

## **Remboursement des taxes perçues en violation du droit communautaire : petite clarification à propos d'une grande confusion ! (15 janvier 2021)**

Note sous Cour constitutionnelle, 5 décembre 2019, aff. 194/2019, *Syndicat belge de la Chiropraxie ea.*

Suite à un arrêt de la Cour de Justice du 27 juin 2019, aff. C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie ea*, la Cour constitutionnelle de Belgique a constaté que l'article 44, §2, du Code TVA violait la Directive 2006/112/CE en ce que les dispositions du Code belge de la TVA n'exemptaient pas les prestations des ostéopathes et des chiropracticiens, notamment.

La Cour constitutionnelle a également limité les effets de cette annulation à partir du 1er octobre 2019, et non du 1er janvier 2016 comme on aurait pu en déduire de l'article 82bis du Code TVA. La Cour a-t-elle agi dans la précipitation ou y avait-il d'autres raisons ? Aussi est-il utile de lire cette arrêt de la Cour constitutionnelle à la lumière des Principes Généraux de Droit Communautaire et de la jurisprudence de la Cour de justice.

### ***La Cour constitutionnelle maintien pour le passé les dispositions annulées***

Au point B.20.2., la Cour constitutionnelle donne en quelques mots les raisons pour lesquelles elle maintient pour le passé (ou plus précisément jusqu'au début du trimestre précédant son arrêt, à savoir le 1er octobre 2019) les dispositions annulées :

- l'article 8 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle,
- l'impossibilité concrète de rétrocéder la TVA perçue indûment aux clients des livraisons de biens ou prestations de services effectuées par l'assujetti ou d'enclamer leur en réclamer le paiement en cas de non-assujettissement appliqué à tort, notamment lorsqu'il s'agit d'un grand nombre de personnes non identifiées, ou lorsque les redevables de la taxe ne disposent pas d'un système comptable leur permettant d'enclamer identifier lesdites livraisons de biens ou prestations de services et leur valeur,
- des considérations impérieuses de sécurité juridique tenant à l'ensemble des intérêts en jeu, tant publics que privés (cfr. CJUE, 8 avril 1976, C-43/75, *Defrenne/SABENA*, point 74).

En d'autres termes, les ostéopathes, chiropracteurs, acupuncteurs qui avaient appliqué à tort la TVA ne pouvaient pas récupérer une TVA versée à tort avant le 1er octobre 2019, alors qu'ils auraient pu s'attendre à un remboursement de la TVA versée à partir du 1er janvier 2016.

## **Autonomie procédurale des États membres de l'UE**

En l'absence de réglementation communautaire concernant la restitution de taxes nationales perçues en violation des Traités européens, il appartient à chaque État-membre de l'UE de désigner les juridictions compétentes et de définir les règles de procédure applicables à une telle restitution. En effet, chaque État membre bénéficie d'une autonomie institutionnelle et procédurale dans une mise en œuvre du droit communautaire.

Dans un arrêt du 15 juillet 2004, *Commission c. Belgique*, aff. C-415/02, la Cour de justice avait estimé que certaines taxes sur les opérations de bourse violaient le droit communautaire. Les redevables de ces taxes étaient les intermédiaires financiers. Le Législateur a organisé à grand frais des procédures pour permettre aux souscripteurs de fonds d'en obtenir le remboursement (article 358 de la loi programme du 27 décembre 2004, modifiant l'article 202/8 du Code des taxes assimilées au Timbre). À l'époque, la base juridique de cette procédure n'a pas été discutée. Mais les institutions financières n'ont-elles pas les moyens de veiller à leurs intérêts ?

## **Jurisprudence de la Cour de cassation et doctrine**

Le fait qu'en 2004, ni le Législateur, ni le secteur financier se sont embarrassés du respect du droit communautaire ressort de ce que tant la jurisprudence de la Cour de cassation, à la suite de la Cour de justice, la doctrine belge et européenne étaient claires, déjà à l'époque.

Dans un arrêt du 19 janvier 2001, *Georges Lancroy ea* (taxe sur les abattages d'animaux), la Cour de cassation avait estimé que «...le droit communautaire fait obstacle à ce qu'un État membre subordonne le remboursement des impositions établies en violation du droit communautaire à une condition telle la condition suivant laquelle les impositions ne sont pas ou ne sont pas entièrement répercutées sur des tiers, auquel cas il appartient au demandeur d'apporter la preuve que la condition est remplie ». Et la Cour de préciser : « les impositions ne sont pas présumées être répercutées sur des tiers ; (...) ainsi il ressort de l'arrêt rendu le 9 février 1998 par la Cour de justice dans la cause C-343/96 [*Dilexport*] qu'une personne ayant payé des impositions ne peut être obligée de prouver que les impositions indûment payées n'ont pas été répercutées sur des tiers » (Cassation, 19 janvier 2001, *Pasicrisie I*, p. 144 et les conclusions de l'avocat-général De Riemaeker).

Dans une étude « Le point du remboursement d'impositions établies en violation du droit communautaire », *Journal de Droit Fiscal*, 2003, pages 129 à 142, Jean-Pierre Nemery de Bellevaux avait publié un remarquable synthèse des différents aspects de la problématique (remboursement, délais, dommages et intérêts). Il y expliquait notamment comment à la suite d'une jurisprudence de la Cour de justice dans l'affaire *Hans Just* du 27 février 1980, suite à des dispositions particulières applicables au Danemark dans un régime de contrôle des prix peu après la seconde guerre mondiale, la France et l'Italie avaient tenté de rendre plus difficile le remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire. Le

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

respect de l'État de droit communautaire n'est pas que le fait d'États tels que la Pologne ou la Hongrie dans les années 2020.

### **Comment justifier le refus du remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire ?**

Confrontée à la même situation que la Belgique pour le régime TVA des ostéopathes, le grand-duché de Luxembourg simplement refusé de rembourser la taxe (circulaire n° 801 du 20 octobre 2020 de la Direction de l'enregistrement), sans motivation.

La Cour constitutionnelle de Belgique se réfère à l'impossibilité concrète de rétrocéder la TVA perçue indûment aux clients des ostéopathes, des particuliers.

Cette thèse est défendue par Vincent Sepulchre pour qui en matière de taxes indirectes, « ce n'est 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 répercutée 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 » (voir L'assujettissement à la TVA des chiropracteurs et des ostéopathes et la soumission à la TVA de la chirurgie esthétique, au 1er octobre 2019 – la Cour constitutionnelle a manié le scalpel, *Revue Générale de Fiscalité et de comptabilité pratique*, 2020/1 p. 20). Cette thèse a également été soutenue par Pierre Desenfans et Geoffroy Galéa dans leur étude sur les procédures de récupération de la taxe sur la conversion des titres au porteur, *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2015/2, p. 113.

Une telle thèse méconnaît à la fois la notion d'enrichissement sans cause et les Principes Généraux de l'Union tels qu'ils ressortent d'une jurisprudence constante de la Cour justice en matière de TVA et d'accises depuis 1983.

### **L'enrichissement sans cause en droit civil belge**

Pour Paolo Criscenzo dans le site *Actualités du droit belge* :

L'enrichissement sans cause (appelée aussi enrichissement injuste ou enrichissement aux dépens d'autrui) a lieu lorsqu'une personne procure à autrui un avantage auquel correspond son appauvrissement corrélatif, sans que cet enrichissement ni cet appauvrissement ne se justifie par quelque cause que ce soit (B. DeConinck, « À titre subsidiaire... l'enrichissement sans cause », in *La théorie générale des obligations (suite)*, C.U.P., vol. 57, Liège, 2002, p.55).

Ce transfert injustifié oblige la personne enrichie à compenser la perte subie par la personne appauvrie. Cette dernière disposant d'un droit d'action particulier, l'action de in rem verso, pour obtenir cette compensation (P. Van Ommeslaghe, *Droit des obligations*, Bruylant, Bruxelles, 2010, p. 1107).

Pour que l'enrichissement sans cause soit reconnu, plusieurs conditions cumulatives doivent être remplies. Ces conditions doivent être interprétées de manière stricte car une application incontrôlée de l'enrichissement sans cause risquerait de mettre à mal l'ensemble du système juridique (H. De Page, *Traité élémentaire de droit civil belge. Les obligations*, t.III, 3<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Bruylant, 1967, p.33-34).( ...). D'une part, il (le demandeur) doit justifier d'un appauvrissement dans son chef et d'un enrichissement corrélatif du défendeur et d'autre part, il doit démontrer qu'aucune cause ne vient légitimer l'enrichissement et qu'il ne dispose d'aucune autre voie de droit pour obtenir son dû (A. Deleur, E. Monteroet A. Putz, « *Les quasi-contrats* », *Obligations - Traité théorique et pratique*, Suppl. 15, Bruxelles, Kluwer, 2009, p.II.4.3-3).

### **La répétition de l'indu selon la jurisprudence de la Cour de justice en matière de TVA et d'accises**

Dans un arrêt du 27 février 1980, aff. 68/79, *Hans Just*, la Cour de justice avait estimé que « Le droit communautaire n'exclut pas qu'il soit tenu compte du fait que la charge des taxes indûment perçues a pu être répercuté sur d'autres opérateurs économique ou sur les consommateurs ». Le 27 mars 1980 dans l'affaire 61/79 *Denkavit Italiana*, la Cour affirmait que la protection des droits garantis en la matière par l'ordre juridique communautaire n'exige pas d'accorder une restitution des taxes indûment perçues dans des conditions qui entraîneraient un enrichissement injustifié des ayants droit. Sur cette base et le fait que le droit communautaire ne prévoit pas de disposition spécifique de remboursement de taxes perçues en violation du droit communautaire, des administrations nationales se sont engouffrées pour refuser le remboursement de telles taxes.

Dès un arrêt du 9 novembre 1983, aff. 199/82, *San Giorgio* jusqu'à 2020, la Cour a dans un jurisprudence aussi abondante que cohérente établi le cadre d'un tel droit au remboursement en matière de TVA et d'accises. Il en ressort, notamment, que :

- Le droit au remboursement de la TVA indûment versée résulte des Principes Généraux de l'Union. Or de tels Principes Généraux priment sur les législations nationales et a fortiori sur les jurisprudences nationales, sur le droit secondaire de l'Union (Directives, Règlements), sauf en cas d'exception explicite prévue par le Législateur européen ;
- C'est le caractère indu de cette TVA qui fonde le droit au remboursement au redevable. On ne peut donc pas opposer la notion de répétition d'indu en cas d'un action qui s'appuie sur le remboursement d'une taxe contraire au droit communautaire ;

- Le remboursement de la taxe indue tend à remédier aux conséquences de l'incompatibilité de la taxe avec le droit de l'Union en neutralisant la charge économique qu'elle a fait indûment peser sur l'opérateur ;
- La répercussion d'une taxe sur le consommateur ne neutralise pas les effets économiques de l'imposition sur l'assujetti. Même dans l'hypothèse où la taxe serait complètement intégrée dans le prix pratique, l'assujetti pourrait supporter un préjudice lié à la diminution du volume de ses ventes ;
- Le droit communautaire s'oppose à ce qu'un État membre refuse de rembourser à un opérateur une taxe perçue en violation du droit communautaire au simple motif que celle-ci a été intégrée dans le prix de vente au détail pratiqué par cet opérateur et partant, répercuté sur des tiers, ce qui impliquerait nécessairement que le remboursement de la taxe engendrerait un enrichissement sans cause dudit opérateur ;
- Les modalités de remboursement que les États membres doivent adopter ne peuvent pas rendre en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire (principe d'effectivité) ;
- Les règles de droit communautaire s'opposent à ce que le remboursement d'une taxe incompatible avec le droit communautaire au seul motif que celle-ci a été répercutée sur des tiers (ce qui est le cas de toutes les taxes indirectes) ;
- etc.

### ***Les conditions impérieuses de sécurité juridique selon la Cour de justice***

Dans son arrêt du 5 décembre 2019, la Cour constitutionnelle de Belgique estime que le remboursement de la TVA à la personne qui selon elle en aurait supporté la charge économique et qui n'est pas identifiée à la TVA serait une impossibilité pratique et, par conséquent, et serait incompatible avec des raisons impérieuses de sécurité juridique au sens de l'arrêt de la Cour de justice du 8 avril 1976, aff. 43/75, *Defrenne II*.

On observera tout d'abord que cette affirmation suppose que le redevable d'une TVA indue ait le droit de la réclamer à l'État qu'à la condition de la rétrocéder au preneur de services ou à l'acquéreur de biens. Or ceci est contraire à la jurisprudence de la Cour de justice.

On peut regretter que la Cour constitutionnelle n'ait pas pris la mesure de préciser ce que recouvre la notion de « conditions impérieuses de sécurité juridique ». Le *Commentaire Megret, Droit de la CEE*, tome 10, p. 264, apporte un éclairage instructif sur l'arrêt *Defrenne II*

dans lequel la Cour de justice avait limité le caractère rétroactif de l'interprétation qu'elle donnait à l'article 119 du Traité de Rome. Les circonstances étaient assez particulières. La Cour avait en effet décidé, dans cet arrêt, que l'article 119 relatif à l'égalité des rémunérations des travailleurs masculins et féminins produisait des effets directs et que sa mise en œuvre aurait dû être pleinement assurée par les six premiers États membres à partir du 1er janvier 1962, et par les trois nouveaux États membres à partir du 1er janvier 1973. La reconnaissance d'effets directs à l'article 119 était contraire à l'opinion unanime des États membres et de la Commission, et elle aurait été, de l'avis de certains gouvernements, de nature à entraîner de graves difficultés économiques, compte tenu du nombre élevé de personnes intéressées et de la longueur de la période pour laquelle celles-ci auraient pu faire valoir leurs revendications. La Cour a considéré qu'en présence du comportement des États membres et des attitudes prises par la Commission, il convenait de tenir compte, à titre exceptionnel, de ce que les parties intéressées avaient été amenées, pendant une période prolongée, à maintenir des pratiques contraires à l'article 119, quoique encore non interdites par leur droit national. Dans ces conditions, elle a estimé que « des considérations impérieuses de sécurité juridique tenant à l'ensemble des intérêts en jeu, tant publics que privés, empêchent en principe de remettre en cause les rémunérations pour des périodes passées. En conséquence, elle a décidé que l'effet direct de l'article 119 ne pouvait pas être invoqué à l'appui de revendications relatives à des périodes de rémunération antérieures à la date de l'arrêt, sauf en ce qui concerne les travailleurs qui avaient déjà introduit un recours ou soulevé une réclamation.

Dans son arrêt du 5 décembre 2019, la Cour constitutionnelle s'appuie donc sur un arrêt de la Cour de justice rendu dans des circonstances tout à fait exceptionnelles pour ériger en règle générale le non remboursement de toute taxe indirecte contraire au droit communautaire dans des transactions avec des consommateurs finaux.

La Cour constitutionnelle a privé de leurs droits les ostéopathes et les chiropraticiens, et encore d'autres professions médicales telles que les acuponcteurs, psychologues, orthopédagogues et psychothérapeutes. Ces droits découlent des engagements pris par la Belgique dans le cadre des Traités européens et ils sont opposables à tous les organes d'un État, en ce compris les juridictions nationales qui sont les premiers juges du droit communautaire. À suivre ...



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7  
1160 Bruxelles - Brussel  
Tél. : + 32 2 663.14.55  
Fax : + 32 2 663.30.78  
E-mail: [ca@xirius.be](mailto:ca@xirius.be)  
Website: <http://www.xirius.be>