CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

présentées le 26 mars 1998 *

1. La Corte d'appello di Venezia (Italie) vous a saisis d'une question préjudicielle sur l'incidence du droit communautaire, tel qu'il a été interprété par la jurisprudence de la Cour de justice, sur certaines conditions de l'exercice du droit au remboursement d'impositions indûment perçues par l'administration italienne. Concrètement, il s'agit du remboursement de sommes versées par l'entreprise demanderesse pour acquitter une imposition nationale contraire à la réglementation communautaire.

Les faits, la procédure au principal et la question préjudicielle

2. La partie demanderesse est une société anonyme qui, en vertu des dispositions du Decreto del Presidente della Repubblica n° 641, du 26 octobre 1972 (ci-après le « DPR n° 641/72 »), a payé au Trésor public italien, sur plusieurs années dont le nombre n'est pas précisé dans l'ordonnance de renvoi, la somme de 93 000 000 LIT au titre de la taxe annuelle de concession gouvernementale pour l'inscription de la société au registre des entreprises.

3. Après l'arrêt que la Cour a prononcé le 20 avril 1993 dans l'affaire Ponente Carni et Cispadana Costruzioni [1] (ci-après l'« arrêt Ponente Carni »), en réponse à diverses questions préjudicielles sur l'interprétation de la directive 69/335/CEE du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux [2], le législateur italien a aboli la taxe annuelle et a ramené à 500 000 LIT le montant de la taxe pour la première inscription des sociétés au registre [3].

4. Pour leur part, les juridictions italiennes ont également constaté l'incompatibilité de la taxe annuelle avec le droit communautaire [4] et, par voie de conséquence, le caractère indu des recettes fiscales encaissées à ce titre.

* Langue originale: l'espagnol.

1 — C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915.

2 — JO L 249, p. 25.

3 — Voir le décret-loi n° 331, du 30 août 1993, devenu la loi n° 427, du 29 octobre 1993.

4 — En ce sens, voir les arrêts de la Corte suprema di cassazione (prima sezione civile) du 28 mars 1994, n° 2992 du 23 novembre 1994, n° 9900 et du 23 février 1996, n° 4468/96 et n° 3458/96, ce dernier ayant été prononcé par les chambres réunies (sezioni unite). De même, dans le deuxième « considérant » de l'arrêt n° 56, du 24 février 1995, la Corte costituzionale, après avoir rappelé les vicissitudes législatives de la taxe, a affirmé à propos des années antérieures à sa suppression (1993) que: « Étant donné que la taxe a été indûment perçue par l'État italien, en violation de l'article 10 de la directive 69/335/CEE du 17 juillet 1969, tel qu'il a été interprété par la Cour de justice dans son arrêt du 20 avril 1993 dans les affaires C-71/91 et C-178/91, les sommes payées donnent lieu à répétition sur la base du droit communautaire, qui est directement applicable dans l'ordre juridique italien ».

5. Après avoir réclamé sans succès de l'administration italienne le remboursement des taxes indûment payées, la société Spac a saisi le Tribunale civile di Venezia d'un recours visant à obtenir de cette juridiction qu'elle condamne le Ministero delle Finanze au remboursement des 93 000 000 LIT indûment payées.

6. Par décision du 20 octobre 1994, le Tribunale civile a fait droit à la demande après avoir écarté l'objection de forclusion de l'action opposée par l'administration au titre de la réglementation nationale qui soumet les actions en répétition de la taxe à un délai de forclusion de trois ans. En effet, selon le Tribunale civile, le délai précité est inapplicable en l'espèce et il y aurait lieu d'appliquer le délai ordinaire de prescription décennale prévu par le code civil italien.

7. L'administration fiscale italienne a fait appel de la décision de première instance. La Corte d'appello di Venezia, compétente pour statuer en appel, a décidé de saisir la Cour de la question préjudicielle suivante:

« Si une action est exercée devant l'autorité judiciaire italienne en vue de la restitution de taxes payées en vertu de dispositions législatives contraires à l'article 10 de la directive 69/335/CEE, du Conseil, du 17 juillet 1969, concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux, telle qu'interprétée par la Cour de justice des Communautés européennes dans l'arrêt du 20 avril 1993, Ponente Carni e Cispadana Costruzioni (affaires C-71/91 et C-178/91, Rec. p. I-1915), le droit interne est-il compatible avec les principes inscrits dans cette directive, telle qu'interprétée, et avec les principes généraux de l'ordre juridique communautaire, tels qu'ils sont énoncés par la Cour de justice dans l'arrêt du 25 juillet 1991, Emmott (C-208/90, Rec. p. I-4269), en ce qu'il comporte une règle nationale qui, en soustrayant cette action en remboursement au régime commun de l'action en répétition de l'indu et en la soumettant au régime spécial prévu pour le remboursement des taxes payées par erreur, impose de l'exercer dans un délai de forclusion qui court à partir du moment du paiement, et non à partir du moment où la directive a été correctement transposée en droit national? »

La réponse à la question préjudicielle

8. Étant donné la similitude entre cette question préjudicielle et celles posées par le Tribunale civile di Genova dans l'affaire Edis (C-231/96) sur lesquelles je présente également des conclusions aujourd'hui même, j'aurais pu procéder par simple renvoi au texte d'autres conclusions. Mais, comme les procédures n'ont pas été jointes et que les juridictions de renvoi et les parties à la procédure au principal sont différentes, j'ai préféré réitéré au moins les mêmes considérations de base dans les deux affaires, en ajoutant éventuellement l'une ou l'autre mention spéciale ou en faisant référence aux conclusions Edis sur certains points, qui sont communs avec la présente affaire.

9. En effet, la question posée ici comprend deux aspects:

a) D'une part, elle se réfère à la différence de traitement juridique entre la prescription applicable aux actions ordinaires de répétition de l'indu (dix ans) et la forclusion applicable aux actions spécifiques en répétition d'impositions déjà acquittées (trois ans).

b) D'autre part, la question porte sur la compatibilité avec le droit communautaire d'une réglementation nationale qui, en matière d'actions en répétition d'impositions indûment payées, établit comme *dies a quo* du délai de forclusion triennal la date de paiement de l'impôt, soit un moment où la directive communautaire applicable à cet impôt n'avait pas encore été correctement transposée en droit national.

10. Les deux questions correspondent, respectivement, à la deuxième et à la troisième des questions préjudicielles posées dans l'affaire Edis. Cependant, d'après la rédaction de l'ordonnance de renvoi dans la présente affaire, le point déterminant pour la Corte d'appello semble être non pas tant le problème de la dualité de traitement que le fait que le délai commence à courir avant que la directive n'ait été correctement transposée en droit interne. De fait, dans l'abstrait, il importerait peu que le délai soit de dix ans ou de trois si, en toute hypothèse, l'un comme l'autre commençaient à courir avant que la directive n'ait fait l'objet d'une transposition correcte.

i) *Sur la dualité de régimes juridiques*

11. Le juge *a quo* demande s'il est admissible, du point de vue du droit communautaire, que les actions en remboursement de taxes payées en violation des dispositions de la directive 69/335 du Conseil se trouvent subordonnées à un délai de forclusion de trois ans à compter de la date du paiement, qui s'écarte du délai de prescription (dix ans) que l'ordre juridique national fixe pour les actions en répétition de l'indu entre particuliers.

12. Il faut souligner avant tout que, en droit italien, le délai de forclusion auquel fait référence le juge *a quo* n'affecte pas seulement les actions en remboursement des taxes incompatibles avec le droit communautaire, mais toutes les actions en remboursement de toute taxe de concession gouvernementale indûment payée, quelle que soit l'origine, nationale ou communautaire, de son invalidité.

13. En effet, ainsi que je l'ai souligné en décrivant, dans les conclusions sur l'affaire Edis, la réglementation nationale applicable

aux actions en remboursement des taxes indûment payées [5], l'article 13, deuxième alinéa, du DPR n° 641/72 ne se limite pas seulement aux taxes payées en violation du droit communautaire: il établit au contraire que le contribuable peut réclamer le remboursement de toute taxe de concession gouvernementale payée par erreur, et qu'il doit le faire dans le délai de forclusion de trois ans, à compter du jour du paiement. Des délais similaires s'appliquent aussi aux actions en remboursement d'autres impositions, à caractère douanier.

14. Le débat doctrinal et jurisprudentiel qui a pu se dérouler en Italie sur l'interprétation de cette disposition — et, plus concrètement, sur la notion de « paiement erroné » — est une polémique de pur droit interne, sur laquelle la Cour de justice n'a, bien évidemment, pas à se prononcer. Il suffira de dire que la Corte suprema di cassazione, dans son arrêt n° 3458/96, a estimé que la forclusion prévue à l'article 13, deuxième alinéa, du DPR n° 641/72 s'étend à toutes les taxes de concession gouvernementale payées par erreur ou sans qu'elles soient dues, et par conséquent également à celle litigieuse en l'espèce [6].

15. Partant de cette prémisse, je considère qu'aucune norme ou principe de droit communautaire n'empêche le législateur national de fixer, pour la prescription de droits ou la forclusion de l'exercice d'actions, des délais différents selon la branche du droit qui est en cause, pourvu que ces délais soient indistinctement appliqués aux droits dérivés de normes nationales et à ceux découlant de normes communautaires.

16. En effet, le législateur national est libre d'imposer des délais de prescription ou de forclusion en matière fiscale et ces délais ne doivent pas nécessairement coïncider avec ceux fixés pour d'autres types de relations civiles. Aucune norme ou principe de droit communautaire ne l'oblige à assimiler à cette fin les relations fiscales aux relations entre particuliers.

17. L'ordre juridique italien connaît par ailleurs des délais très différents suivant la branche du droit. Précisément, le délai général de prescription ordinaire (dix ans) est établi par l'article 2946 du code civil sous réserve des « cas où la loi en dispose autrement », et il y a en effet bon nombre de dispositions légales qui prévoient des délais inférieurs pour la prescription de certains droits ou pour l'exercice de certaines actions [7].

5 — Point 7 des conclusions Edis.

6 — Voir, à ce propos, au point 12 des conclusions de l'affaire Edis, les arguments développés dans l'arrêt de la Corte suprema di cassazione.

7 — Dans le code civil italien lui-même, les articles 2947 et suiv. prévoient, sous les rubriques « De la prescription courte » et « De la prescription présumée », des cas où les délais sont inférieurs au droit commun. Ainsi, à titre d'exemple, en matière de réparation de dommages et de préjudices (cinq ans), de relations entre associés (cinq ans), de contrats de transport et d'assurance (un an), de relations de travail (un ou trois ans, selon les cas), etc.

18. A l'instar de tous les États membres qui ont présenté des observations en l'espèce, je ne vois aucune raison de nier qu'un législateur national puisse imposer aux actions en répétition d'impôts indûment versés des délais d'exercice différents de ceux qui s'appliquent à des actions similaires entre particuliers.

19. Le caractère légitime de cette distinction a du reste été corroboré par la Cour aux points 22 à 25 de l'arrêt du 27 mars 1980, Denkavit italiana [8]. Après avoir reconnu que le droit communautaire n'exige pas nécessairement l'établissement d'une règle uniforme et commune à tous les États membres sur les conditions de forme et de fond à l'observation desquelles est subordonnée la contestation ou la récupération des taxes contraires à ce droit et que la réglementation de ce problème varie d'un État membre à l'autre, voire à l'intérieur de chaque État, selon les divers types d'imposition en cause, la Cour de justice a admis la licéité des deux types de régimes nationaux les plus marqués en la matière:

— Dans certains cas, les lois nationales soumettent les contestations et demandes de remboursement des taxes illégalement perçues à des conditions précises de forme et de délai, à la fois pour les réclamations adressées à l'administration fiscale et pour les recours juridictionnels.

— Dans d'autres cas, les recours en remboursement des impôts indûment payés doivent être portés devant les juridictions ordinaires, sous forme notamment d'actions en répétition de l'indu. Ces recours sont ouverts pendant des délais plus ou moins longs, qui peuvent parfois correspondre au délai de prescription de droit commun.

20. Aussitôt après, la Cour de justice a soutenu, en rappelant sa jurisprudence Rewe et Comet [9], que, du point de vue communautaire, les conditions à respecter par les différents systèmes nationaux en ce qui concerne les actions en récupération de sommes perçues en violation du droit communautaire étaient celles déjà citées de l'absence de discrimination et du caractère non illusoire des recours correspondants. Toutes deux sont l'expression, selon le récent arrêt du 10 juillet 1997, Palmisani [10], du « principe de l'équivalence » (avec les exigences qui s'imposent aux recours semblables de nature interne) et du « principe de l'effectivité » du droit communautaire, respectivement.

21. Dans un autre cas analogue à la présente affaire, la Cour a eu l'occasion de préciser encore mieux cette doctrine en statuant sur une question préjudicielle qui visait « en substance le point de savoir dans quelle mesure les principes généraux du droit communautaire s'opposent à des règles nationales qui prévoient un délai impératif de trois ans

8 — 61/79, Rec. p. 1205.

9 — Arrêts du 16 décembre 1976, Rewe (33/76, Rec. p. 1989), et Comet (45/76, Rec. p. 2043).

10 — C-261/95, Rec. p. I-4025.

pour toute demande de remboursement de droits indûment acquittés, sans exception justifiée par la force majeure ».

22. La réponse, donnée dans l'arrêt du 9 novembre 1989, Bessin et Salson [11], est parfaitement applicable en l'espèce, car l'analogie des situations juridiques est patente. La norme nationale en question était le code des douanes français, qui imposait un délai de trois ans pour demander le remboursement de droits d'importation indûment payés: cette norme spécifique s'écartait du délai de prescription de droit commun applicable, selon le code civil français, aux actions en répétition de l'indu.

23. Dans son arrêt sur cette question préjudicielle, la Cour a d'abord rappelé la condition de l'application non discriminatoire de la législation nationale par rapport aux procédures visant à trancher des litiges purement nationaux du même type, et le fait que cette législation ne doit pas rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par la réglementation communautaire, avant de statuer que la période de prescription triennale litigieuse correspond « à un choix législatif qui n'a pas pour effet de porter atteinte à l'exigence précitée ».

24. Finalement, dans deux arrêts du 17 juillet 1997, Texaco et Olieselskabet Danmark [12] et Haahr Petroleum [13], la Cour de justice a réitéré cette même doctrine en confirmant que « la fixation de délais de recours raisonnables à peine de forclusion, qui constitue l'application du principe fondamental de sécurité juridique, satisfait aux deux conditions susvisées et ne saurait notamment être considérée comme rendant en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit communautaire, même si, par définition, l'écoulement de ces délais entraîne le rejet, total ou partiel, de l'action intentée ». En conséquence, elle a déclaré que le délai de prescription de cinq ans appliqué par la législation danoise à des demandes de remboursement d'impositions nationales contraires au droit communautaire est compatible avec ce dernier, même s'il a pour effet d'empêcher, en totalité ou en partie, le remboursement demandé.

25. Il y aurait donc discrimination si la norme italienne sur la forclusion des actions en remboursement de la taxe indûment payée prévoyait des délais différents selon l'origine, nationale ou communautaire, de l'obligation de remboursement. Tel serait le cas si le délai légal pour réclamer le remboursement de la taxe, en raison de son incompatibilité avec le droit communautaire, était inférieur au délai légal pour réclamer le remboursement de cette taxe pour tout autre motif de droit interne. Mais, comme il n'en est rien et que le délai fixé par l'article 13, deuxième alinéa, du DPR n° 641/72 s'applique indistinctement à toutes les actions en remboursement de la taxe, quel qu'en soit le fon-

11 — 386/87, Rec. p. 3551, points 15 à 18.

12 — C-114/95 et C-115/95, Rec. p. I-4263, points 45 à 49.

13 — C-90/94, Rec. p. I-4085, points 46 à 53.

dement, la réponse à la deuxième question préjudicielle devra affirmer la compatibilité de ce texte avec le droit communautaire.

26. En ce qui concerne les autres aspects de cette question, qui n'ont pas été directement soulevés par la juridiction de renvoi, mais ont été abordés par la Commission dans ses observations [14], je renvoie à mes conclusions dans l'affaire Edis (points 51 à 65).

ii) *L'ouverture du délai de forclusion avant que la directive n'ait été correctement transposée en droit interne*

27. Le juge de renvoi demande s'il faut considérer comme compatible avec le droit communautaire une réglementation nationale qui, en matière d'actions en répétition d'impositions indûment versées, établit comme *dies a quo* du délai de forclusion triennal la date du paiement, alors qu'à cette date la directive communautaire applicable n'était pas encore correctement transposée en droit national.

28. Les observations écrites présentées par l'entreprise demanderesse, par la Commission et par divers États membres gravitaient autour de l'incidence de l'arrêt de la Cour du 25 juillet 1991, Emmott [15], sur ce problème. Dans cet arrêt, la Cour a déclaré ce qui suit: « ... jusqu'au moment de la transposition correcte de la directive, l'État membre défaillant ne peut pas exciper de la tardiveté d'une action judiciaire introduite à son encontre par un particulier en vue de la protection des droits que lui reconnaissent les dispositions de cette directive et ... un délai de recours de droit national ne peut commencer à courir qu'à partir de ce moment » [16].

29. Il est vrai que la portée de la jurisprudence Emmott avait été ultérieurement limitée par la Cour, en soulignant que son application n'était possible qu'en présence des mêmes circonstances particulières que celles qui se trouvaient réunies dans cette affaire. Dans ses arrêts du 27 octobre 1993, Steenhorst-Neerings [17], et du 6 décembre 1994, Johnson [18], la Cour de justice a confirmé l'applicabilité des délais nationaux de prescription à des demandes de prestations sociales, fondées sur l'application de certaines directives, même lorsque ces dernières n'avaient pas encore été dûment transposées en droit national.

30. Alors que la présente procédure préjudicielle était encore en cours, la Cour a prononcé les arrêts Haahr Petroleum et

14 — La Commission s'est bornée en l'espèce à renvoyer à ses observations dans l'affaire Edis.

15 — C-208/90, Rec. p. I-4269.
16 — Point 23.
17 — C-338/91, Rec. p. I-5475.
18 — C-410/92, Rec. p. I-5483.

Texaco et Olieselskabet Danmark, précités. Dans ces arrêts, elle a rejeté une fois encore l'application des principes jurisprudentiels établis dans l'arrêt Emmott. Dans les deux cas, une demande de remboursement — fondée sur l'infraction à l'article 95 du traité CE — avait été rejetée par les autorités douanières danoises en invoquant une norme nationale en vertu de laquelle l'action judiciaire visant au remboursement d'impositions indûment payées se prescrit par l'expiration d'un délai de cinq ans à compter de la date du paiement. La Cour de justice a réitéré que, même si cette norme empêchait le remboursement, total ou partiel, des impositions en question, son application à ces deux cas n'était pas contraire au droit communautaire.

31. Enfin, deux mois avant la procédure orale tenue en l'espèce, la Cour a prononcé l'arrêt du 2 décembre 1997, Fantask e.a. [19], particulièrement important pour la présente procédure, puisqu'il s'agissait d'une affaire dont les éléments de fait et de droit sont analogues à ceux de la présente espèce. L'arrêt Fantask e.a. a pour objet le remboursement de sommes indûment perçues et il se réfère:

— au même type d'imposition nationale qu'en l'espèce (imposition danoise sur l'immatriculation de sociétés au registre correspondant);

— au même type d'incompatibilité avec le droit communautaire (concrètement, la directive 69/335) de la norme nationale régissant l'impôt en question;

— à la même opposition entre délais de forclusion et délais de prescription nationaux (cinq ans selon la législation nationale, comptés à partir du jour du paiement de l'impôt).

32. De même qu'en l'espèce, dans l'affaire Fantask e.a., le juge national, saisi d'un litige présentant les caractéristiques exposées ci-dessus, a demandé à la Cour « ... si le droit communautaire interdit à un État membre d'opposer aux actions en remboursement de droits perçus en violation de la directive, un délai de prescription nationale tant que cet État membre n'a pas transposé correctement cette directive ». Les allégations des sociétés demanderesses et de la Commission se basaient également sur la doctrine de l'arrêt Emmott, à l'application de laquelle se sont opposés les gouvernements qui ont présenté des observations dans cette procédure préjudicielle.

33. La Cour a opté une fois encore pour cette dernière solution, en reprenant la ligne de raisonnement à laquelle je me suis référé plus haut.

19 — C-188/95, Rec. p. I-6783, points 42 à 52.

34. En premier lieu, comme principe général, elle a rappelé que, faute de réglementation communautaire en la matière, il incombe à l'ordre juridique interne de chaque État membre de régler les modalités procédurales de l'action en répétition de l'indu, pour autant que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne ni ne rendent pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire.

35. En second lieu, après avoir souligné 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, la Cour a souligné que l'on ne saurait considérer de tels délais comme étant de nature à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire, même si, par définition, leur expiration entraîne le rejet, total ou partiel, de l'action intentée. Concrètement, le délai de cinq ans fixé par le droit danois était raisonnable et s'appliquait indifféremment aux recours fondés sur le droit communautaire et à ceux fondés sur le droit interne.

36. En troisième lieu, elle a écarté une nouvelle fois l'application à ce type de litige de la doctrine contenue dans l'arrêt Emmott, dont la solution était justifiée par les circonstances propres à cette affaire, où la forclusion aboutissait à priver totalement la requérante au principal de la possibilité de faire valoir son droit à l'égalité de traitement en vertu d'une directive communautaire.

37. Finalement, la Cour de justice a conclu que, « en son état actuel, le droit communautaire n'interdit pas à un État membre, qui n'a pas transposé correctement la directive, d'opposer aux actions en remboursement de droits perçus en violation de cette directive, un délai de prescription national qui court à compter de la date d'exigibilité des droits en cause, dès lors qu'un tel délai n'est pas moins favorable pour les recours fondés sur le droit communautaire que pour les recours fondés sur le droit interne et qu'il ne rend pas pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire ».

38. Devant la clarté de la doctrine exposée et l'analogie évidente des situations de fait et de droit entre l'affaire Fantask e.a. et la présente espèce, la Commission a renoncé, au cours de la procédure orale, à maintenir son attitude précédente et a reconnu que la question était définitivement résolue depuis le prononcé de l'arrêt Fantask e.a. En revanche, les parties demanderesses au principal ont tenté, dans le cadre de la même procédure [20], de souligner l'existence d'éléments de différenciation entre les ordres juridiques danois et italien, qui invalideraient l'application de la doctrine Fantask e.a. en l'espèce.

20 — La procédure orale s'est tenue conjointement pour les affaires suivantes: Edis (C-231/96); Spac (C-260/96); Ansaldo Energia (C-279/96); Marine Insurance Consultants (C-280/96), et GMB e.a. (C-281/96).

39. Selon moi, cette tentative est vouée à l'échec. En premier lieu, son point de départ est erroné: plutôt que de chercher à découvrir d'éventuelles différences entre l'affaire Fantask e.a. et la présente espèce, il aurait fallu prouver l'analogie de situation entre l'affaire Emmott et la présente affaire, étant donné que la jurisprudence postérieure à l'arrêt Emmott avait insisté sur le fait que la solution adoptée par cette dernière décision était déterminée par le caractère spécifique des éléments de l'affaire. Le gouvernement du Royaume-Uni a souligné au cours de la procédure orale à ce propos que — entre autres circonstances — ce sont ses propres autorités qui, dans cette affaire, ont invité M^me^ Emmott à ne pas recourir. En revanche, rien n'a empêché les sociétés italiennes d'exercer leur droit de recours contre les liquidations fiscales correspondantes [21].

40. En second lieu, et indépendamment de ce qui précède, les différences alléguées entre l'une et l'autre législation nationale sont dépourvues de pertinence pour ce qui se rapporte aux répercussions de la jurisprudence Fantask e.a. en l'espèce. Que le délai soit de cinq ans ou de trois ans, qu'il soit prévu dans une disposition générale ou dans une disposition spéciale applicable à une certaine catégorie de taxes, qu'il y ait eu ou non un revirement de jurisprudence sur l'interprétation de cette norme préexistante, l'important est que la Cour de justice a confirmé que le délai — de cinq ans ou de trois ans — de forclusion opposable aux actions en répétition d'impôts qui sont fondées sur des raisons de droit communautaire peut commencer à courir dès le moment où ces impôts ont été payés et non pas à partir du moment où l'État a correctement transposé la directive dans son droit interne.

41. Le bien-fondé de cette affirmation — qui, de toute évidence, présuppose l'absence de normes de droit communautaire en la matière et l'existence d'une norme de droit national fixant le délai de forclusion de manière non discriminatoire — n'est pas affecté par le fait que l'expiration de ce dernier devrait, en bonne logique, exclure le remboursement de l'imposition déjà perçue. C'est là le propre d'un délai de forclusion ayant de telles caractéristiques, et qui est inspiré par le principe de sécurité juridique, mais cela n'invalide pas pour autant l'efficacité du droit à la protection judiciaire: pendant les trois années postérieures au paiement, les contribuables ont eu la possibilité d'attaquer la liquidation fiscale.

42. On pourrait penser que cette solution n'est pas trop satisfaisante du point de vue des contribuables, qui se sont vus obligés d'acquitter un impôt contraire au droit communautaire. Et c'est vrai. Une solution possible, quoique non exempte de sérieuses difficultés, serait d'établir une norme communautaire uniforme en la matière, qui harmoniserait les différents régimes nationaux. Tant que cette norme n'existera pas, il appartient aux États membres de déterminer, suivant les modalités tant de fois énoncées, les conditions auxquelles sont soumises les actions en répétition.

21 — Le défenseur de la société Edis l'a souligné lorsque, au cours de la procédure orale, il a reconnu que, en 1989 déjà (et donc non seulement avant le prononcé de l'arrêt Ponente Carni, mais même avant la demande préjudicielle à laquelle cet arrêt a répondu), une autre société Edis, liée à sa cliente, et certaines entreprises italiennes avaient attaqué devant les tribunaux italiens la liquidation de la taxe d'inscription au registre. Bien que ces recours aient été rejetés, pour des raisons de fond, ils montrent que personne ne s'est vu refuser le droit à la protection des tribunaux.

43. Il est vrai que, dans l'exercice de cette faculté, les États membres — et la République italienne en l'espèce — doivent agir conformément aux exigences de l'article 5 du traité CE. Il est également vrai que, d'après les observations des parties, la politique menée par les autorités italiennes en ce qui concerne le remboursement de la taxe litigieuse semble avoir, à certains égards, opposé aux actions en remboursement plus d'entraves que celles qui pourraient être jugées raisonnables, à la lumière de cet article [22]. Mais la présente procédure préjudicielle ne saurait se convertir en une procédure en manquement au titre de l'article 169 du traité CE et nul ne peut méconnaître de surcroît que l'action officielle de la République italienne a été en substance conforme aux obligations dérivées du traité: ses organes législatifs ont aboli la partie de l'imposition nationale qui était contraire au droit communautaire et ont expressément reconnu le droit au remboursement de cette imposition [23], droit que les organes juridictionnels italiens ont sauvegardé, quoique, il est vrai, dans les limites des normes internes sur la forclusion des actions.

Conclusion

44. Je propose, par conséquent, à la Cour de justice de répondre aux questions posées par la Corte d'appello di Venezia dans les termes suivants:

« 1) Le droit communautaire ne fait pas obstacle à ce que les ordres juridiques nationaux soumettent l'exercice des actions introduites contre l'administration fiscale en vue d'obtenir le remboursement d'impositions indûment payées à un délai de forclusion de trois ans, même si ce délai est différent de celui établi pour les actions en répétition de l'indu entre particuliers, pourvu qu'il s'applique indistinctement aux actions en remboursement qui trouvent leur fondement dans des moyens de droit interne et à celles qui découlent de l'application de normes communautaires.

2) Le droit communautaire n'exclut pas d'appliquer, à une demande de remboursement d'une imposition incompatible avec une directive, une

22 — Parmi ces difficultés, il y a la nécessité d'introduire des actions en justice pour obtenir un titre exécutoire contre le fisc, exigence qui peut, par ailleurs, entraîner une complication non justifiée des procédures — et, par voie de conséquence, un retard dans l'administration de la justice — au détriment des contribuables.

23 — Le décret-loi n° 331, du 30 août 1993, établit en son article 61 les modalités du remboursement des montants indûment payés à ce titre, à savoir par voie de réclamation administrative (pour les sommes payées pour l'exercice fiscal de 1992) ou par voie de compensation (pour les sommes payées pour l'exercice de 1993).

réglementation nationale en vertu de laquelle l'action en justice visant à la récupération d'impositions indûment payées est forclose à l'expiration d'un délai de trois ans à compter du paiement, même lorsque cette réglementation a pour conséquence d'empêcher, totalement ou partiellement, ledit remboursement. »