

Journal de Droit Fiscal, Janvier/Février 2004 (Parution Décembre 2004), pages 5 à 27. (Bruylant, Bruxelles)

Le remboursement des taxes contraires au droit communautaire : **Quel délai ?¹**

Ainsi que le sait tout contribuable raisonnablement avisé, nombreux sont les cas où une disposition de droit fiscal national se trouve contestée avec succès quant à sa compatibilité avec les règles du droit communautaire.

Encore faut-il déterminer dans quel délai le contribuable peut réclamer le remboursement devant les juridictions nationales d'une taxe qu'il a précédemment acquittée et dont il est établi, par la suite, qu'elle est contraire au droit communautaire.

La Cour de Justice vient de rendre coup sur coup deux arrêts qui renforcent très considérablement la position du contribuable belge dans ce domaine.

Nous nous proposons ci-après :

- de rappeler les hypothèses dans lesquelles la contrariété d'une taxe avec le droit communautaire peut être établie ;*
- de rappeler la jurisprudence de la Cour de Justice quant au délai dans lequel le contribuable peut réclamer le remboursement d'une taxe dont il a été ultérieurement établi (dans le cadre d'une procédure étrangère au contribuable concerné) qu'elle est contraire au droit communautaire ; et*
- d'examiner les arrêts rendus par la Cour de Justice dans les affaires Weber's Wine World le 2 octobre 2003 et Kühne & Heitz le 13 janvier 2004, ainsi que les conséquences qui en découlent dans le contexte belge (sans avoir aucunement la prétention d'être exhaustif sur cette question).*

I Principes généraux

I.1 La contrariété de la taxe avec le droit communautaire peut découler d'une procédure en manquement ou de la réponse à une question préjudicielle

Plusieurs hypothèses peuvent être distinguées dans ce domaine.

a) *La première hypothèse* est celle où la contrariété de la taxe avec le droit communautaire découle d'une procédure en manquement.

Il s'agit de l'hypothèse où la Commission agit contre l'Etat Membre concerné pour manquement à ses obligations aux termes du Traité : Ce sera le cas lorsqu'il adopte - ou maintient dans sa législation nationale - des dispositions fiscales qui sont contraires soit avec les principes généraux du Traité, soit avec les dispositions du Traité. Ce sera également le cas si l'Etat Membre concerné

¹ Le présent article reproduit, et actualise, l'exposé fait par l'auteur le 2 juin 2004 à l'invitation de la section belge de l'IFA.

n'a pas transposé une directive en temps utile dans sa législation nationale, ou s'il l'a mal transposée.

Dans chacune de ces situations, l'arrêt rendu par la Cour de Justice, si celle-ci accueille l'action de la Commission, a cette caractéristique qu'il est rendu sans qu'aucun contribuable ne soit partie à la procédure. Cet arrêt impose à l'Etat Membre concerné de modifier sa législation pour la rendre compatible avec les obligations que lui impose le droit communautaire. S'il ne le fait pas, il pourra être condamné à payer des astreintes par jour de retard.

b) *La deuxième hypothèse* est celle où la Cour de Justice se prononce en réponse à une question préjudicielle qui lui est posée par une juridiction nationale. Celle-ci, par hypothèse, est saisie d'un litige dans le cadre duquel le contribuable allègue que telle ou telle disposition fiscale nationale est contraire aux principes généraux du Traité, aux dispositions du Traité, ou aux dispositions d'une directive imposant à l'Etat Membre concerné des obligations précises et inconditionnelles, obligations qui n'ont pas été adéquatement transposées dans la législation nationale.

A la différence de l'hypothèse de l'action en manquement, l'arrêt rendu par la Cour de Justice en réponse à une question préjudicielle n'impose pas d'obligation à un Etat Membre : Il vise seulement à éclairer la juridiction nationale sur la signification et la portée du moyen de droit communautaire invoqué devant elle. Il incombe, ensuite, à cette juridiction nationale d'appliquer la règle juridique ainsi énoncée par la Cour de Justice au litige dont elle est saisie.

En pratique, toutefois, les deux hypothèses aboutissent au même résultat. En effet, si d'autres contribuables soulèvent la même contestation devant la même - ou *devant d'autres* - juridictions nationales, celles-ci seront nécessairement amenées à suivre l'enseignement de l'arrêt de la Cour de Justice. En conséquence, compte tenu de la primauté du droit communautaire sur le droit national, elles appliqueront la règle de droit communautaire et refuseront d'appliquer la règle de droit national avec laquelle elle est - par hypothèse - incompatible.

c) *La troisième hypothèse* est plus pernicieuse que les deux précédentes : C'est celle où le législateur national modifie, "un beau matin", telle ou telle disposition fiscale dans un sens favorable au contribuable... sans préciser que la raison de cette généreuse initiative est de "tuer dans l'œuf" la menace de la Commission d'attirer l'Etat Membre concerné devant la Cour de Justice pour entendre déclarer qu'il a manqué à ses obligations en introduisant, ou en maintenant en vigueur, telle ou telle disposition de droit fiscal.

Nous disons que cette hypothèse est "plus pernicieuse" : En effet, dans ce cas, seuls les initiés sauront que la disposition précédemment en vigueur était contraire au droit communautaire - bien que la Cour de Justice ne l'ait jamais déclaré - et pourront, ainsi, envisager de se pourvoir en réclamation en vue d'obtenir le remboursement des taxes payées dans le passé².

² Un exemple regrettable d'une telle pratique vient d'être fourni par le récent communiqué publié (pendant quelques mois) en 2004 par le Gouvernement belge sur le site Web du S.P.F. Finances. On peut y lire ce qui suit : "La Belgique adaptera, avant le 1er janvier 2005, dans le cadre de la transposition de la directive... du Conseil du 22 décembre 2003 modifiant la directive... du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, l'article 205 § 2 du Code des impôts sur les revenus 1992, afin de mettre cette disposition en conformité avec l'article 4 de la directive... précitée.

I.2 La "rétroactivité" est de principe et la non-rétroactivité est l'exception

Selon une jurisprudence déjà fort ancienne, "l'interprétation que ... la Cour de Justice donne d'une disposition de droit communautaire éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification de la portée de cette règle, telle qu'elle doit, ou aurait dû, être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur"³.

En d'autres mots, "les effets d'un arrêt d'interprétation remontent à la date de l'entrée en vigueur de la règle [de droit communautaire] interprétée".

Le principe selon lequel l'incompatibilité d'une norme nationale avec la règle du droit communautaire existe dès l'entrée en vigueur de celle-ci (qui peut remonter à quarante ans ...) peut conduire, dans certains domaines, à des conséquences peu compatibles avec les exigences du principe de sécurité juridique. Tel peut, en particulier, être le cas en matière fiscale. En effet, l'incompatibilité de la disposition de droit fiscal national avec le droit communautaire conduit, immanquablement, à la problématique du remboursement des sommes perçues précédemment sur cette base illégale. Aussi, la Cour de Justice s'est-elle efforcée de concilier les exigences dérivées du principe de la sécurité juridique avec celles découlant du principe selon lequel l'incompatibilité de la norme nationale avec la règle de droit communautaire rétroagit à la date d'entrée en vigueur de la norme de droit communautaire.

Ces hypothèses - qui ne sont nullement limitées au domaine fiscal - sont, toutefois, exceptionnelles et enfermées dans des conditions très précises : Seule la Cour de Justice est compétente pour décider que son arrêt ne vaudra que pour l'avenir. D'autre part, si elle décide de limiter les effets de son arrêt dans le temps, elle doit l'indiquer dans cet arrêt même, et non pas dans un arrêt subséquent. Enfin, si la Cour de Justice décide que son arrêt ne vaudra que pour l'avenir, elle précisera que l'interprétation qu'elle donne de la règle de droit communautaire vaudra - bien entendu - pour les parties au litige en cause (bien qu'il soit né, par hypothèse, *avant* le prononcé de l'arrêt de la Cour de Justice) ainsi que pour tout autre justiciable (non-partie à ce litige) *qui a fait valoir les droits qu'il tient du droit communautaire avant le prononcé de l'arrêt de la Cour de Justice*. En d'autres mots, même dans les hypothèses exceptionnelles où la Cour de Justice décide que son arrêt ne vaudra que pour l'avenir, cette limitation ne vaut pas pour les contribuables qui ont réclamé contre la taxe litigieuse, avant le prononcé de l'arrêt, voire qui ont réclamé dans un autre Etat Membre contre une taxe litigieuse similaire à celle dont la Cour de Justice déclare qu'elle est incompatible avec le droit communautaire.

La modification susvisée s'appliquera à partir de l'exercice d'imposition 2005 aux dividendes alloués ou attribués par une société filiale établie dans un Etat membre de l'Union européenne".

La formule elliptique ainsi adoptée n'indique en rien les raisons pour lesquelles l'article 205 § 2 C.I. R. /92 ne transpose pas correctement en droit belge l'article 4 de la directive "mère-filiale" de 1990. D'autre part, c'est évidemment de manière abusive que le communiqué suggère que c'est seulement à partir de l'exercice d'imposition 2005 - revenus 2004 que les contribuables concernés pourront réclamer le bénéfice d'une application conforme de l'article 4 de la directive "mère-filiale" en droit belge. Celle-ci devait en effet être transposée au plus tard en 1992 en droit national.

Voyez aussi le communiqué de presse de la Commission du 8 Juillet 2004 (IP /04/873) : La Commission annonce son intention d'introduire une action en manquement contre l'Espagne en raison de son refus persistant d'autoriser la déduction des cotisations payées à des fonds de pension étrangers. Elle oppose l'attitude de cet Etat membre à celui de la Belgique... qui s'est engagée envers la Commission à modifier sa législation sur ce point pour la mettre en conformité avec le droit communautaire.

³ Cf. arrêt *Edis* du 15 septembre 1998, aff. C-231/96, § 20 et les références citées.

I.3 Point de départ du délai de réclamation : La règle générale posée par l'arrêt Edis...

L'arrêt *Edis*, rendu par la Cour de Justice le 15 septembre 1998, concerne l'hypothèse classique où la Cour de Justice a déclaré une taxe nationale contraire au droit communautaire *sans* limiter les effets de son arrêt dans le temps.

Dans une telle hypothèse, tout contribuable ayant payé la taxe peut, en principe, en réclamer le remboursement à ses autorités fiscales nationales.

Encore faut-il, pour ce faire, que l'intéressé se trouve encore dans le délai utile pour introduire une telle réclamation.

En effet, si le délai de réclamation a expiré, il ne revit pas suite au prononcé d'un arrêt de la Cour de Justice dont il résulte que la taxe litigieuse était contraire au droit communautaire.

En l'absence d'harmonisation communautaire dans ce domaine, il y a lieu d'avoir égard au délai de réclamation prévu par le droit national.

Il n'est fait exception à cette règle que dans deux hypothèses :

a) *Tout d'abord*, "le droit communautaire s'oppose à une disposition législative nationale limitant le remboursement [d'une taxe] déclarée contraire au Traité par un arrêt ["rétroactif"] de la Cour de Justice aux seuls demandeurs ayant introduit une action en remboursement avant le prononcé de cet arrêt. En effet, une telle disposition [de droit national] prive purement et simplement les [contribuables] qui ne remplissent pas cette condition du droit d'obtenir le remboursement des sommes indûment payées, et rend ainsi impossible l'exercice par les justiciables des droits que leur confère le droit communautaire". L'on part ici de l'hypothèse, bien entendu, où les intéressés se trouvent encore dans le délai normal de réclamation prévu par le droit national;

b) *Ensuite*, le législateur national ne peut, après le prononcé d'un arrêt "rétroactif" défavorable à l'Etat Membre concerné, adopter des règles procédurales qui concernent spécifiquement l'imposition déclarée illégale et qui sont moins favorables que celles qui se seraient appliquées, en leur absence, au remboursement de l'imposition litigieuse.

Conclusion : Le contribuable belge qui apprend, par la lecture d'un arrêt de la Cour de Justice, qu'une taxe qu'il a précédemment acquittée est contraire au droit communautaire peut en réclamer le remboursement s'il se trouve encore dans les délais prévus par le droit national (par exemple trois ans).

Ceci ne résout toutefois pas tous les problèmes. *Reste, en effet, à savoir à partir de quand le délai prévu par le droit national commence à courir.*

Par son arrêt *Edis* du 15 septembre 1998⁴, la Cour de Justice a dit pour droit que le droit communautaire n'interdit pas à un Etat Membre d'opposer aux actions en remboursement des

⁴ Voyez les références citées à la note 2.

taxes perçues en violation du droit communautaire un délai national de forclusion qui *court à compter de la date du paiement de la taxe.*

I.4 ...et l'exception posée par l'arrêt Emmott en cas de "manœuvres" des autorités fiscales

Dans un arrêt Emmott du 25 juillet 1991⁵, la Cour de Justice avait posé pour principe – dans une affaire touchant le domaine de la sécurité sociale – une règle différente : Un Etat Membre ne peut se prévaloir d'un délai national de forclusion aussi longtemps qu'il n'a pas lui-même satisfait aux obligations que lui impose le droit communautaire. En d'autres termes, selon cette jurisprudence, le délai de forclusion ne peut commencer à courir contre le justiciable qu'à partir du moment où l'Etat Membre concerné a modifié sa loi nationale pour la rendre conforme au droit communautaire.

Toutefois, la Cour de Justice a souligné depuis à plusieurs reprises, tant dans des arrêts rendus en matière fiscale que dans des arrêts rendus en matière de droit social, que la solution retenue dans l'arrêt Emmott « était justifiée par les circonstances propres à cette affaire ».

Ces « circonstances propres » peuvent être résumées brièvement comme suit : Madame Emmott avait approché les autorités irlandaises en vue d'introduire une réclamation concernant une prestation de droit social, en raison de la contrariété de la législation irlandaise avec une directive européenne. Elle avait toutefois été dissuadée par les autorités irlandaises d'introduire un tel recours au motif que la directive était en voie d'être transposée en droit national. Lorsque ce fut fait et qu'elle introduisit sa demande en révision, Madame Emmott se vit opposer par les autorités irlandaises... que sa réclamation était tardive.

C'est dans ce contexte que la Cour de Justice a été amenée à relever dans l'arrêt Edis « qu'il n'apparaît pas que le comportement des autorités italiennes [en cause dans l'arrêt Edis] combiné avec l'existence du délai litigieux ait abouti en l'espèce..., comme dans l'affaire Emmott, à priver totalement la société requérante de la possibilité de faire valoir ses droits devant les juridictions nationales ».^{6 7}

⁵ Aff. C-208/90.

⁶ Cf. Arrêt Edis, attendu n°48.

⁷ Dans un contexte belgo-belge, les autorités belges font apparemment parfois preuve du même comportement que les autorités irlandaises dans l'arrêt Emmott. Exemple : Suite à l'arrêt qui a été rendu le 15 juillet 2004 par la Cour de Justice dans l'action en manquement dirigée par la Commission contre notre pays concernant le paiement d'une taxe sur l'émission et la livraison de titres au porteur (aff. C-415/02), le S.P.F. Finances a publié un communiqué qui reconnaît que le délai de réclamation pour ceux qui ont « supporté » (et non pas « payé »...) la taxe litigieuse est le délai de droit commun prévu par la loi fiscale en ce domaine (à savoir, deux ans). Dans le même temps, le communiqué du S.P.F. Finances invite toutefois les contribuables intéressés à attendre de nouvelles indications du même S. P. F. Finances quant aux modalités selon lesquelles la demande de remboursement de la taxe devra être introduite. Ce faisant, les intéressés risquent évidemment de voir réduire d'autant le délai utile pour réclamer le remboursement des taxes « supportées » dans le passé. Observons ici que la limitation du droit au remboursement à ceux qui ont « supporté » la taxe, à l'exclusion de ceux qui l'ont « payée » est loin d'aller de soi. Voyez, sur cette problématique, l'arrêt Comateb du 14 janvier 1997 (aff. C-192/95 à C-218/95). Pour un commentaire, voyez notamment notre chronique dans le journal L'Echo du 18 mars 1997.

II Obligation pour une autorité nationale de revoir sa décision s'il apparaît ultérieurement qu'elle se fonde sur une interprétation du droit communautaire condamnée par la Cour de Justice ?

Lorsqu'il apparaît, suite à un arrêt rendu par la Cour de Justice dans une affaire quelconque, qu'une décision administrative qui a été prise dans le passé l'a été en violation du droit communautaire :

- y a-t-il obligation pour l'autorité administrative qui a pris cette décision de procéder à la révision de celle-ci ?
- peut-elle refuser de le faire au motif que le recours de l'administré (contribuable ; assujetti social ou autre) contre la décision initiale a été rejeté par une juridiction nationale qui a refusé de poser une question préjudicielle à la Cour de Justice au motif qu'il lui paraissait « évident » qu'il n'y avait pas de contrariété avec le droit communautaire (« théorie de l'acte clair ») ?
- si la décision initiale n'a pas fait l'objet d'un recours judiciaire, l'Administration peut-elle refuser la révision demandée en faisant valoir que les dispositions procédurales de droit interne ne l'autorisent pas ?

Telles sont les questions à l'origine des arrêts rendus par la Cour de Justice dans l'affaire Larsy et dans l'affaire Kühne & Heitz.

Bien que l'arrêt Kühne & Heitz soit postérieur à l'arrêt Larsy, il convient pour la bonne compréhension de cette problématique, de traiter tout d'abord de l'arrêt Kühne & Heitz.

II.1 L'arrêt Kühne & Heitz⁸

Les faits à l'origine de l'affaire Kühne & Heitz peuvent être résumés comme suit⁹ :

Un règlement du Conseil de 1975, concernant l'organisation commune des marchés dans le secteur de la viande de volaille a institué au profit de producteurs exportant vers des pays tiers, un système de versement de sommes qualifiées de « restitutions », dont le montant varie en fonction de la classification tarifaire douanière des produits exportés et qui compense la différence entre le prix généralement élevé au sein de la CE et celui plus réduit sur le marché mondial.

De décembre 1986 à décembre 1987, la société Kühne & Heitz, établie aux Pays-Bas, a introduit plusieurs déclarations relatives à des exportations de morceaux de volaille. Le Productschap voor

⁸ Arrêt du 13 janvier 2004 ; Aff. C-453/00

⁹ Voyez le « communiqué de presse » publié par les services de la Cour de Justice en date du 13 janvier 2004. IP CJE/04/07. Voyez aussi notre commentaire des conclusions de l'Avocat Général dans le journal L'Echo du 17 septembre 2003 : « La cuisse ou le dos ? ».

Pluimvee en Eieren (le groupement interprofessionnel de la volaille et des œufs) a d'abord procédé au versement des restitutions demandées, mais il a ensuite exigé le remboursement d'une partie des montants versés, au motif que les produits de volaille exportés avaient fait l'objet d'une désignation tarifaire inexacte.

Le College van Beroep voor het bedrijfsleven, (juridiction d'appel en matière économique) a rejeté en 1991 le recours formé par Kühne & Heitz contre la décision exigeant le remboursement en se fondant sur la même appréciation que celle du Productschap. *Le College van Beroep, qui statuait en dernier ressort, n'a toutefois pas saisi la Cour de Justice à titre préjudiciel sur le bien-fondé de l'interprétation de la nomenclature douanière défendue par les autorités néerlandaises qu'il fait sienne.*

Trois ans plus tard, le 5 octobre 1994, la Cour de Justice, statuant dans une autre affaire, l'affaire Voogd, donne toutefois une interprétation de la nomenclature douanière rejoignant celle défendue, en vain, en 1991 par Kühne & Heitz devant le College van Beroep.

Se prévalant de l'arrêt de la Cour de Justice dans l'affaire Voogd, Kühne & Heitz introduit peu après, en décembre 1994, une réclamation auprès du Productschap que celui-ci rejette en maintenant sa décision de rejet antérieure.

Kühne & Heitz introduit alors devant le Collège van Beroep un recours en annulation contre cette nouvelle décision de rejet afin d'obtenir le réexamen du classement tarifaire des marchandises en question et, par voie de conséquence, le paiement des restitutions à l'exportation qu'elle a précédemment été contrainte de rembourser au Productschap.¹⁰

Le Collège van Beroep décide cette fois d'interroger la Cour de Justice : Le droit communautaire impose-t-il le réexamen et, éventuellement, le retrait d'une décision administrative nationale devenue définitive lorsqu'elle s'avère contraire à un arrêt rendu ultérieurement par la Cour de Justice ? Le Collège a précisé à ce propos que, en droit néerlandais, sous réserve de ne pas léser les intérêts de tiers, un organe administratif a toujours le pouvoir de revenir sur une décision administrative définitive.

Dans sa réponse, la Cour de Justice relève tout d'abord que la *sécurité juridique figure au nombre des principes généraux reconnus en droit communautaire*. Dès lors, ce droit *n'exige pas qu'un organe administratif soit, en principe, obligé de revenir sur une décision administrative, devenue définitive à l'expiration de délais de recours raisonnables ou par l'épuisement de voies de recours*.

La Cour de Justice considère toutefois que, *dans le cas concret, premièrement, le droit néerlandais reconnaît à l'organe administratif la possibilité de revenir sur sa décision devenue définitive. Deuxièmement, la décision administrative n'a acquis son caractère définitif qu'à la suite d'un arrêt d'une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel. Troisièmement, cet arrêt était fondé sur une interprétation du droit communautaire*

¹⁰ Ainsi que la compensation du préjudice résultant de ce que, suite à la décision de rejet du College van Beroep de 1991, Kühne & Heitz avait, depuis cette date, introduit des demandes de restitution à l'exportation sur base de la classification douanière (moins avantageuse) qui avait été retenue par les autorités néerlandaises.

qui était, au vu d'un arrêt postérieur de la Cour de Justice, erronée et avait été retenue sans que celle-ci ait été saisie à titre préjudiciel. Quatrièmement, l'intéressé s'est adressé à l'organe administratif immédiatement après avoir pris connaissance de cet arrêt de la Cour de Justice.

Dans de telles circonstances, l'organe administratif concerné est tenu par le droit communautaire de réexaminer sa décision afin de tenir compte de l'interprétation que la Cour de Justice a entre-temps donnée de la disposition pertinente du droit communautaire. En fonction des résultats de ce réexamen l'organe administratif devra déterminer dans quelle mesure il est tenu de revenir sur sa décision sans léser les intérêts de tiers.

Une jurisprudence « sur mesure » en matière fiscale

C'est ici le lieu de rappeler qu'en matière fiscale le retrait d'une décision administrative *défavorable* au contribuable (exemple : rejet d'une réclamation) ne porte, en principe, jamais atteinte aux intérêts des tiers. Les seuls intérêts en jeu sont en effet ceux de l'Administration d'une part et du contribuable d'autre part. En conséquence, les conditions tenant au maintien de la sécurité juridique affirmées par la Cour de Justice dans l'arrêt Kühne & Heitz sont toujours remplies, en règle, dans le domaine fiscal.

II.2 Dommages et intérêts sanctionnant le refus fautif de rétractation : L'arrêt Larsy¹¹

L'arrêt Larsy démontre l'intérêt qu'il y a, lorsqu'une Administration belge oppose au citoyen (contribuable; assujetti social, etc...) une prise de position apparemment contraire au droit européen, à vérifier si la Commission européenne n'a pas précédemment adressé des observations à la Belgique quant à cette situation.

Dans ce cas, si le litige entre le citoyen et l'Administration persiste, et que l'affaire est portée devant les Tribunaux, l'Administration concernée risque d'être condamnée non seulement à accorder au citoyen ce que celui-ci lui demandait en vain mais, de surcroît, à devoir lui verser des dommages et intérêts pour violation caractérisée du droit communautaire.

En effet, dûment informée par la Commission de la contrariété de sa pratique administrative par rapport au droit communautaire, l'Administration concernée n'en a pas moins persisté dans cette voie.

Deux jumeaux à cheval sur la frontière franco-belge¹²

Monsieur Gervais Larsy est un ressortissant belge établi en Belgique, près de la frontière française.

Il a exercé, comme pépiniériste, une activité d'indépendant en Belgique et en France.

Le 24 octobre 1985, Monsieur Gervais Larsy a introduit auprès de l'INASTI une demande de pension de retraite de travailleur indépendant.

¹¹ Arrêt du 28 juin 2001, Aff. C-118/00.

¹² Les développements qui suivent reproduisent en partie notre commentaire de l'arrêt Larsy publié dans le journal L'Echo du 17 octobre 2001.

Par décision de 1986, l'INASTI lui a alloué une pension de retraite sur la base d'une carrière *complète* en Belgique.

Monsieur Gervais Larsy avait toutefois également versé, entre 1964 et 1977, des cotisations de sécurité sociale aux autorités compétentes françaises. Celles-ci lui ont accordé en conséquence une pension de retraite à partir du 1er mars 1987 (sur base d'une carrière incomplète en France).

Informé de la chose, l'INASTI a, en 1988, réduit avec effet au 1er mars 1987 la pension accordée en Belgique, eu égard à la pension versée par les autorités françaises.

En 1989, Monsieur Gervais Larsy a introduit devant le Tribunal du travail de Tournai un recours contre cette décision. Il a fait valoir qu'il conservait le droit à une pension complète en Belgique, nonobstant l'octroi ultérieur de la pension de retraite française. En effet, il avait cotisé tant en Belgique qu'en France.

Le 24 avril 1990, le Tribunal du travail de Tournai a rejeté la demande de Monsieur Larsy comme non fondée. Ce jugement n'ayant pas été signifié, il n'est jamais devenu définitif (et restait donc susceptible d'appel).

Toutefois, Monsieur GERVAIS Larsy a un frère : Monsieur MARIUS Larsy. Celui-ci se trouvait dans une situation de fait et de droit identique à celle de son frère Gervais : octroi initial par l'INASTI d'une pension complète; réduction ultérieure par l'INASTI de la pension belge suite à l'octroi d'une pension de retraite française.

Monsieur Marius Larsy a également - mais distinctement - introduit un recours devant le Tribunal du travail de Tournai contre la réduction de sa pension belge, en faisant valoir, lui aussi, qu'il conservait le droit à une pension belge complète nonobstant l'octroi ultérieur d'une pension de retraite française.

A la différence de ce qu'il avait fait dans la procédure initiée par Gervais Larsy, le Tribunal du travail de Tournai n'a pas rejeté d'emblée la demande de Monsieur Marius Larsy : Avant de statuer sur le bien-fondé de celle-ci, il a posé une question préjudicielle à la Cour de Justice.

Par un arrêt du 2 août 1993 (Aff. C-31/92), la Cour de Justice a répondu, en substance, que lorsqu'un travailleur a été obligé, pendant une même période, de verser des cotisations d'assurance vieillesse dans deux Etats membres, la règle anti-cumul nationale en matière de pensions ne peut pas jouer. Il a en effet cotisé, concomitamment, dans les deux régimes.

En conséquence, le Tribunal du travail de Tournai a, par jugement du 8 mars 1994, accueilli le recours de Monsieur Marius Larsy et condamné l'INASTI à rétracter sa décision de réduction de pension.

Monsieur Marius Larsy s'est ainsi vu reconnaître le droit à percevoir une pension complète en Belgique, indépendamment de la pension perçue en France.

Fort du succès remporté par son frère Marius, Monsieur Gervais Larsy a alors demandé à l'INASTI de régulariser également sa situation dans les mêmes conditions que son frère.

L'INASTI lui a répondu qu'il devait introduire une nouvelle demande de pension en vue d'obtenir la révision de ses droits (droits réduits par la décision de l'INASTI de 1987, ramenant sa pension de retraite à 31/45e eu égard à la pension octroyée en France).

Monsieur Gervais Larsy a, en conséquence, introduit une telle demande en juillet 1994. Le 26 avril 1995, l'INASTI a pris une nouvelle décision, octroyant à Monsieur Gervais Larsy une pension de retraite complète *avec effet au 1er juillet 1994*, c'est-à-dire à la date de la demande de révision de pension introduite par Monsieur Gervais Larsy à la demande expresse de l'INASTI.¹³

A la différence de son frère Marius, Monsieur Gervais Larsy s'est ainsi trouvé dans une situation où on ne lui reconnaissait pas le bénéfice d'une pension complète belge pour la période comprise entre le 1er mars 1987 et le 1er juillet 1994.

De l'utilité de prendre contact avec la Commission...

Sur ces entrefaites, Monsieur Gervais Larsy a pris contact avec la Commission des Communautés européennes. Il a ensuite fait appel auprès de la Cour du travail de Mons du jugement du Tribunal du travail de Tournai du 24 avril 1990 qui avait rejeté son recours initial contre la décision de l'INASTI de décembre 1988 réduisant avec effet rétroactif au 1er mars 1987 sa pension de retraite belge, eu égard à l'octroi d'une pension en France à partir de la même date.

Devant la Cour du travail de Mons, l'INASTI a - spontanément - reconnu que les droits à pension de Monsieur Gervais Larsy devaient être revus avec effet au 1er mars 1987, et non pas au 1er juillet 1994, comme il l'avait fait par sa décision du 26 avril 1995!

Monsieur Gervais Larsy, eu égard au parcours de combattant qu'il avait dû accomplir, a toutefois réclamé en sus, devant la Cour du travail de Mons, la condamnation de l'INASTI à des dommages et intérêts pour méconnaissance caractérisée du droit communautaire. L'INASTI a, pour sa part, fait valoir qu'il n'avait pas commis de faute.

Par arrêt du 10 février 1999, la Cour du travail de Mons a posé une série de questions à titre préjudiciel à la Cour de Justice quant au point de savoir si l'INASTI s'était rendu coupable d'une violation caractérisée du droit communautaire, autorisant en conséquence sa condamnation à des dommages et intérêts.

Condamnation des pouvoirs publics...

Ainsi que le rappelle l'arrêt de la Cour de Justice, il résulte d'une jurisprudence constante "que la responsabilité pour les dommages causés aux particuliers par les violations du droit communautaire imputables à une autorité publique nationale constitue un principe inhérent au système du Traité CE, qui engendre des obligations dans le chef des Etats membres...

Il incombe [en conséquence] à chacun des Etats membres de s'assurer que les particuliers obtiennent réparation du préjudice que leur cause le non-respect du droit communautaire, quelle que soit l'autorité publique auteur de cette violation et quelle que soit celle à laquelle incombe en principe, selon le droit de l'Etat membre concerné, la charge de cette réparation...; pour ce qui est

¹³ Ce comportement n'est pas sans rappeler celui des autorités irlandaises dans l'affaire Emmott évoquée ci-avant.

des conditions dans lesquelles un Etat membre est tenu de réparer les dommages causés aux particuliers par des violations du droit communautaire qui lui sont imputables, il résulte de la jurisprudence de la Cour de Justice qu'elles sont au nombre de trois: (1)... la règle de droit violée a pour objet de conférer des droits aux particuliers; ...(2) la violation est suffisamment caractérisée, et ...(3) il existe un lien de causalité directe entre la violation de l'obligation qui incombe à l'Etat et le dommage subi par les personnes lésées..."

En l'espèce, seule la seconde condition donnait lieu à contestation dans le litige pendant devant la Cour du travail de Mons : L'INASTI avait-il commis une violation suffisamment caractérisée du droit communautaire pour que la juridiction montoise puisse le condamner à réparer le préjudice causé à Monsieur Gervais Larsy?

La Cour de Justice commence par rappeler "...qu'une violation du droit communautaire est suffisamment caractérisée lorsqu'un Etat membre... a méconnu, de manière manifeste et grave, les limites [que le droit communautaire impose] à l'exercice de ses pouvoirs..."

...s'ils n'avaient pas de marge d'appréciation dans la décision qu'ils auraient du prendre.

Sensible sans doute au parcours de combattant accompli par Monsieur Gervais Larsy, la Cour de Justice décide qu'en l'espèce elle "dispose de tous les éléments nécessaires pour apprécier si les faits doivent être qualifiés de violation suffisamment caractérisée du droit communautaire [par l'INASTI].

"A cet égard, il convient de constater [qu'en l'espèce] l'INASTI n'était confronté à aucun choix normatif [autrement dit, il n'avait d'autre choix que d'accorder à Monsieur Gervais Larsy la reconnaissance d'une pension belge complète avec effet rétroactif à la date initiale de réduction, vu l'arrêt de la Cour de Justice rendu dans l'affaire de Monsieur Marius Larsy en 1993].

"... il convient de rappeler qu'une violation du droit communautaire est *manifestement caractérisée* lorsqu'elle a perduré malgré le prononcé d'un arrêt de la Cour de Justice rendu en matière préjudicielle, arrêt dont résulte le caractère infractionnel du comportement en cause...; or, en refusant de faire droit à la demande de Monsieur Gervais Larsy tendant à ce que sa pension de retraite soit calculée sur la base de 45/45e, ainsi qu'elle l'avait fait au bénéfice [de son frère, Monsieur Marius Larsy], [l'INASTI] n'a pas tiré toutes les conséquences [de l'arrêt de la Cour de Justice rendu en août 1993 dans l'affaire Marius Larsy], arrêt apportant une réponse claire [quant à la non-application des dispositions anti-cumul nationales dans la situation de Monsieur Marius Larsy, identique à celle de Monsieur Gervais Larsy]".

Bien que la Cour de Justice n'en fasse pas état, il n'est pas sans intérêt de relever un passage des conclusions de l'Avocat Général Léger qui est riche d'enseignements :

Selon l'Avocat Général, "parmi les ... circonstances dont [la Cour du travail de Mons] pourrait tenir compte [pour déterminer s'il y a eu en l'espèce méconnaissance caractérisée du droit communautaire par [l' INASTI], *IL Y A EGALEMENT LA LETTRE DE LA COMMISSION DU 21 FEVRIER 1997 COMMUNIQUEE PAR L'AUTORITE DE TUTELLE DE L'INASTI A CE DERNIER, LAISSANT PRESAGER L'ENGAGEMENT D'UNE PROCEDURE EN MANQUEMENT A L'ENCONTRE DU ROYAUME DE BELGIQUE DANS LE CAS OU [L'INTERPRETATION DES REGLES DE DROIT COMMUNAUTAIRE CONSACREE PAR L'ARRET RENDU EN CAUSE MARIUS LARSY EN AOUT 1993] NE SERAIT PAS APPLIQUEE [PAR L'INASTI].*"

III Les délais extraordinaires applicables au remboursement des taxes déclarées inconstitutionnelles doivent valoir aussi pour les taxes déclarées contraires au droit communautaire : L'arrêt Weber's Wine World¹⁴

L'arrêt rendu par la Cour de Justice le 2 octobre 2003 dans l'affaire Weber's Wine World apporte une précision très importante à la portée de la jurisprudence inaugurée par son arrêt Edis.

Il en va ainsi tout particulièrement dans le contexte belge, compte tenu des dispositions spéciales qui existent en cas d'arrêt de la Cour d'arbitrage déclarant contraire à la Constitution une disposition fiscale (ou autre).

La Cour de Justice avait à connaître d'une question préjudicielle concernant la compatibilité avec le droit communautaire d'une disposition de droit autrichien qui avait réduit, de manière générale, les délais dans lesquels une action en remboursement d'une taxe payée en violation du droit communautaire pouvait être introduite.

La réglementation autrichienne en litige prévoyait toutefois une dérogation au nouveau délai « réduit » prévu en matière de remboursement de l'indu lorsque la demande de remboursement « se fonde sur une déclaration d'inconstitutionnalité prononcée [par la Cour constitutionnelle autrichienne] ». Dans ce cas, un délai extraordinaire est applicable.

C'est sur ce point que l'arrêt Weber's Wine World revêt toute son importance.

En effet, selon la Cour de Justice, «... le principe d'équivalence s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit des modalités procédurales moins favorables pour les demandes de remboursement d'une taxe indûment perçue au regard du droit communautaire que celles applicables à des recours similaires fondés sur *certaines dispositions* du droit interne... [Tel sera notamment le cas] s'il s'avère... que seuls les [contribuables] qui introduisent un recours fondé sur le droit constitutionnel interne peuvent se prévaloir [du délai non abrégé] et que, d'autre part, les règles régissant le remboursement de taxes jugées incompatibles avec le droit constitutionnel interne sont plus favorables que celles applicables aux recours concernant des impositions jugées contraires au droit communautaire ». ¹⁵

IV Les conséquences de l'arrêt Weber's Wine World en droit belge

Les implications du principe d'équivalence affirmées par la Cour de Justice dans l'arrêt Weber's Wine World sont particulièrement importantes dans le contexte belge, et ce tant au niveau d'une demande en dégrèvement d'office à introduire auprès de l'Administration qu'en matière de recours devant les juridictions de l'ordre judiciaire.

Particulièrement éclairante à cet égard est la circulaire n° 04.05.01/1 du 4 mai 2001 qui a été consacrée par l'Administration fiscale aux conséquences des arrêts d'annulation de la Cour d'arbitrage en matière fiscale¹⁶. Nous la reproduisons en large partie ci-après :

¹⁴ Arrêt du 2 octobre 2003, Aff. C-147/01.

¹⁵ Cf. arrêt, attendu n°108.

¹⁶ Circulaire n°Ci.RH.862/536.019 du 4 mai 2001, Bull. n°816, page 1255.

« La prolifération [sic] des arrêts rendus par la Cour d'arbitrage... conduit à examiner les conséquences de telles décisions sur les voies de recours offertes aux contribuables pour remettre en cause les impositions établies sur la base des dispositions légales dont l'inconstitutionnalité a été reconnue.

« Il faut distinguer suivant qu'il s'agit d'arrêts d'annulation ou d'arrêts rendus sur questions préjudicielles.

« 1. Arrêts d'annulation

« Lorsqu'il s'agit d'un arrêt rendu sur un recours en annulation, ces arrêts ont « autorité absolue de chose jugée à partir de leur publication au Moniteur belge » (art. 9, § 1^{er} de la loi spéciale du 6.1.1989 sur la Cour d'arbitrage, MB 7.1.1989) et, *à dater du jour de cette publication*, le « contribuable dispose d'un nouveau délai de *six mois* pour réclamer, nonobstant l'écoulement du délai visé à l'article 371, CIR (art. 18, L 6.1.1989, op. cit.).¹⁷

« Un recours administratif introduit dès le prononcé de l'arrêt et avant publication de l'arrêt au Moniteur belge est donc en principe irrecevable car prématuré, sauf si un délai ordinaire de réclamation était encore ouvert à l'intéressé en application du Code des impôts sur les revenus 92.

« Toutefois, l'Administration estime que, dans ce cas, les dispositions de l'article 376, § 1er, CIR 92 sont applicables et que l'arrêt de la Cour d'arbitrage qui annule pour inconstitutionnalité la disposition sur laquelle s'appuie la taxation, *constitue un fait nouveau probant au sens dudit article*. À cet égard, il convient de souligner qu'un tel arrêt d'annulation ne peut être considéré comme un changement de jurisprudence au sens de l'article 376, §2, CIR 92, la Cour d'arbitrage statuant sur la validité d'une norme légale au regard de la Constitution et non sur une application ou son interprétation.

« 2. Arrêts rendus sur questions préjudicielles

« Dans ce cas, la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage ne prévoit pas l'ouverture d'un nouveau délai de recours contre les actes fondés sur l'application de la disposition déclarée inconstitutionnelle.

« *Cependant, l'Administration est d'avis que les arrêts rendus par la Cour d'arbitrage sur questions préjudicielles, constituent également un fait nouveau probant au sens de l'article 376, § 1er, CIR 92.*

« S'il est vrai qu'un arrêt rendu sur une question préjudicielle n'entraîne pas l'annulation de la disposition légale jugée inconstitutionnelle, le refus d'accorder le dégrèvement d'office conduirait inévitablement à l'introduction d'un recours devant le tribunal de première instance qui donnera nécessairement satisfaction au contribuable conformément à l'article 26, § 2, alinéa 3, 1^o,

¹⁷ L'on observera que ce délai est deux fois plus long que le délai ordinaire de trois mois prévu par le CIR/92 en matière d'impôts directs et, surtout, qu'il prend cours à la date de la publication de l'arrêt de la Cour d'Arbitrage au Moniteur, et non, comme le délai ordinaire, à dater de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle relatif à la cotisation litigieuse.

de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage. Cet article prévoit qu'une juridiction n'est pas tenue de poser une question préjudicielle à la Cour d'arbitrage lorsque celle-ci a déjà statué sur une question ou un recours ayant le même objet, étant entendu que ladite juridiction doit alors se conformer à l'arrêt qui a été rendu.

« En conséquence, afin de faire l'économie de procédures juridictionnelles inutiles, l'Administration a décidé que le Directeur régional pouvait accorder un dégrèvement d'office en se conformant à un arrêt de la Cour d'arbitrage rendu sur une question préjudicielle, pour autant que les conditions d'application de l'article 376, § 1^{er}, CIR 92, soient réunies.

« À cet égard, il ne faut pas perdre de vue que le fait nouveau probant dont il est question à l'article 376, § 1^{er}, CIR 92, ne peut être invoqué par le contribuable que si le délai de réclamation prévu par l'article 371, CIR 92 était expiré à la date de l'arrêt de la Cour d'arbitrage ou au plus tard à la date de sa publication au Moniteur belge.

« S'agissant d'accorder un dégrèvement d'office à la suite d'une disposition jugée inconstitutionnelle, il convient de prendre en compte la date la plus favorable au contribuable pour vérifier si les conditions d'application de l'article 376, § 1^{er}, CIR 92 sont réunies ».

Nous n'entrerons pas ici dans la controverse concernant le point de savoir si c'est à juste titre que l'Administration (suivie par une partie importante de la jurisprudence) considère que « le fait nouveau probant [pouvant être invoqué dans le délai de trois ans à l'appui d'une demande de dégrèvement d'office] ne peut être invoqué par le contribuable que si le délai de réclamation [de trois mois] prévu par l'article 371, CIR 92 était expiré à la date de l'arrêt de la Cour d'arbitrage ou au plus tard à la date de sa publication au Moniteur belge ».

Nous nous bornerons à constater que l'on recherche vainement la raison pour laquelle le contribuable disposerait d'un délai de trois ans si l'arrêt de la Cour d'arbitrage est publié le lendemain de l'expiration du délai de trois mois valant pour la réclamation mais ne disposerait, par contre, que du délai ordinaire de réclamation de trois mois si l'arrêt de la Cour d'arbitrage est publié à la veille de l'expiration dudit délai.

D'autre part, l'on attirera l'attention du lecteur sur la question de la responsabilité éventuelle du législateur en dommages et intérêts pour avoir introduit une taxe contraire à la Constitution ou, selon le cas, au droit communautaire.¹⁸

Méconnaissance du principe de l'équivalence dans la pratique belge.

¹⁸ Pour ce qui concerne la responsabilité du législateur en dommages et intérêts pour violation des normes constitutionnelles, voyez notamment le jugement du Tribunal de Première Instance de Bruges du 18 février 2003 publié dans JDF 2003, ainsi que l'intéressant jugement du Tribunal de Première Instance de Mons du 4 septembre 2003-RG 02-675-A publié par Fiscalnet le 10 mars 2004.

Pour ce qui concerne la responsabilité pour méconnaissance du droit communautaire par les juridictions nationales ou les pratiques administratives nationales, voyez, notamment, les arrêts de la Cour de Justice du 30 septembre 2003 dans l'affaire C-224/01 Kobler, et du 9 décembre 2003 dans l'affaire C-129/00 « Commission/Italie-Interprétation contraire au droit communautaire d'une loi nationale par la jurisprudence et la pratique administrative ». Ce dernier arrêt concerne spécifiquement la problématique du remboursement des taxes contraires au droit communautaire. Voyez également le communiqué de la Commission du 9 février 2004 (I.P/04/178) annonçant une action en manquement contre les Pays-Bas suite à un arrêt de la Cour Suprême des Pays-Bas qui méconnaît, selon la Commission, la jurisprudence de la Cour de Justice.

Force est de constater que la pratique belge reste fort en deçà des exigences qui découlent du principe de l'équivalence.

Il suffit pour s'en convaincre de lire la réponse de M. le Ministre des Finances à la question n°555 du 11 janvier 2001 de M. le Député Eerdekens¹⁹.

Le Ministre était interrogé sur les suites qu'il comptait réserver à l'arrêt de la Cour de Justice du 14 décembre 2000 rendu dans l'affaire Amid.²⁰

L'on sait que cet arrêt a condamné la législation belge qui impose d'imputer sur les pertes belges les bénéfiques exonérés réalisés dans un établissement étranger.

La réponse du Ministre laisse rêveur :

« Il va de soi que mon Administration tiendra compte de l'arrêt précité pour le contentieux pendant sur la question.

« En outre, les contribuables belges concernés doivent [introduire] une réclamation sur base de l'arrêt précité, sans attendre la mise en conformité de la réglementation belge en cause avec le droit européen. *Ces réclamations doivent cependant être introduites endéans le délai normal de réclamation prévu par l'article 371 du Code des impôts sur les revenus 1992 (dans un délai de 3 mois à partir de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation ou de l'avis de cotisation).*

En ce qui concerne [les déclarations futures] à l'impôt des sociétés, « l'attention est attirée sur le fait qu'il est souhaitable, tant pour des considérations pratiques que dans le souci de ne pas générer inutilement des réclamations supplémentaires, que les contribuables concernés tiennent compte de l'arrêt précité dans leur déclaration à l'impôt des sociétés à partir de la date de l'arrêt précité ». Ainsi donc, le contribuable est invité par le Ministre à se faire « justice à soi-même » (à ses risques et périls...) en rentrant une déclaration fiscale qui méconnaît délibérément la législation (toujours) en vigueur.

Marc Dassesse
Professeur ordinaire à l'U.L.B.
Conseil fiscal I.E.C.

¹⁹ Bull. n° 35, pages 643-646 ; questions et réponses, Chambre 2002-2003, n° 141, pages 17838-17840.

²⁰ Arrêt du 14 décembre 2000, Aff. C-141/99.