

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

6 septembre 2011 \*

Dans l'affaire C-398/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par l'Østre Landsret (Danemark), par décision du 12 octobre 2009, parvenue à la Cour le 14 octobre 2009, dans la procédure

**Lady & Kid A/S,**

**Direct Nyt ApS,**

**A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning,**

**KID-Holding A/S**

contre

**Skatteministeriet,**

\* Langue de procédure: le danois.

LA COUR (grande chambre),

composée de M. V. Skouris, président, MM. A. Tizzano, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.-C. Bonichot, K. Schiemann et D. Šváby, présidents de chambre, M. A. Rosas, M<sup>me</sup> R. Silva de Lapuerta, MM. E. Juhász, M. Safjan (rapporteur), M<sup>mes</sup> M. Berger et A. Prechal, juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,  
greffier: M<sup>me</sup> R. Șereș, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 28 septembre 2010,

considérant les observations présentées:

- pour Lady & Kid A/S e.a., par M<sup>e</sup> H. Peytz, advokat,
  
- pour le gouvernement danois, par M. T. Winkler, en qualité d'agent, assisté de M<sup>e</sup> S. Fugleholm, advokat,
  
- pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et M. N. Fenger, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 7 décembre 2010,

rend le présent

### **Arrêt**

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation du droit communautaire en matière de répétition de l'indu.
  
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Lady & Kid A/S, Direct Nyt ApS (ci-après «Direct Nyt»), A/S Harald Nyborg Isenkram- og Sportsforretning (ci-après «Harald Nyborg») et KID-Holding A/S au Skatteministeriet (ministère des Contributions), au sujet du refus de leur accorder le remboursement d'une taxe perçue en violation du droit communautaire (ci-après la «taxe illicite»).

### **Le cadre juridique**

- 3 Par la loi n° 840, du 18 décembre 1987, le Royaume de Danemark a instauré, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 1988, une taxe patronale appelée contribution de soutien au marché de l'emploi (arbejdsmarkedsbidrag, ci-après l'«AMBI»). L'AMBI, dont le taux s'élevait à 2,5 %, avait, en principe, la même assiette que la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»). Elle était cependant non pas payée lors de l'importation de marchandises sur le territoire danois, mais perçue sur la totalité du prix de vente de ces dernières, lors de leur première vente sur ce territoire.

- 4 En contrepartie de l'introduction de l'AMBI, un certain nombre de charges sociales patronales, qui devaient être acquittées par les entreprises danoises à raison de 10 300 DKK environ par salarié à temps plein, avaient été supprimées.
  
- 5 Le but de cette réforme fiscale était de supprimer le lien entre les charges à acquitter et le nombre des salariés, afin de relancer la croissance et de développer l'emploi, tout en restant neutre sur le plan des finances publiques.
  
- 6 L'AMBI fut perçue auprès des entreprises danoises au cours de la période comprise entre le 1<sup>er</sup> janvier 1988 et le 31 décembre 1991, la loi n° 840, du 18 décembre 1987, ayant été abrogée par une loi du 21 décembre 1991 avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 1992.
  
- 7 Durant l'année 1989, la légalité de l'AMBI fut contestée par des entreprises importatrices devant l'Østre Landsret, qui estima devoir saisir la Cour de la question de la compatibilité de l'AMBI avec le droit communautaire. En réponse, par l'arrêt Dansk Denkavit et Poulsen Trading du 31 mars 1992 (C-200/90, Rec. p. I-2217), la Cour jugea que l'article 33 de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), s'oppose à une taxe telle que l'AMBI, dès lors qu'une telle taxe:
  - est acquittée tant pour des activités soumises à la TVA que pour d'autres activités à caractère industriel ou commercial consistant dans la fourniture de prestations à titre onéreux;
  
  - est perçue, en ce qui concerne les entreprises assujetties à la TVA, sur une assiette identique à celle qui était utilisée pour la TVA, c'est-à-dire sous la forme d'un pourcentage du montant des ventes réalisées, après déduction du montant des achats effectués;

- n'est pas payée, à la différence de la TVA, lors de l'importation, mais est perçue sur la totalité du prix de vente des marchandises importées lors de la première vente effectuée dans l'État membre considéré;
  - ne doit pas, contrairement à la TVA, faire l'objet d'une mention distincte sur la facture, et
  - est recouvrée parallèlement à la TVA.
- 8 À la suite de cet arrêt, la loi n° 389, du 20 mai 1992, entrée en vigueur le 22 mai 1992, est intervenue pour préciser les modalités de remboursement de l'AMBI illégalement perçue. Elle contient notamment les dispositions suivantes:

*«Article premier*

Les règles générales du droit danois régissent le point de savoir si et, le cas échéant, dans quelle mesure, il existe un droit au remboursement ou à une indemnisation pour des montants qui ont été versés au Trésor public conformément à la loi n° 840 du 18 décembre 1987 relative à la contribution de soutien au marché de l'emploi, dans sa rédaction modifiée.

*Article 2*

[...]

2. Le montant réclamé doit être spécifié et justifié; en outre, il doit être assorti de documents permettant d'apprécier si le contribuable a subi un préjudice.

[...]»

- 9 La loi n° 389, du 20 mai 1992, a été complétée par la circulaire n° 122, du 10 juillet 1996, qui, aux fins du traitement administratif des demandes de remboursement, a précisé les conditions à réunir par l'entreprise importatrice, à savoir que:
- l'entreprise doit avoir été en concurrence réelle avec les producteurs danois de produits similaires;
  - les économies réalisées par l'entreprise au titre des charges sociales et des autres prélèvements doivent être inférieures aux montants qu'elle a versés au titre de l'AMBI;
  - la situation de l'entreprise du point de vue de la concurrence doit s'être détériorée du fait de la réforme, c'est-à-dire qu'il doit s'agir de produits danois à forts coûts salariaux, si bien que l'entreprise danoise a réalisé des économies plus importantes du point de vue des charges sociales que l'importateur sur les produits concurrents;
  - les concurrents danois ont réalisé, au titre des charges sociales, des économies bien supérieures aux montants qu'ils ont versés au titre de l'AMBI;
  - la perte de compétitivité ne doit pas être négligeable, et
  - l'AMBI ne doit pas avoir été répercutée au moyen de hausses de prix.

## Le litige au principal et les questions préjudicielles

- <sup>10</sup> Les demanderesses au principal, qui opéraient toutes dans le commerce de détail, ont, entre l'année 1997 et l'année 1998, intenté devant le Københavns Byret des recours contre le Skatteministeriet afin d'obtenir l'annulation des décisions de rejet de leurs demandes de remboursement de l'AMBI illégalement perçue. Le refus de remboursement qui leur avait été opposé était motivé par la circonstance que l'économie réalisée par ces entreprises, du fait de la suppression des charges sociales pendant la période où elles étaient redevables de l'AMBI, avait été supérieure aux montants qu'elles avaient versés au titre de l'AMBI et que l'AMBI payée par lesdites entreprises avait, par conséquent, été intégralement compensée.
- <sup>11</sup> Les recours ont été rejetés dans les quatre affaires par jugement du Københavns Byret du 16 décembre 2002. Les demanderesses au principal ont alors interjeté appel devant l'Østre Landsret le 13 janvier 2003.
- <sup>12</sup> Il ressort de la décision de renvoi ce qui suit:
- KID-Holding A/S exploitait, sous l'enseigne Daells Varehus, des grands magasins proposant de nombreux produits différents, dont des produits textiles importés. Cette société a versé un montant de 20 053 556 DKK au titre de l'AMBI et a économisé un montant de 23 151 291 DKK au titre des charges sociales.
  - Lady & Kid A/S exploitait, sous les dénominations Daells Discount A/S et Madeleine, des magasins discount proposant une sélection limitée de l'assortiment de produits de Daells Varehus, en grande partie des produits textiles. Cette société a versé un montant de 779 986 DKK au titre de l'AMBI et a économisé, au cours de la même période, un montant de 1 872 901 DKK au titre des charges sociales.

- Harald Nyborg exploitait un certain nombre de grands magasins proposant notamment des articles de quincaillerie, des équipements sportifs, des accessoires pour automobiles et du matériel agricole. Cette société a versé un montant de 5 333 609 DKK au titre de l'AMBI et a économisé 3 322 105 DKK au titre des charges sociales.
  
  - Direct Nyt opérait uniquement dans le secteur de la vente par correspondance de produits importés. Cette société a versé un montant de 709 933 DKK au titre de l'AMBI et, n'ayant pas de salariés, n'a réalisé aucune économie de charges sociales en contrepartie de ce versement.
- 13 Lors de la procédure devant l'Østre Landsret, le Skatteministeriet a reconnu que Harald Nyborg et Direct Nyt avaient vendu, dans une certaine mesure, des produits importés concurrents de produits danois aux coûts salariaux importants, que la suppression des charges sociales n'avait pas eu de répercussions sur les prix des produits danois à coûts salariaux importants et que ces deux entreprises n'avaient donc pas pu, pour des raisons de concurrence, augmenter leurs prix du surcoût lié à l'AMBI. Aussi, estimant que l'AMBI n'avait pas été répercutée sur d'autres sujets, le Skatteministeriet a-t-il décidé de rembourser l'AMBI auxdites entreprises, à concurrence d'un montant, respectivement, de 760 349 DKK, majorées des intérêts correspondants, et de 319 469 DKK, également majorées des intérêts correspondants.
- 14 Au cours de cette même procédure, les parties au principal sont également convenues de considérer que 35 % des achats de Harald Nyborg portaient sur des produits importés et que 84 % de l'AMBI versée par cette entreprise étaient afférents à ces produits, ainsi que 40 % des achats de Daells Varehus étaient constitués de produits importés et que 94 % de l'AMBI versée par cette dernière entreprise étaient afférents à ces produits. De la même manière, lesdites parties ont reconnu que les charges sociales antérieures avaient grevé tout autant, proportionnellement, le commerce des produits importés que celui des produits danois.

- 15 Les demanderesse au principal ayant mis en doute la compatibilité avec le droit communautaire du droit national et des décisions de rejet du Skatteministeriet, l'Østre Landsret a estimé nécessaire d'interroger la Cour sur l'interprétation du droit communautaire en matière de répétition de l'indu. Aussi, a-t-il décidé de surseoir à statuer et de poser les questions préjudicielles suivantes:

- «1) L'arrêt de la Cour du 14 janvier 1997, *Comateb e.a.* (C-192/95 à C-218/95, [Rec. p. I-165]), doit-il être interprété en ce sens que la répercussion d'une taxe illicite sur un produit suppose que cette taxe a été répercutée sur l'acheteur du produit dans le cadre de la transaction commerciale en question ou la répercussion sur les prix peut-elle également intervenir pour ce qui est des prix d'autres produits à l'occasion de transactions commerciales tout à fait différentes en amont ou en aval de la vente du produit considéré, par exemple dans le cadre d'une appréciation d'ensemble de la répercussion sur une période de quatre ans en ce qui concerne un grand nombre de groupes de produits comprenant tant des produits importés que des produits non importés?
- 2) La notion communautaire de 'répercussion' doit-elle être interprétée en ce sens qu'une taxe illicite perçue lors de la vente de produits ne peut être considérée comme répercutée que si le prix du produit est majoré par rapport au prix pratique immédiatement avant l'instauration de cette taxe ou ladite taxe peut-elle également être considérée comme répercutée si, au moment de son instauration, l'entreprise assujettie a réalisé une économie au titre d'autres prélèvements perçus sur une assiette différente et si l'entreprise n'a, par conséquent, pas modifié ses prix?
- 3) La notion communautaire d'«enrichissement sans cause» doit-elle être interprétée en ce sens que le remboursement d'une taxe illicite perçue lors de la vente de produits peut être considéré comme se traduisant par un enrichissement sans cause si l'entreprise a réalisé, avant ou après la vente du produit taxé, une économie du fait de la suppression d'autres prélèvements perçus sur une autre assiette, dans

l'hypothèse où cette suppression d'autres prélèvements a également bénéficié à d'autres entreprises et notamment à des entreprises qui ne payaient pas la taxe illicite ou qui la payaient dans une moindre mesure?

- 4) Dans l'hypothèse où une taxe illicite a eu pour conséquence, en raison de son économie, que la charge fiscale supportée par les entreprises important des marchandises a été proportionnellement plus élevée que celle des entreprises se fournissant dans une plus large mesure sur le marché national et où l'instauration de la taxe illicite s'est accompagnée de la suppression d'un autre prélèvement licite perçu sur une autre assiette qui frappait proportionnellement les deux types d'entreprises dans la même mesure et indépendamment de la composition des achats des entreprises, il est demandé:
- a) si le droit communautaire permet de refuser, en totalité ou en partie, le remboursement de la taxe illicite à une entreprise qui importe des marchandises en invoquant la répercussion et l'enrichissement sans cause dans la mesure où le refus a pour conséquence que l'entreprise, qui a comparativement payé un montant plus important au titre de la taxe illicite qu'une entreprise similaire qui a acheté des produits similaires sur le marché national, sera, toutes choses étant égales par ailleurs, défavorisée de ce fait par l'effet de la réforme fiscale et du refus du remboursement par rapport à des entreprises similaires qui se sont fournies dans une plus large mesure sur le marché national,
  - b) si le remboursement de la taxe illicite dans la situation considérée peut, d'un point de vue conceptuel, se traduire par un 'enrichissement sans cause' et peut par conséquent être refusé si le remboursement — même si la taxe est considérée comme ayant été répercutée — est nécessaire pour faire en sorte que l'effet de la réforme fiscale soit le même, toutes choses étant égales par ailleurs, après le remboursement éventuel pour les entreprises qui ont importé des marchandises et pour les entreprises qui ont acheté des produits nationaux,

- c) si le refus du remboursement dans une telle situation, qui implique que les entreprises qui se sont fournies dans une plus large mesure sur le marché national et ont bénéficié d'un avantage par rapport aux entreprises qui ont eu recours dans une plus large mesure à l'importation, est contraire au droit communautaire pour d'autres raisons, et notamment au principe d'égalité de traitement, et
  
- d) s'il découle de la réponse à la troisième question qu'il n'est pas permis de refuser le remboursement de la taxe indûment perçue en invoquant l'enrichissement sans cause, dans la mesure où un tel remboursement se borne à neutraliser l'avantage dont les entreprises qui se sont fournies sur le marché national ont bénéficié par rapport aux entreprises qui ont eu recours dans une plus large mesure à l'importation?»

## **Sur les questions préjudicielles**

### *Sur les deuxième et troisième questions*

- <sup>16</sup> Les deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner d'abord et conjointement, doivent être comprises comme portant sur le point de savoir si seule la répercussion d'une taxe illicite opérée au moyen d'une augmentation du prix de la vente des produits lors de laquelle ladite taxe a été perçue peut, en cas de répétition de l'indu, engendrer un enrichissement sans cause de l'assujetti ou si un enrichissement sans cause peut également découler d'une économie réalisée à la suite de la suppression concomitante d'autres prélèvements perçus sur une assiette différente, alors même que l'assujetti n'aurait pas modifié ses prix de vente.

- 17 À cet égard, il y a lieu de rappeler que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues par un État membre en violation du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union prohibant de telles taxes. L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les impositions perçues en violation du droit de l'Union (voir arrêts du 9 novembre 1983, *San Giorgio*, 199/82, Rec. p. 3595, point 12; du 21 septembre 2000, *Michaïlidis*, C-441/98 et C-442/98, Rec. p. I-7145, point 30; du 10 avril 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Rec. p. I-2283, point 35, ainsi que du 28 janvier 2010, *Direct Parcel Distribution Belgium*, C-264/08, Rec. p. I-731, point 45).
- 18 Toutefois, par exception au principe du remboursement de taxes incompatibles avec le droit de l'Union, la restitution d'une taxe indûment perçue peut être refusée lorsque celle-ci entraînerait un enrichissement sans cause des ayants droit. La protection des droits garantis en la matière par l'ordre juridique de l'Union n'impose donc pas le remboursement des impôts, droits et taxes perçus en violation du droit de l'Union lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets (voir arrêt *Comateb e.a.*, précité, point 21).
- 19 En effet, dans de telles conditions, c'est non pas l'opérateur qui a supporté la charge de la taxe indûment perçue, mais l'acheteur sur lequel la charge a été répercutée. Dès lors, rembourser à l'opérateur le montant de la taxe qu'il a déjà répercuté sur l'acheteur équivaldrait pour lui à un double paiement susceptible d'être qualifié d'«enrichissement sans cause», sans qu'il soit pour autant remédié aux conséquences de l'illégalité de la taxe pour l'acheteur (arrêt *Comateb e.a.*, précité, point 22).
- 20 Toutefois, un tel refus de remboursement d'une taxe imposée sur la vente de produits étant une limitation d'un droit subjectif tiré de l'ordre juridique de l'Union, il convient de l'interpréter de manière restrictive. Dès lors, la répercussion directe de la taxe indue sur l'acheteur constitue la seule exception au droit au remboursement des taxes perçues en violation du droit de l'Union.

- 21 La Cour a également précisé que, même dans l'hypothèse où il est établi que la charge de la taxe induite a été répercutée sur des tiers, le remboursement de celle-ci à l'opérateur n'entraîne pas nécessairement l'enrichissement sans cause de ce dernier, l'intégration du montant de ladite taxe dans les prix pratiqués pouvant lui occasionner un préjudice lié à la diminution du volume de ses ventes (voir arrêts précités *Comateb e.a.*, points 29 à 32; *Michaïlidis*, points 34 et 35, ainsi que du 2 octobre 2003, *Weber's Wine World e.a* C-147/01, Rec. p. I-11365, points 98 et 99).
- 22 De même, un État membre ne saurait s'opposer à une demande de remboursement d'une taxe illicite, au motif que le montant de ladite taxe a été économiquement compensé par la suppression d'un prélèvement licite d'un montant équivalent.
- 23 En effet, si le remboursement d'une taxe illégale à un opérateur qui en a répercuté le montant sur ses clients peut, dans les conditions rappelées ci-dessus, conduire à un enrichissement sans cause de cet opérateur, il n'en va pas de même dans le cas d'une prétendue suppression d'autres taxes en relation avec l'institution d'une taxe contraire au droit de l'Union.
- 24 Une telle suppression relève de choix opérés par l'État membre dans le domaine de la fiscalité, qui sont l'expression de sa politique générale en matière économique et sociale. De tels choix peuvent emporter les conséquences les plus diverses qui, indépendamment des difficultés qu'il peut y avoir à déterminer si et dans quelle mesure une taxe a réellement remplacé purement et simplement une autre, s'opposent à ce que le remboursement d'une taxe illégale dans un tel contexte puisse être regardé comme constitutif d'un enrichissement sans cause.
- 25 Cette conclusion ne saurait être infirmée par les arrêts du 26 juin 1979, *McCarren* (177/78, Rec. p. 2161), et du 13 décembre 1983, *Apple and Pear Development Council* (222/82, Rec. p. 4083). En effet, même si, au point 25 dudit arrêt *McCarren* et au

point 41 dudit arrêt *Apple and Pear Development Council*, la Cour n'a pas exclu que le juge national, en appliquant son droit interne, puisse s'opposer au remboursement d'une taxe illicite pour un motif autre que la répercussion de celle-ci, la répercussion directe de la taxe indue sur l'acheteur constitue, ainsi qu'il ressort du point 20 du présent arrêt, la seule exception au droit au remboursement des taxes perçues en violation du droit de l'Union.

26 Il y a donc lieu de répondre aux deuxième et troisième questions posées que la répétition de l'indu peut donner lieu à un enrichissement sans cause uniquement dans l'hypothèse où les montants indûment versés par un assujetti en vertu d'une taxe perçue dans un État membre en violation du droit de l'Union ont été répercutés directement sur l'acheteur. Par conséquent, le droit de l'Union s'oppose à ce qu'un État membre refuse le remboursement d'une taxe illicite au motif que les montants indûment versés par l'assujetti ont été compensés par une économie résultant de la suppression concomitante d'autres prélèvements, dès lors qu'une telle compensation ne peut pas être regardée, du point de vue du droit de l'Union, comme un enrichissement sans cause par rapport à cette taxe.

27 Compte tenu de la réponse donnée aux deuxième et troisième questions, il n'y a pas lieu de se prononcer sur les première et quatrième questions.

## **Sur les dépens**

28 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit:

**Les règles du droit de l'Union relatives à la répétition de l'indu doivent être interprétées en ce sens que la répétition de l'indu peut donner lieu à un enrichissement sans cause uniquement dans l'hypothèse où les montants indûment versés par un assujetti en vertu d'une taxe perçue dans un État membre en violation du droit de l'Union ont été répercutés directement sur l'acheteur. Par conséquent, le droit de l'Union s'oppose à ce qu'un État membre refuse le remboursement d'une taxe illicite au motif que les montants indûment versés par l'assujetti ont été compensés par une économie résultant de la suppression concomitante d'autres prélèvements, dès lors qu'une telle compensation ne peut pas être regardée, du point de vue du droit de l'Union, comme un enrichissement sans cause par rapport à cette taxe.**

Signatures