 29 précité, fondées sur

l'affirmation selon laquelle 'l'incorporation des impôts de consommation étant un fait constant' — la preuve par présomption est une preuve suffisante pour établir que le transfert a eu lieu et donc pour rejeter la demande de remboursement, ne sont-elles pas également incompatibles avec le droit communautaire?

- 5) En conséquence, est-il licite au regard du droit communautaire que le juge national ou son expert technique constate le transfert d'impôt en employant de telles présomptions simples, qui seraient prétendument des preuves libres caractéristiques, excluant ainsi systématiquement les demandes de remboursement, comme cela se produit en pratique, de sorte que l'administration débitrice n'admet jamais être tenue de rembourser?

- 6) Une règle telle que celle contenue aux quatrième et huitième alinéas de l'article 29 précité, qui impose des formalités procédurales (par exemple, une obligation de notification à certains services précis de cette même autorité débitrice) qui n'ont jamais été prévues dans les précédents cas de remboursement envisagés par la réglementation générale en la matière, peut-elle être imposée et, en toute hypothèse, peut-elle être interprétée comme ayant un effet rétroactif? »

18 Le libellé de ces questions, tel que précisé par les motifs de l'ordonnance de renvoi et de son complément, fait ressortir que le juge national se demande si un État membre peut, sans enfreindre le droit communautaire:

— soumettre les actions tendant au remboursement d'impôts contraires au droit communautaire, tel celui sur la consommation des bananes, à des conditions moins favorables que celles prévues pour la répétition de l'indu entre particuliers (première et deuxième questions);

- modifier ainsi, dans un sens restrictif, le régime de remboursement applicable à ces impôts postérieurement aux arrêts de la Cour qui ont constaté leur incompatibilité avec le droit communautaire (troisième question);

- soumettre, en particulier, le remboursement de ces impôts à une condition, telle que l'absence de répercussion de l'impôt sur des tiers, que le demandeur est présumé ne pas remplir (quatrième et cinquième questions);

- imposer une condition spécifique de communication aux services fiscaux, sous peine d'irrecevabilité, de la demande de remboursement de ces impôts (sixième question).

Sur la compétence du juge de renvoi

- 19 S'agissant de l'observation émise à titre liminaire par le gouvernement italien selon laquelle la juridiction de renvoi serait manifestement incompétente pour connaître du litige au principal, il y a lieu de rappeler que, dans l'arrêt du 14 janvier 1982, *Reina* (65/81, Rec. p. 33, point 7), la Cour a posé en principe qu'il ne lui appartient pas de vérifier si la décision par laquelle elle a été saisie a été prise conformément aux règles d'organisation et de procédure judiciaires du droit national. Elle doit donc s'en tenir à la décision de renvoi émanant d'une juridiction d'un État membre, tant qu'elle n'a pas été rapportée dans le cadre des voies de recours prévues éventuellement par le droit national (voir l'arrêt du 20 octobre 1993, *Balocchi*, C-10/92, Rec. p. I-5105, points 16 et 17).

Sur les première et deuxième questions

- 20 Par ses première et deuxième questions, le juge national demande en substance si le droit communautaire s'oppose à ce que des dispositions nationales, telles que celles en cause dans le litige au principal, soumettent le remboursement de droits de douane ou d'impositions contraires au droit communautaire à des conditions moins favorables que celles applicables à l'action en répétition de l'indu entre particuliers.
- 21 Dilexport et la Commission proposent de répondre à cette question de manière affirmative. Elles rappellent que, selon la jurisprudence de la Cour (voir, notamment, arrêts du 16 décembre 1976, Rewe, 33/76, Rec. p. 1989, et Comet, 45/76, Rec. p. 2043), si le remboursement de droits de douane ou d'impositions contraires au droit communautaire 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 concernant des réclamations semblables de nature interne. Elles font valoir que, en droit italien, le remboursement des impositions perçues en violation d'une norme obéit aux règles relatives à la répétition de l'indu entre particuliers et qu'ainsi, en soumettant le remboursement des impositions contraires au droit communautaire à des règles moins favorables, l'article 29 de la loi de 1990 méconnaît le principe de non-discrimination énoncé par la Cour.
- 22 Tout en s'accordant avec Dilexport et la Commission sur les principes découlant de la jurisprudence de la Cour, les gouvernements italien, français et du Royaume-Uni proposent, au contraire, de répondre par la négative à la question posée. Selon ces gouvernements, il n'apparaît pas que les actions mentionnées par l'article 29 de la loi de 1990 soient soumises à des règles moins favorables, notamment quant aux délais de prescription, que les actions tendant au remboursement de droits et d'impôts indirects, qui leur sont similaires.
- 23 Il convient de rappeler que, selon la jurisprudence constante de la Cour, le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation de

règles du droit communautaire est 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, telles qu'elles ont été interprétées par la Cour (arrêts *San Giorgio*, précité, point 12; du 2 février 1988, *Barra*, 309/85, Rec. p. 355, point 17, et du 6 juillet 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Rec. p. I-1883, point 40). L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit communautaire (arrêt du 14 janvier 1997, *Comateb e.a.*, C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165, point 20).

- 24 Mais la Cour a également relevé à plusieurs reprises 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 divers États membres et même, à l'intérieur d'un même État, selon les divers types d'impôts et taxes en cause. Dans certains cas, les contestations ou demandes de ce genre sont soumises par la loi à des conditions de forme et de délai en ce qui concerne tant les réclamations adressées à l'administration fiscale que les recours juridictionnels. Dans d'autres cas, les recours en remboursement de taxes indûment payées doivent être portés devant les juridictions ordinaires, sous forme notamment d'actions pour la restitution de l'indu, ces recours étant ouverts pendant des délais plus ou moins longs, dans certains cas pendant le délai de prescription de droit commun (voir, en dernier lieu, arrêt du 17 novembre 1998, *Aprile*, C-228/96, Rec. p. I-7141, point 17).
- 25 Cette diversité des systèmes nationaux résulte notamment de l'absence de réglementation communautaire en matière de restitution de taxes nationales indûment perçues. Dans une telle situation, il appartient en effet à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire, pour autant, d'une part, que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'elles ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (principe d'effectivité) (voir, en dernier lieu, arrêts du 15 septembre 1998, *Edis*, C-231/96, Rec. p. I-4951, points 19 et 34, *Spac*, C-260/96, Rec. p. I-4997, point 18, et du 17 novembre 1998, *Aprile*, précité, point 18).

- 26 En ce qui concerne ce dernier principe, la Cour a reconnu la compatibilité avec le droit communautaire de la fixation de délais raisonnables de recours à peine de forclusion dans l'intérêt de la sécurité juridique qui protège à la fois le contribuable et l'administration concernés (arrêts précités, Rewe, point 5, et Comet, points 17 et 18; du 27 mars 1980, *Denkavit italiana*, 61/79, Rec. p. 1205, point 23; voir, également, arrêts du 10 juillet 1997, *Palmisani*, C-261/95, Rec. p. I-4025, point 28, et du 17 juillet 1997, *Haahr Petroleum*, C-90/94, Rec. p. I-4085, point 48). En effet, de tels délais ne sont pas de nature à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire. A cet égard, un délai national de forclusion de trois ans qui court à compter de la date du paiement contesté apparaît raisonnable (arrêts précités, *Edis*, point 35, *Spac*, point 19, et du 17 novembre 1998, *Aprile*, point 19).
- 27 Le respect du principe d'équivalence suppose, de son côté, que la modalité litigieuse s'applique indifféremment aux recours fondés sur la violation du droit communautaire et à ceux fondés sur la méconnaissance du droit interne s'agissant d'un même type de taxes ou redevances. Ce principe ne saurait en revanche être interprété comme obligeant un État membre à étendre à l'ensemble des actions en restitution de taxes ou redevances perçues en violation du droit communautaire son régime de remboursement le plus favorable (arrêts précités, *Edis*, point 36, *Spac*, point 20, et du 17 novembre 1998, *Aprile*, point 20).
- 28 Ainsi, le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que la législation d'un État membre comporte, à côté d'un délai de prescription de droit commun applicable aux actions en répétition de l'indu entre particuliers, des modalités particulières de réclamation et de recours en justice moins favorables pour la contestation des taxes et autres impositions. Il n'en irait autrement que si ces modalités n'étaient applicables qu'aux seules actions en remboursement de ces taxes ou impositions fondées sur le droit communautaire (arrêts précités, *Edis*, point 37, *Spac*, point 21, et du 17 novembre 1998, *Aprile*, point 21).
- 29 En l'espèce, il convient de relever, d'une part, qu'un délai de forclusion tel que celui prévu par l'article 29, paragraphe 1, de la loi de 1990 ne peut être considéré comme

s'appliquant aux seuls recours fondés sur le droit communautaire (voir l'arrêt précité du 17 novembre 1998, Aprile, point 22).

- 30 Il convient de relever, d'autre part, qu'une disposition telle que l'article 29, paragraphe 2, de la loi de 1990, qui permet le remboursement des droits dont la charge n'a pas été transférée sur d'autres sujets, bien qu'elle s'applique aux seuls recours fondés sur le droit communautaire, n'est pas, du point de vue du principe d'équivalence, moins favorable que les dispositions applicables aux recours fondés sur le droit national. En effet, à cet égard, l'article 29, paragraphe 3, maintient, en ce qui concerne les demandes de remboursement fondées sur le droit national, le régime antérieurement en vigueur figurant dans l'article 19 du décret-loi de 1982.
- 31 En outre, il ressort des indications fournies à la Cour par le gouvernement italien que le délai de prescription de trois ans, qui vise l'ensemble des actions en remboursement des sommes payées en relation avec des opérations douanières, est identique à celui qui s'applique, selon la législation italienne, aux actions en remboursement de nombreuses impositions indirectes (arrêt du 17 novembre 1998, Aprile, précité, point 29), dont l'objet peut être considéré, sinon comme identique, du moins comme étroitement comparable à celui des actions en cause dans le litige au principal.
- 32 C'est, toutefois, au juge national qu'il revient en définitive de s'assurer, d'une part, que des modalités plus favorables n'auraient pas été applicables si l'imposition litigieuse s'était trouvée incompatible non comme en l'espèce avec une règle de droit communautaire, mais avec une règle de droit interne et, d'autre part, que les modalités applicables ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.
- 33 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre aux première et deuxième questions que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que des dispositions nationales soumettent le remboursement de droits de douane ou d'impositions contraires au droit communautaire à des conditions de délai et de procédure moins favorables que

celles prévues pour l'action en répétition de l'indu entre particuliers, dès lors que ces conditions s'appliquent de la même manière aux actions en remboursement qui sont fondées sur le droit communautaire et à celles qui sont fondées sur le droit interne et ne rendent pas impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit au remboursement.

Sur la troisième question

34 Par sa troisième question, le juge national demande si le droit communautaire s'oppose à ce que, à la suite d'arrêts de la Cour déclarant des droits ou des taxes contraires au droit communautaire, un État membre adopte des dispositions qui rendent les conditions de remboursement de ces droits et taxes moins favorables que celles qui se seraient appliquées en leur absence.

35 La Commission rappelle que, dans l'arrêt *Deville*, précité, la Cour a jugé que le droit communautaire s'opposait à ce que, postérieurement à un arrêt de la Cour déclarant une taxe contraire au traité, le législateur national adopte des dispositions réduisant spécifiquement les possibilités d'obtenir le remboursement de ces taxes. Elle n'exclut pas que tel soit le cas en l'espèce au principal, mais estime qu'il appartient au juge national de le vérifier.

36 Le gouvernement français fait valoir, de son côté, que les États membres sont libres de fixer et de modifier, même de manière rétroactive, les modalités de recours tendant au remboursement de droits et impositions, y compris à la suite d'arrêts de la Cour, pour autant que ces modalités ne soient pas discriminatoires ou de nature à rendre impossible ou excessivement difficile, en pratique, l'exercice, par les contribuables, des droits qui leur sont conférés par l'ordre juridique communautaire. En particulier, il faut s'assurer, selon lui, que la réduction du délai de prescription n'a pas pour effet de rendre soudainement irrecevables les demandes de remboursement qui auraient pu être valablement présentées sous l'empire de

l'ancienne législation ou, en tout cas, que les contribuables ont disposé d'un délai raisonnable pour préserver leurs droits.

- 37 Il convient de rappeler que, dans l'arrêt Barra, précité, point 19, la Cour a jugé que le droit communautaire s'oppose à une disposition législative nationale limitant le remboursement d'un droit déclaré contraire au traité par un arrêt de la Cour aux seuls demandeurs ayant introduit une action en remboursement avant le prononcé de cet arrêt. En effet, une telle disposition prive purement et simplement les personnes physiques ou morales qui ne remplissent pas cette condition du droit d'obtenir le remboursement de sommes indûment payées et rend ainsi impossible l'exercice par les justiciables des droits que leur confère le droit communautaire.
- 38 De même, dans l'arrêt Deville, précité, la Cour a dit pour droit qu'un législateur national ne peut adopter, postérieurement à un arrêt de la Cour dont il résulte qu'une législation déterminée est incompatible avec le traité, de règle procédurale réduisant spécifiquement les possibilités d'agir en répétition des taxes qui ont été indûment perçues en vertu de cette législation.
- 39 Il ressort de ces arrêts qu'un État membre ne peut adopter de dispositions soumettant le remboursement d'une imposition, qui a été déclarée contraire au droit communautaire par un arrêt de la Cour ou dont l'incompatibilité avec le droit communautaire résulte d'un tel arrêt, à des conditions concernant spécifiquement cette imposition et qui sont moins favorables que celles qui se seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition en cause (arrêt Edis, précité, point 24).
- 40 En l'espèce, il suffit de rappeler que la Cour a déjà jugé aux points 29 et 31 de l'arrêt du 17 novembre 1998, Aprile, précité, que la disposition litigieuse, si elle réduit le délai pendant lequel peut être demandé le remboursement des sommes indûment payées au titre de l'impôt de consommation sur les bananes, s'applique à l'ensemble des sommes payées en relation avec des opérations douanières qu'elle soumet à un régime de prescription et de forclusion identique à celui de toute une gamme de taxes

et d'impositions internes. La Cour a donc admis la compatibilité avec le droit communautaire d'une disposition telle que celle de l'article 29 de la loi de 1990.

- 41 Dans ces conditions, la législation en cause ne peut pas être considérée comme une mesure destinée à limiter spécifiquement les conséquences des constatations effectuées par la Cour dans ses arrêts relatifs à l'impôt de consommation sur les bananes.
- 42 En outre, ainsi que la Cour l'a déjà jugé dans son arrêt du 17 novembre 1998, Aprile, précité, point 28, la disposition litigieuse fixe un délai suffisant pour garantir l'effectivité du droit au remboursement. A cet égard, il ressort des observations écrites et orales présentées devant la Cour que les juridictions italiennes, y compris la Corte suprema di cassazione elle-même, ont interprété cette disposition en considérant qu'elle permettait d'introduire la demande dans les trois ans suivant son entrée en vigueur. Dans ces conditions, ladite disposition ne peut être regardée comme ayant effectivement une portée rétroactive.
- 43 Il y a lieu, dès lors, de répondre à la troisième question que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que, à la suite d'arrêts de la Cour déclarant des droits ou des taxes contraires au droit communautaire, un État membre adopte des dispositions qui rendent les conditions de remboursement applicables à ces droits et taxes moins favorables que celles qui se seraient appliquées en leur absence, pour autant que les droits et taxes en cause ne soient pas spécifiquement visés par cette modification et que les dispositions nouvelles ne rendent pas impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit au remboursement.

Sur les quatrième et cinquième questions

- 44 Par ses quatrième et cinquième questions, le juge national demande si le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre soumette le remboursement de droits de douane et d'impositions contraires au droit communautaire à une condition, telle que l'absence de répercussion de ces droits ou impositions sur des tiers, dont il appartiendrait au demandeur d'apporter la preuve qu'il y est satisfait.
- 45 Selon Dilexport et la Commission, ces questions appellent une réponse affirmative. Elles rappellent que la Cour a jugé, notamment dans l'arrêt *San Giorgio*, précité, que le droit communautaire s'oppose à des présomptions ou à des 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 à des limitations particulières en ce qui concerne la forme des preuves à apporter, comme l'exclusion de tout mode de preuve autre que la preuve documentaire. Le gouvernement français, qui relève que le libellé de l'article 29, paragraphe 2, de la loi de 1990 ne contient aucune règle relative à la charge de la preuve, partage ce point de vue si la législation nationale doit être interprétée dans le sens indiqué par le juge de renvoi.
- 46 Le gouvernement italien soutient que, contrairement à ce qu'indique le juge de renvoi, l'article 29, paragraphe 2, de la loi de 1990 est interprété, de manière constante, par la Corte suprema di cassazione en ce sens que l'administration a la charge de prouver que le droit ou l'imposition litigieux ont été répercutés sur des tiers, sur la base des moyens de preuve admis par le droit national, tels que des présomptions graves, précises et concordantes ou des expertises comptables.
- 47 Il y a lieu de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce qu'un système juridique national refuse une restitution de taxe indûment perçue 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 (arrêts précités, *San Giorgio*, point 13, *Comateb e.a.*, point 21, et du 27 février 1980, Just, 68/79, Rec. p. 501, point 26).

48 En revanche, 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 la taxe perçue en violation du droit communautaire. Tel est le cas notamment de présomptions ou de règles de preuves 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 apporter, comme l'exclusion de tout mode de preuve autre que la preuve documentaire (arrêts *San Giorgio*, précité, point 14, et du 25 février 1988, *Bianco et Girard*, 331/85, 376/85 et 378/85, Rec. p. 1099, point 12).

49 En l'espèce, l'article 29, paragraphe 2, de la loi de 1990 prévoit que les droits et impositions qui y sont mentionnés sont remboursés lorsqu'ils sont incompatibles avec la législation communautaire, à moins que la charge correspondante ait été transférée sur d'autres sujets.

50 Le gouvernement italien et le juge national s'opposent, cependant, sur l'interprétation que les juridictions italiennes donnent de cette disposition.

51 Il convient de rappeler que la Cour n'a pas compétence pour interpréter le droit national (voir, entre autres, arrêt *Deville*, précité, point 17) et qu'il appartient au juge national, et à lui seul, de déterminer l'exacte portée des dispositions législatives, réglementaires ou administratives nationales (voir, en ce sens, arrêts du 16 avril 1991,

Eurim-Pharm, C-347/89, Rec. p. I-1747, point 15, et du 16 décembre 1992, Katsikas e.a., C-132/91, C-138/91 et C-139/91, Rec. p. I-6577, point 39).

- 52 Si, comme le juge national l'estime, il existe une présomption de répercussion sur des tiers des droits et taxes illégalement réclamés ou indûment perçus et s'il est imposé au demandeur de renverser cette présomption pour obtenir le remboursement de la taxe, il y aura lieu de considérer que les dispositions en cause sont contraires au droit communautaire.
- 53 Si, en revanche, comme le soutient le gouvernement italien, il appartient à l'administration de démontrer, par tous les moyens de preuve généralement admis par le droit national, que la taxe a été répercutée sur d'autres personnes, il y aura lieu de considérer, au contraire, que les dispositions en cause ne sont pas contraires au droit communautaire.
- 54 Il convient donc de répondre aux quatrième et cinquième questions que le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre soumette le remboursement de droits de douane et d'impositions contraires au droit communautaire à une condition, telle que l'absence de répercussion de ces droits ou impositions sur des tiers, dont il appartiendrait au demandeur d'apporter la preuve qu'il y est satisfait.

Sur la sixième question

- 55 Par sa sixième question, le juge national cherche à savoir si le droit communautaire s'oppose à ce qu'une demande de remboursement de droits de douane ou d'impositions contraires au droit communautaire soit soumise, sous peine d'irrecevabilité, à une condition de communication au service des impôts qui a reçu la déclaration de revenus de l'intéressé pour l'exercice en cause.

- 56 Le gouvernement italien ayant contesté la recevabilité de la question, en l'absence d'explications fournies par le juge de renvoi sur son utilité dans le litige au principal, il suffit de rappeler à cet égard la jurisprudence constante de la Cour selon laquelle le juge national est le mieux placé pour apprécier la nécessité d'une décision préjudicielle préalable au prononcé de son jugement (voir, en ce sens, arrêt du 17 novembre 1998, Aprile, précité, point 11).
- 57 Dilexport soutient que l'exigence procédurale résultant de l'article 29, paragraphes 4 et 8, de la loi de 1990 est à la fois discriminatoire et rétroactive. Toutefois, lors de la procédure orale, Dilexport a admis que, conformément à la jurisprudence récente de la Corte suprema di cassazione, mentionnée au point 59 des conclusions de M. l'avocat général, l'obligation en cause ne concernait pas les exercices fiscaux antérieurs à l'entrée en vigueur de la loi de 1990.
- 58 La Commission et les gouvernements qui ont déposé des observations devant la Cour considèrent pour leur part que l'exigence de communication de la demande au bureau des impôts destinataire de la déclaration de revenus de l'intéressé ne contrevient pas au principe communautaire d'équivalence.
- 59 Il apparaît à cet égard que l'article 29, paragraphe 4, de la loi de 1990 s'applique à tous les droits et taxes mentionnés aux paragraphes 2 et 3 de cet article, que la demande de remboursement soit fondée sur le droit national ou sur le droit communautaire.
- 60 La mesure contestée, dont les parties s'accordent à reconnaître qu'elle ne paraît plus susceptible d'application rétroactive, n'a par conséquent ni pour effet de priver les intéressés du bénéfice de l'application effective du droit communautaire ni de les placer dans une position moins favorable que celle qu'ils occuperaient s'ils demandaient le remboursement de droits ou d'impositions contraires au droit interne.

- 61 Il y a donc lieu de répondre à la sixième question que le droit communautaire ne s'oppose pas à ce qu'une demande de remboursement de droits de douane ou d'impositions contraires au droit communautaire soit soumise, sous peine d'irrecevabilité, à une condition non rétroactive de communication au service des impôts qui a reçu la déclaration de revenus de l'intéressé pour l'exercice en cause.

Sur les dépens

- 62 Les frais exposés par les gouvernements italien, français et du Royaume-Uni, ainsi que par la Commission, 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 (cinquième chambre),

statuant sur les questions à elle soumises par ordonnance du 17 août 1996, complétée par une ordonnance du 28 octobre suivant, par la Pretura circondariale di Bolzano, sezione distaccata di Vipiteno, dit pour droit:

- 1) Le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que des dispositions nationales soumettent le remboursement de droits de douane ou d'impositions contraires au droit communautaire à des conditions de délai et de procédure

moins favorables que celles prévues pour l'action en répétition de l'indu entre particuliers, dès lors que ces conditions s'appliquent de la même manière aux actions en remboursement qui sont fondées sur le droit communautaire et à celles qui sont fondées sur le droit interne et ne rendent pas impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit au remboursement.

- 2) Le droit communautaire ne s'oppose pas à ce que, à la suite d'arrêts de la Cour déclarant des droits ou des taxes contraires au droit communautaire, un État membre adopte des dispositions qui rendent les conditions de remboursement applicables à ces droits et taxes moins favorables que celles qui se seraient appliquées en leur absence, pour autant que les droits et taxes en cause ne soient pas spécifiquement visés par cette modification et que les dispositions nouvelles ne rendent pas impossible ou excessivement difficile l'exercice du droit au remboursement.

- 3) Le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre soumette le remboursement de droits de douane et d'impositions contraires au droit communautaire à une condition, telle que l'absence de répercussion de ces droits ou impositions sur des tiers, dont il appartiendrait au demandeur d'apporter la preuve qu'il y est satisfait.

- 4) Le droit communautaire ne s'oppose pas à ce qu'une demande de remboursement de droits de douane ou d'impositions contraires au droit communautaire soit soumise, sous peine d'irrecevabilité, à une condition non rétroactive de communication au service des impôts qui a reçu la déclaration de revenus de l'intéressé pour l'exercice en cause.

Puissochet

Gulmann

Edward

Sevón

Wathelet

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 9 février 1999.

Le greffier

Le président de la cinquième chambre

R. Grass

J.-P. Puissochet