

LA RESTITUTION DE TAXES INDUMENT PAYÉES EN DROIT CONSTITUTIONNEL CANADIEN ET EN DROIT EUROPÉEN

Miren A. Letemendia*
Londres, Angleterre

Le principe de la restitution de taxes indument payées est admis tant en droit constitutionnel canadien qu'en droit européen. En droit canadien, le principe découle de l'application de la doctrine d'ultra vires en matière constitutionnelle. Dans la Communauté européenne, la Cour de justice a reconnu, en vertu du traité instituant la Communauté économique européenne, le droit individuel à la restitution de montants perçus contrairement au droit communautaire. Dans les deux systèmes de droit, l'action en restitution de l'indu est soumise aux conditions de forme et de fond qui relèvent du droit des entités composantes, soit les provinces, au Canada, et les États membres, dans la Communauté européenne.

Au Canada, la Cour suprême fut appelée à examiner, dans l'affaire Amax Potash c. le Gouvernement de la Saskatchewan, la portée de la doctrine d'ultra vires et le champ d'application des règles de droit provincial en matière de restitution de taxes provinciales déclarées inconstitutionnelles. Cet article tente, à la lumière de la jurisprudence fort développée de la Cour de justice des Communautés européennes en matière de restitution, d'approfondir les questions constitutionnelles soulevées dans l'affaire Amax Potash et d'identifier les problèmes qui pourraient éventuellement se poser en droit canadien en raison de l'autonomie procédurale des provinces.

The principle of restitution in respect of taxes improperly collected is recognized in both Canadian constitutional law and European law. In Canadian law, the principle flows from the application of the constitutional doctrine of ultra vires. In the European Community, the Court of Justice has recognized that the treaty establishing the European Economic Community creates the right in the individual to restitution of amounts collected contrary to Community law. In both systems the restitution action is subject to conditions as to form and substance which are dependent on the laws of the individual jurisdictions, that is to say, provinces in Canada and member states in the European Community.

* Miren A. Letemendia, ancien chercheur au Centre de recherche en droit public de l'Université de Montréal.

L'auteur tient à remercier Me James Leavy pour sa collaboration en droit canadien au début de cette recherche. Elle a vivement apprécié le travail de son assistant de recherche, Mme Yolanda Rangel, au cours de projet. Ses remerciements vont également à M. François Chevrette, doyen de la Faculté de droit de l'Université de Montréal, et à M. Michel Waelbroeck, professeur à la Faculté de droit de l'Université Libre de Bruxelles, qui ont eu la gentillesse de lui faire des commentaires sur le texte préliminaire. La recherche a été effectuée grâce à une subvention du Conseil de recherches en sciences humaines du Canada lorsque l'auteur était chercheur au Centre d'études et de documentation européennes et, dernièrement, au Centre de recherche en droit public de l'Université de Montréal. Cet article n'engage que son auteur.

In Canada the Supreme Court was required in Amax Potash v. Government of Saskatchewan to examine the effect of the doctrine of ultra vires and the scope of provincial law with respect to the repayment of provincial taxes declared to be unconstitutional. This article attempts, in the light of the well developed jurisprudence of the European Community Court of Justice on the matter, to explore in depth the constitutional issues arising in the Amax Potash case and to identify the problems that may arise in Canadian law because of the procedural autonomy of the provinces.

Introduction

Le problème de la restitution de taxes déclarées inconstitutionnelles par les tribunaux canadiens a été peu analysé au Canada par la jurisprudence ou la doctrine. On ne trouve à ce sujet qu'un arrêt de la Cour suprême, rendu dans l'affaire *Amax Potash et al. c. le Gouvernement de la Saskatchewan*,¹ concernant des taxes provinciales. La Cour s'y réfère à la jurisprudence des tribunaux australiens, faute de précédents canadiens.

En l'espèce, il s'agissait de déterminer si une province pouvait interdire tout recours visant la restitution de taxes qu'elle avait imposées en violation de la Constitution, et ceci en vertu de sa compétence, prévue par l'article 92(14) de la Loi constitutionnelle de 1867, pour réglementer l'administration de la justice et la procédure civile dans la province.²

Cette affaire soulève, de manière extrême, la question plus générale de savoir si la déclaration d'inconstitutionnalité d'une taxe crée un droit à la restitution de l'indu, et, dans ce cas, si l'exercice de ce droit peut être affecté ou restreint par les dispositions de droit procédural adoptées par le même législateur.

Dans la Communauté européenne, la Cour de justice a été appelée à répondre à des questions semblables à l'égard de la restitution de taxes nationales déclarées incompatibles avec le traité instituant la Communauté économique européenne (CEE), puisque les États membres bénéficient de l'autonomie procédurale dans l'application du droit communautaire. Les dispositions de droit procédural national dont la validité a été contestée devant la Cour affectaient ou restreignaient l'exercice d'un droit à la restitution, sans l'interdire expressément.

Cet article a pour objet d'examiner l'arrêt *Amax Potash* à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes en matière de restitution de taxes nationales déclarées incompatibles avec le traité CEE. En effet, une étude de la jurisprudence de la Cour de justice en matière de restitution est pertinente au Canada.

¹ [1977] 2 R.C.S. 576. Voir aussi, *Canadian Industrial Gas and Oil Ltd. c. Gouvernement de la Saskatchewan*, [1978] 2 R.C.S. 545.

² "L'administration de la justice dans la province, y compris la constitution. . . de tribunaux provinciaux, de juridiction tant civile que criminelle, y compris la procédure en matière civile dans ces tribunaux": l'article 92 (14).

D'abord, il existe des similarités entre les deux systèmes sur le plan de la répartition des compétences procédurales, ce qui rend une comparaison possible. Ensuite, il n'est pas exclu que la question soulevée dans l'affaire *Amax Potash* se présente devant les tribunaux canadiens sous d'autres aspects qui ont peut-être déjà fait l'objet de jurisprudence dans la Communauté européenne. On peut envisager, par exemple, l'hypothèse d'une législation provinciale interdisant la restitution de taxes en cas de répercussion sur un tiers. En l'absence de jurisprudence canadienne, il est intéressant d'étudier celle de la Cour de justice européenne qui indique l'ampleur des problèmes soulevés par le partage des compétences procédurales en matière de restitution.

On donnera un bref aperçu de la répartition des compétences procédurales au Canada et dans la Communauté européenne (Partie I) et on analysera la jurisprudence sur la restitution de l'indu (Partie II) avant d'en tirer quelques conclusions (Partie III).

I. *La répartition des compétences procédurales*

Le partage des compétences procédurales au Canada se rapproche par sa structure générale de celui de la Communauté européenne. Dans les deux systèmes, ce sont les tribunaux des entités composantes qui sont chargés de la mise en oeuvre de la Constitution canadienne et du traité CEE. Ils assurent le partage des compétences matérielles entre les entités composantes et l'autorité centrale, et ceci selon leurs propres règles procédurales.

Sur le plan de l'administration de la justice, le Canada a adopté un système plus unitaire que fédéral. En dehors de la juridiction limitée accordée à la Cour fédérale³ pour l'exécution de certaines lois fédérales,⁴ les tribunaux provinciaux sont compétents pour tous les litiges, qu'il s'agisse de droit fédéral ou provincial.⁵ Les voies de droit pour la mise en oeuvre de la Constitution relèvent du droit provincial.⁶ La Cour suprême du Canada, qui est la "cour générale d'appel pour le Canada",⁷ a une juridiction d'appel des tribunaux provinciaux⁸ sur les questions portant sur l'application du droit provincial et fédéral, mais aussi sur les questions de constitutionnalité des lois provinciales ou fédérales.⁹

³ Voir la Loi sur la Cour fédérale, S.R.C. 1970, 2e suppl., c. 10.

⁴ Sur cette juridiction, voir F. Chevette et H. Marx, *Droit constitutionnel* (1982), pp. 866-869.

⁵ Voir *Board c. Board*, [1919] A.C. 956 (C.P.); *Valin c. Langlois* (1879), 3 R.C.S. 1.

⁶ Voir B.L. Strayer, *The Canadian Constitution and the Courts* (2^e éd., 1983), pp. 133 et suiv. Pour une exception (le cas des avis consultatifs), voir *ibid.*, pp. 271-294; Chevette et Marx, *op. cit.*, note 4, pp. 181-185.

⁷ Loi constitutionnelle de 1867, article 101.

⁸ La Cour suprême a aussi une juridiction d'appel de la Cour fédérale.

⁹ Voir la Loi sur la Cour suprême, S.R.C. 1970, c. S-19 (modifiée par S.C.

Dans la Communauté européenne, en vertu de l'article 5 du traité CEE, les États membres sont soumis à l'obligation générale de prendre les mesures nécessaires pour assurer la mise en oeuvre du droit communautaire et de s'abstenir de toute mesure qui pourrait compromettre l'application du traité. Cet article est le fondement juridique du rôle que jouent les tribunaux des États membres dans l'application du droit communautaire.¹⁰ Ceux-ci peuvent et, dans certains cas, doivent renvoyer à la Cour de justice des Communautés européennes, à titre préjudiciel, des questions portant sur l'interprétation du traité ou sur la validité et l'interprétation des actes pris par les institutions de la Communauté.¹¹ Mais, en dehors de cette procédure prévue par le traité, les tribunaux appliquent le droit communautaire dans le cadre des recours existants en droit national.¹² Le choix de la juridiction compétente relève également des États membres.¹³

Au Canada et dans la Communauté européenne, les tribunaux des entités composantes appliquent les règles procédurales prévues pour les litiges de droit interne lorsqu'ils tranchent des questions de type constitutionnel.

Au Canada, les règles de procédure devant les tribunaux provinciaux sont déterminées par les lois provinciales sur la procédure civile, en vertu de l'article 92 (14) de la Loi constitutionnelle de 1867. Toutefois, lorsqu'il s'agit de l'application d'une loi fédérale, il est admis que le Parlement fédéral peut prévoir la procédure à suivre devant les tribunaux provinciaux.¹⁴ En l'absence de dispositions fédérales en la matière, le droit procédural provincial s'applique aux litiges.¹⁵

À la différence de la Constitution canadienne, le traité CEE ne contient pas de disposition expresse reconnaissant ou accordant aux États membres la souveraineté quant à leur droit judiciaire interne, telle que l'on en trouve à l'article 92 (14) de la Loi constitutionnelle de 1867 à l'égard des provinces. Mais il semble que par ce silence même les auteurs du traité aient voulu respecter cette souveraineté.¹⁶ Les compétences pro-

1974-1975-1976, c. 18), articles 35-45, 54. Sur la juridiction de la Cour suprême en matière constitutionnelle, voir Chevrette et Marx, *op. cit.*, note 4, pp. 171-191.

¹⁰ Voir J. Rideau, *Le rôle des États membres dans l'application du droit communautaire* (1972), 18 *Ann. fr. dr. int.* 864.

¹¹ Article 177, traité CEE.

¹² Voir arrêt du 19 décembre 1968, aff. 13/68, *Salgoil*, Rec. XIV, 661, 675-676.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ *Valin c. Langlois*, *supra*, note 5, aux pp. 76-77 (M. le juge Taschereau); *P.G. Alberta c. Atlas Lumber*, [1941] R.C.S. 87, à la p. 100 (M. le juge Rinfret).

¹⁵ Voir A.H.F. Lefroy, *Canada's Federal System* (1913), p. 552; B. Laskin, *Canadian Constitutional Law* (4^e éd., rév. par A.S. Abel, 1975), pp. 811-812; Chevrette et Marx, *op. cit.*, note 4, pp. 834-840.

¹⁶ Voir R. Kovar, *Voies de droit ouvertes aux individus devant les instances nationales en cas de violation des normes et décisions de droit européen*, dans *Institut d'Études*

cédurales originaires des états membres sont réservées implicitement par le traité. Malgré cette autonomie procédurale des États membres, la Communauté est compétente pour adopter ses propres règles procédurales ou harmoniser celles des États membres si l'application du droit communautaire est menacée par des disparités graves entre les règles nationales de procédure.¹⁷

On peut rapprocher cette exception à l'application du droit national de la procédure de celle que l'on trouve en droit canadien lorsque le Parlement fédéral adopte ses propres règles procédurales pour l'application de ses lois. Il y a cependant une différence importante entre l'intervention communautaire et fédérale en cette matière. La Communauté peut, en principe, réglementer les recours visant à faire constater une violation du traité. Pour prendre l'exemple de la restitution de taxes perçues par les États membres en violation du traité, la Communauté pourrait théoriquement remplacer les actions de droit national par un recours communautaire unique. En droit canadien, le Parlement fédéral n'est pas habilité à réglementer l'action en répétition de taxes provinciales qui empiètent sur ses compétences fiscales. La compétence fédérale en matière de procédure se limite à l'exécution des lois fédérales.

Dans les deux systèmes de droit, les compétences des entités composantes en matière de procédure sont limitées. Ainsi, en droit canadien, lorsque le droit provincial de la procédure intervient en matière fédérale,¹⁸ l'application du droit provincial ne "peut avoir pour effet de rendre impossible ou impraticable l'activité réglementée par le Parlement".¹⁹

En cas de violation de la Constitution, lorsqu'il s'agit de recours pour faire valoir certains droits, il semble que les règles procédurales applicables soient soumises à un autre principe de droit constitutionnel, énoncé dans l'affaire *British Columbia Power Corporation Ltd. c. British Columbia Electric Co. Ltd.*,²⁰ et selon lequel les provinces ne peuvent pas, en s'accordant une immunité contre tout recours visant à faire constater l'inconstitutionnalité d'une loi, consolider les effets d'une législation invalide. Dans ce cas, la législation apparemment valide sera caractérisée comme législation "déguisée" ou "colourable",²¹ visant à contourner le partage des compétences prévu par la Loi constitutionnelle de 1867, et sera déclarée, elle-même, *ultra vires*.

européennes, Université Libre de Bruxelles (éd.), *Les recours des individus devant les instances nationales en cas de violation du droit européen* (1978), pp. 245, 247.

¹⁷ Voir arrêt du 16 décembre 1976, aff. 33/76, *Rewe*, Rec. 1976, 1989, 1998.

¹⁸ Voir *P.G. Alberta c. Atlas Lumber*, *supra*, note 14; *Renvoi re Debt Adjustment Act*, [1942] R.C.S. 31.

¹⁹ Chevette et Marx, *op. cit.*, note 4, p. 838.

²⁰ [1962] R.C.S. 642, aux pp. 644-654.

²¹ Sur cette notion, voir Lefroy, *op. cit.*, note 15, pp. 76-82; Strayer, *op. cit.*, note 6, pp. 90-91.

Au Canada, les limites aux compétences procédurales des provinces s'inspirent du souci de protéger le partage des compétences matérielles entre les provinces et le Parlement fédéral. Dans la Communauté européenne, on se préoccupe davantage de la protection des droits des particuliers puisque certaines dispositions de droit communautaire créent des droits individuels.²² La Cour de justice a déclaré que les modalités des recours de droit national ne peuvent pas être "moins favorables que celles de recours similaires en droit national", ni rendre "en pratique impossible" l'exercice de droits découlant du droit communautaire.²³ En d'autres termes, le droit national de la procédure doit assurer des recours "efficaces" en cas de violation du droit communautaire.²⁴

Sur le partage des compétences procédurales, on peut conclure que les États membres de la Communauté européenne bénéficient de compétences de type résiduel qui servent à combler une lacune.²⁵ Telle est également la nature de la compétence procédurale des provinces en matière fédérale. Pour ce qui est des recours visant à faire respecter les dispositions de la Loi constitutionnelle de 1867, les provinces jouissent néanmoins d'une compétence plus vaste que les États membres à l'égard d'une violation du traité.

Après cet examen des points communs entre la répartition des compétences procédurales au Canada et dans la Communauté européenne, il convient d'étudier le fonctionnement de ce partage en matière de restitution de taxes indûment payées.

II. La restitution de taxes indûment payées

Il faut d'abord préciser qu'aux fins de la comparaison, on étudiera la restitution de taxes provinciales perçues en violation de la Constitution, au Canada, et de taxes nationales incompatibles avec le droit communautaire, dans la Communauté européenne. L'affaire *Amax Potash* ne concernait que des taxes provinciales, quoique, par son raisonnement, l'arrêt semble applicable aussi en matière de taxes fédérales.²⁶

Pour ce qui est des ressources de la Communauté européenne, celles-ci sont perçues, pour le compte de la Communauté, par les États membres selon leur droit national,²⁷ mais la Communauté est en voie d'établir, en

²² Voir texte, *infra*, p. 650.

²³ Aff. 33/76, *Rewe*, *supra*, note 17, 1998 (att. 5).

²⁴ Voir R. Kovar, Droit communautaire et droit procédural national (1977), 13 C. de D. Europ. 234, à la p. 262.

²⁵ Voir P. Delannay, Addendum, dans Institut d'Études européennes, Université Libre de Bruxelles (éd.), *op. cit.*, note 16, p. 310; K. Mortelmans, Les lacunes provisoires en droit communautaire, [1981] C. de D. Europ., pp. 410-419.

²⁶ *Supra*, note 1, à la p. 590 (M. le juge Dickson). Voir texte, *infra*, p. 645.

²⁷ Voir article 6, paragraphe 1, décision du 21 avril 1970, relative au remplacement des contributions financières des États membres par des ressources propres aux Communautés, J.O.C.E. no L 94 du 28 avril 1970, p. 19.

matière de restitution, ses propres règles procédurales²⁸ qui se substituent aux dispositions nationales.²⁹ Lorsqu'un problème de restitution se pose en dehors du champ d'application des règles communautaires, les dispositions de droit national continuent de s'appliquer suivant les principes énoncés par la Cour de justice en matière de taxes nationales indues.³⁰ Par conséquent, on se référera à la jurisprudence de la Cour sur la restitution de montants communautaires dans la mesure où elle illustre ces principes, sans l'examiner en détail.

En droit canadien, la Cour suprême a dû se prononcer sur la validité de dispositions procédurales qui avaient pour effet d'interdire tout recours en restitution de taxes déclarées inconstitutionnelles. Confrontée à un problème semblable, la Cour de justice des Communautés européennes arriverait sans doute à la même conclusion que la Cour suprême du Canada, quoique pour des motifs différents. On verra que la Cour de justice a eu l'occasion d'examiner le problème de la restitution plus à fond que la Cour suprême du Canada.

A. *La jurisprudence des tribunaux canadiens*

C'est dans l'affaire *Amax Potash*³¹ que la Cour suprême du Canada a dû pour la première fois énoncer les principes qui régissent la restitution de taxes déclarées inconstitutionnelles.

En vertu d'un amendement de 1974 au Mineral Taxation Act,³² le gouvernement de la Saskatchewan avait prélevé un impôt sur les réserves de potasse des compagnies productrices de potasse dans la province, dont Amax Potash. Avant d'acquitter les redevances, sous protêt, Amax Potash et d'autres compagnies avaient intenté un recours contre le gouvernement, contestant la validité constitutionnelle de la loi établissant l'impôt et demandant le remboursement des sommes payées.

À titre provisoire, les compagnies avaient demandé une ordonnance de conservation des sommes perçues, mais celle-ci fut rejetée par la Cour du Banc de la Reine sur la base de l'article 5(7) du Proceedings against the Crown Act.³³ L'article 5(7) interdisait tout recours contre la Couronne

²⁸ Voir règlement no 1430/79 du Conseil, relatif au remboursement ou à la remise des droits à l'importation ou à l'exportation, J.O.C.E. no L 175 du 12 juillet 1979, p. 1.

²⁹ Voir arrêt du 21 mai 1976, aff. 26/74, *Roquette*, Rec. 1976, 677, 686; voir aussi arrêt du 13 mai 1981, aff. 66/80, *Spa International Chemical Corporation c. Amministrazione delle finanze dello Stato*, Rec. 1981, 1191, 1218-1219; arrêt du 27 mai 1982, aff. 113/81, *Reichelt*, Rec. 1982, 1957, 1965.

³⁰ Voir arrêt du 21 mai 1976, aff. 26/74, *Roquette*, *supra*, note 29; arrêt du 5 mars 1980, aff. 265/78, *Ferwerda*, Rec. 1980, 617, 629-630; arrêt du 27 mai 1982, aff. 113/81, *Reichelt*, *supra*, note 29. Voir aussi, G. Bebr, Preliminary Rulings of the Court of Justice: Their Authority and Temporal Effect (1981), 18 C.M.L. Rev. 475, à la p. 503.

³¹ *Supra*, note 1. Sur cette affaire, voir Strayer, *op. cit.*, note 6, pp. 93 et suiv.

³² R.S.S. 1965, c. 64.

³³ R.S.S. 1965, c. 87.

fondé sur un acte ou une omission commis en vertu d'une législation *ultra vires*. Devant la Cour suprême, les compagnies soulevèrent la question de la validité de l'article 5(7) du *Proceedings against the Crown Act*.

Dans son jugement, prononcé par M. le juge Dickson, la Cour refusa d'accepter l'argumentation du gouvernement intimé selon laquelle l'article 5(7) n'était qu'une simple mesure procédurale, accordant une immunité à la Couronne. Au contraire, pour la Cour, cet article, invoqué dans le cadre d'une action en restitution de taxes indûment payées, touchait au fond de la répartition des compétences fiscales au Canada. De plus, l'article soulevait une question fondamentale.³⁴

Il soulève également la question du droit d'une province ou même du Parlement fédéral, de violer la Constitution canadienne. Il est évident que si le Parlement fédéral ou une législature provinciale peuvent imposer des impôts en outrepassant leurs pouvoirs et se donner à cet égard une immunité par le biais d'une loi existante ou *ex post facto*, ils pourraient ainsi se placer dans la même situation que s'ils avaient agi en vertu de leurs pouvoirs constitutionnels respectifs.

Pour la Cour, "la préoccupation majeure est la sauvegarde de la Constitution".³⁵ Le juge Dickson ajouta:³⁶

... si une loi est déclarée *ultra vires* de la législature qui l'a adoptée, toute législation qui aurait pour effet d'attacher des conséquences juridiques aux actes accomplis en exécution de la loi invalide est également *ultra vires* puisqu'elle a trait à l'objet même de la première loi. Un État ne peut conserver par des mesures inconstitutionnelles ce qu'il ne peut prendre par de telles mesures.

En l'espèce, la Cour déclara que l'article 5(7) du *Proceedings against the Crown Act* était *ultra vires* de la province de la Saskatchewan "dans la mesure où il vise à (*purports to*) empêcher le recouvrement d'impôts payés en vertu d'une loi ou d'une disposition législative qui outrepassa la compétence de ladite Législature."³⁷

On peut conclure que le jugement de la Cour dans l'affaire *Amax Potash* est fondé sur deux principes. L'arrêt s'appuie d'abord sur le principe de l'affaire *B.C. Power Corp.* selon lequel une province ne peut pas interdire un recours à l'égard d'une loi déclarée *ultra vires*, parce que: "To permit it to do so would be to enable it, by the assertion of rights claimed under legislation which is beyond its powers, to achieve the same results as if the legislation were valid".³⁸

En l'espèce, l'article 5(7) du *Proceedings against the Crown Act* avait pour effet de nier l'action en restitution des taxes indûment payées, permettant à la province de conserver les sommes illégalement perçues.

³⁴ *Supra*, note 1, à la p. 590.

³⁵ *Ibid.*, à la p. 591.

³⁶ *Ibid.*, à la p. 592.

³⁷ *Ibid.*, à la p. 594.

³⁸ *Supra*, note 20, à la p. 645 (M. le juge en chef Kerwin). Voir texte, *supra*, p. 642.

Ainsi, l'article constituait-il une disposition législative déguisée, puisque la province arrivait à ses fins "par des moyens détournés".³⁹

Il faut souligner que l'article 5(7) du *Proceedings against the Crown Act* était en vigueur depuis 1965. Il ne fut pas adopté pour priver les compagnies demandresses, spécifiquement, des sommes payées en vertu du *Mineral Taxation Act*. Mais la Cour suprême n'a pas fait, à cet égard, de distinction entre une loi générale préexistante et une loi spéciale.⁴⁰

La décision de la Cour suprême dans l'affaire *Amax Potash* repose, en deuxième lieu, sur une application rigoureuse du principe de la légalité, ou la doctrine d'*ultra vires*. La décision de la Cour semble viser non seulement des dispositions législatives interdisant tout recours à l'égard d'actes *ultra vires*, mais aussi des dispositions qui ne font que limiter l'exercice d'un droit de recours, telle une règle de prescription. Dans ce dernier cas, par exemple, la règle aura pour effet de priver l'intéressé d'un droit de recours,⁴¹ et d'empêcher toute contestation de l'acte à l'expiration du délai de prescription. L'arrêt de la Cour suggère qu'une telle règle serait frappée de nullité.

Il semble que le critère retenu par la Cour dans l'affaire *Amax Potash* pour déterminer la validité de règles procédurales concernant la restitution de taxes indûment payées soit celui des effets des règles procédurales. Il s'agit d'abord des effets pratiques de la législation par rapport à la répartition des compétences fiscales prévue par la Constitution, et ensuite des effets juridiques de la législation sur l'acte pris *ultra vires*.

La Cour ne souligne pas les effets de la législation sur les droits des particuliers qui ont acquitté des taxes inconstitutionnelles. Il faut rappeler que les dispositions fiscales de la Constitution ne créent pas de droits individuels. On peut tout de même se demander si la déclaration d'inconstitutionnalité d'une taxe crée, en vertu de la Constitution, un droit individuel à la restitution des sommes indûment perçues. Si les dispositions procédurales ne peuvent ni interdire ni restreindre l'action en restitution, il s'ensuit que les particuliers ont un droit absolu à la restitution. La source de ce droit serait la Constitution et non pas le droit provincial.

L'arrêt de la Cour suprême ne permet pas de confirmer cette hypothèse, puisque la Cour met l'accent sur les obligations des provinces et du Parlement fédéral en vertu de la Constitution. Il est intéressant de noter, cependant, que la Cour approuve un arrêt du Comité judiciaire, en appel de la High Court australienne,⁴² lequel laisse croire que le droit à la restitution de taxes inconstitutionnelles relèverait plutôt du droit provincial.

³⁹ *Amax Potash*, *supra*, note 1, à la p. 590 (M. le juge Dickson).

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ Voir J.D. Falconbridge, *The Disorder of the Statutes of Limitation* (1943), 21 R. du B. can. 786, à la p. 802.

⁴² *Antill Ranger & Co. Pty. Ltd. c. Commissioner for Motor Transport*, (1955), 93 C.L.R. 83 (H.C. Aust.).

Dans cette affaire, *Commissioner for Motor Transport c. Antill Ranger & Co. Pty. Ltd.*,⁴³ il était question de la validité d'une loi spéciale adoptée après la perception de taxes illégales et pendant qu'une action visant à la restitution des sommes payées était en cours, pour nier le droit au remboursement. Devant le Comité judiciaire, l'appelant Commissioner a fait valoir que l'article 92 de la Constitution australienne,⁴⁴ qui avait été violé par la loi établissant les taxes illégales, ne conférait pas de droits individuels à des particuliers.

Le Comité judiciaire, tout en admettant cette thèse, a déclaré que celle-ci ne signifiait pas qu'un particulier n'avait aucun droit.⁴⁵

But it is a transparent misuse of this proposition to proceed to the further proposition that a trader, who but for the Barring Act^[46] would have a right enforceable at common law, cannot plead that a defence raised under that Act is precluded by the section [92]. . . [the trader] invokes the judicial power to help him resist legislative action which offends against the section. He assumedly has a common law right to recover money unlawfully exacted and he demurs to a plea founded on a statute which offends against section 92. The demurrer must prevail.

On peut conclure que le droit à la restitution de taxes contraires à l'article 92 de la Constitution australienne naît de la *common law*, malgré que l'illégalité découle d'une violation de la Constitution. D'ailleurs, il est admis en droit australien que les conditions de fond et de procédure de l'action en restitution de taxes inconstitutionnelles relèvent également de la *common law*.

Ainsi, dans l'affaire *Barton c. Commissioner for Motor Transport*,⁴⁷ la Haute Cour australienne déclara qu'une loi étatique,⁴⁸ prévoyant une période de prescription d'un an pour les actions en justice portées contre le Commissioner for Motor Transport, était compatible avec l'article 92 de la Constitution australienne. Cette période de prescription pouvait s'appliquer à une action en restitution de taxes perçues par le Commissioner en vertu d'une loi contraire à l'article 92. Dans son jugement, le juge Fullagar observa que:⁴⁹

[A person whose freedom to engage in inter-State trade has been infringed] must seek . . . redress within the framework of the system of substantive and adjective law under which he lives. If he seeks redress by way of an action for money had and received, he must establish what the common law requires to be established in order that an action for money had and received may be maintained . . .

⁴³ [1956] A.C. 527 (C.P.).

⁴⁴ L'article 92 prévoit que "trade, commerce and intercourse among the States, . . . shall be absolutely free".

⁴⁵ *Supra*, note 43, à la p. 538 (Viscount Simonds).

⁴⁶ State Transport Co-ordination (Barring of Claims and Remedies) Act (1954).

⁴⁷ (1957), 97 C.L.R. 633 (H.C. Aust.).

⁴⁸ Transport (Division of Functions) Act (1932-1952), amendé par le Motor Traffic and Transport (Further Amendment) Act (1956).

⁴⁹ *Supra*, note 47, à la p. 660.

Dans l'affaire *Amax Potash*, tout comme dans l'affaire *Barton*, l'action portée par les compagnies demanderesse était une action de *common law*, soit une action "à l'égard de sommes d'argent payées sous la contrainte ou suite à une erreur". Les demanderesse avaient satisfait à une des exigences d'une telle action puisqu'elles avaient contesté la perception des impositions.⁵⁰ Ce fait est mentionné à deux reprises par M. le juge Dickson.⁵¹ Si la Cour accorde de l'importance à cette condition de fond de l'action en restitution, il semble évident que des conditions purement procédurales, qui relèvent du droit provincial de la procédure, telle qu'une période de prescription, doivent également être respectées.

On pourrait soutenir que la Cour suprême admet implicitement que les conditions de forme et de fond de l'action en restitution de taxes inconstitutionnelles relèvent du droit provincial. Sa réaffirmation de la doctrine d'*ultra vires* viserait uniquement les cas d'abus d'une compétence procédural, tel qu'on le trouve en l'espèce. Quelle que soit la source du droit à la restitution de taxes inconstitutionnelles en droit canadien, l'action en restitution serait donc subordonnée aux dispositions de droit provincial, conformément aux principes du partage des compétences procédurales au Canada.

Cette interprétation de la décision de la Cour suprême doit être nuancée à la lumière de l'arrêt de la Cour suprême de la Colombie Britannique dans l'affaire *Air Canada c. R.*⁵² Il s'agissait dans cette affaire d'une action en remboursement de taxes payées par des compagnies aériennes sur l'achat de pétrole, en vertu du Gasoline Tax Act⁵³ de 1960, qui avait été adopté *ultra vires* de la province. Le gouvernement provincial avait tenté de remédier à l'illégalité par l'adoption d'un amendement rétroactif à la loi et l'imposition d'une nouvelle taxe avec effet rétroactif. Les taxes déjà payées devaient rester acquises au gouvernement en compensation de la nouvelle taxe rétroactive.

Tout en admettant la validité de l'amendement à la loi et de la nouvelle taxe rétroactive, la Cour suprême de la Colombie Britannique a accordé aux compagnies demanderesse le remboursement des taxes payées. La Cour a d'abord refusé de faire un lien entre l'ancienne et la nouvelle taxe; celles-ci étant distinctes, il n'y avait pas de compensation possible entre les sommes déjà prélevées indûment et les sommes dues.

La Cour s'est appuyée ensuite sur l'affaire *Amax Potash* pour conclure que le gouvernement provincial ne pouvait conserver des taxes perçues, sous contrainte, contrairement à la Constitution. Selon M. le juge Mac-

⁵⁰ Voir *Vancouver Growers Ltd. c. G.H. Snow Ltd.*, [1937] 3 W.W.R. 121, aux pp. 124-125 (M. le juge M.A. Macdonald).

⁵¹ *Supra*, note 1, aux pp. 590, 593.

⁵² [1984] 3 W.W.R. 353 (C.S.C.B.).

⁵³ R.S.B.C. 1960, c. 162.

donald, qui a prononcé le jugement de la Cour, le paiement sous contrainte est une condition nécessaire et suffisante pour donner droit au remboursement de taxes perçues sur la base d'une loi inconstitutionnelle. Le caractère involontaire des paiements était démontré en l'espèce.

Le juge a écarté la possibilité de soulever d'autres arguments de fond, tel l'erreur de droit,⁵⁴ qui peuvent faire obstacle en *common law* au remboursement de sommes payées indûment. De l'avis du juge, ces arguments ne s'appliquent pas lorsque la constitutionnalité de la loi habilitante est mise en cause: dans ce cas, ils sont "foreclosed by the decision in *Amax*".⁵⁵

Cette interprétation de l'arrêt rendu dans l'affaire *Amax Potash* donne tous sa force à la doctrine d'*ultra vires*. En raison de la question de constitutionnalité, l'action en répétition de taxes perçues contrairement à la Constitution ne peut être soumise à toutes les règles de *common law* en matière de restitution. Celles-ci reposent sur la principe de la sécurité juridique:⁵⁶ dans un cas constitutionnel, le principe de légalité doit primer. L'arrêt dans l'affaire *Air Canada* indique cependant que l'action en répétition de taxes inconstitutionnelles est soumise à la condition du paiement involontaire, sous contrainte, qui relève de la *common law*. Il semble donc que des considérations d'équité ne soient pas totalement exclues en matière constitutionnelle: en l'absence de contrainte, on présume que la personne a consenti au versement de la taxe.

Il est à noter, enfin, que suite à cette décision sur le droit au remboursement, la Cour suprême de la Colombie Britannique a reconnu que les compagnies demandereses avaient également droit aux intérêts sur les taxes payées indûment,⁵⁷ et ceci en vertu d'une loi provinciale, le Court Order Interest Act.⁵⁸ La question des intérêts en cas de restitution de taxes inconstitutionnelles semble ainsi relever du droit provincial.

La jurisprudence qu'on vient d'examiner ne permet pas de résoudre toutes les questions posées par la restitution de taxes déclarées inconstitutionnelles; la jurisprudence européenne est beaucoup plus riche à cet égard. On peut conclure, toutefois, que certaines des conditions de forme et de fond de l'action en répétition sont déterminées par le droit provincial, en raison du partage des compétences procédurales au Canada. Le champ d'application des règles de droit provincial est limité par le jeu de la doctrine d'*ultra vires*. Lorsque des taxes sont prélevées sous contrainte

⁵⁴ Voir *Hydro Electric Commission of the Township of Nepean v. Ontario Hydro*, [1982] 1 R.C.S. 347. Sur cette affaire, voir D.J. Mullan, *Developments in Administrative Law: The 1981-82 Term* (1983), 5 *Supreme Court L.R.* 1, aux pp. 70-73.

⁵⁵ *Supra*, note 52, à la p. 367.

⁵⁶ Voir Mullan, *loc. cit.*, note 54, aux pp. 71-72.

⁵⁷ *Air Canada v. R.* (1984), 55 B.C.L.R. 378 (C.S.C.B.).

⁵⁸ R.S.B.C. 1979, c. 76.

contrairement à la Constitution, les provinces ne peuvent ni interdire l'action en répétition ni recourir à des arguments de fond qui feraient échec à la demande en remboursement. La portée de la doctrine d'*ultra vires* en ce qui concerne la restitution de taxes inconstitutionnelles mérite un examen plus approfondi à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes.

B. *La jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes*

Avant d'examiner le champ d'application des règles nationales en matière de restitution de montants perçus indûment, il est important de souligner, d'abord, trois caractéristiques qui distinguent le droit européen en cette matière.

(1) *Quelques caractéristiques de la jurisprudence européenne*

En premier lieu, la Cour a reconnu que les dispositions fiscales du traité CEE créent des droits individuels. Les dispositions du traité interdisant les droits de douane et les mesures d'effet équivalent (article 12) et les taxes nationales discriminatoires (article 95) à l'intérieur de la Communauté sont directement applicables⁵⁹ en droit communautaire, c'est-à-dire que les particuliers peuvent s'en prévaloir devant leurs juridictions nationales, qui sont tenues de protéger ces droits individuels. Les tribunaux nationaux doivent ainsi assurer le droit des particuliers de ne pas payer de taxes nationales incompatibles avec le traité. À la différence de l'arrêt de la Cour suprême du Canada, le point de départ de la jurisprudence de la Cour de justice en matière de restitution est en effet la protection des droits individuels engendrés par le traité.

En deuxième lieu, la Cour de justice a reconnu l'existence, en droit communautaire, d'un droit au remboursement de taxes ou de droits déclarés incompatibles avec les articles précités du traité. Si la doctrine a depuis toujours estimé que le droit au remboursement est le "corollaire" de l'applicabilité directe du droit communautaire,⁶⁰ pour reprendre le terme de l'avocat général Reischl,⁶¹ ce n'est qu'en 1983 que la Cour a explicitement⁶² confirmé cette thèse, en déclarant que:⁶³

⁵⁹ Voir arrêt du 16 août 1962, aff. 26/62, *Van Gend en Loos*, Rec. IX, 1, 24-25; arrêt du 16 juin 1966, aff. 57/65, *Lütticke*, Rec. XII, 294, 301-303.

⁶⁰ Voir par exemple, M. Waelbroeck, Rapport communautaire, dans Centre d'études juridiques européennes, Genève (éd.), *La restitution de taxes indûment perçues par l'État* (1976), pp. 215-220.

⁶¹ Voir arrêt du 27 mars 1980, aff. 61/79, *Denkavit italiana*, Rec. 1980, 1205, 1234.

⁶² Sur la reconnaissance du droit à la restitution, voir A. Barav, *La répétition de l'indu dans la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes* (1981), 17 C. de D. Europ. 507, aux pp. 510-521; Daniele, *La restituzione dell'indebito in diritto comunitario* (1981), 4 Rivista di diritto europeo 425, aux pp. 427-430.

⁶³ Arrêt du 9 novembre 1983, aff. 199/82, *San Giorgio*, Rec. 1983, 3595, 3612.

... le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues par un État membre en violation des règles du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires interdisant les taxes d'effet équivalant à des droits de douane ou, selon le cas, l'application discriminatoire de taxes intérieures.

Un troisième élément qui permet de distinguer le raisonnement de la Cour de justice en matière de restitution de celui de la Cour suprême du Canada est le poids accordé au principe de la sécurité juridique en droit communautaire. On est en effet loin de la notion de nullité absolue, de la doctrine d'*ultra vires*, qui semble fondamentale à la décision de la Cour suprême dans l'affaire *Amax Potash*. La Cour de justice se soucie non seulement de légalité mais aussi de sécurité juridique en matière de restitution, ce qui explique le champ d'application assez large reconnu aux règles de droit national.

Dans ce contexte, il est intéressant de signaler un arrêt de la Cour de justice sur la restitution de montants communautaires. Dans le cas d'espèce, *Spa International Chemical Corporation*,⁶⁴ il s'agissait de déterminer si la requérante avait droit au remboursement de cautions constituées et confisquées en vertu d'un règlement communautaire⁶⁵ dont la Cour avait constaté l'invalidité dans un arrêt antérieur.⁶⁶ La Cour estima que le règlement lui-même avait eu pour effet d'exclure un droit au remboursement des sommes illégalement prélevées, parce qu'il prévoyait la possibilité, pour les opérateurs économiques, de répercuter la charge sur des tiers. Des dispositions de droit national, écartées par la Cour, auraient permis à la requérante de récupérer les sommes perçues.

Cet arrêt a été critiqué en ce qu'il aboutit à attribuer des effets juridiques à une réglementation invalide, et, ce faisant, prive un particulier du droit à la restitution de l'indu.⁶⁷ On peut toutefois réconcilier l'arrêt avec la jurisprudence de la Cour. La réglementation communautaire avait prévu en matière de restitution un régime, celui de la répercussion des charges, pendant la période de sa mise en application. Ce régime communautaire conditionnait les droits de la requérante, et primait les dispositions de droit national en conflit.⁶⁸

Ayant fait état des différences entre la jurisprudence canadienne et européenne en matière de restitution, il convient d'examiner les questions soulevées devant les tribunaux canadiens dans le contexte du droit euro-

⁶⁴ *Supra*, note 29.

⁶⁵ Règlement du Conseil no 563/76, du 15 mars 1976, J.O.C.E. no L 67, p. 18.

⁶⁶ Arrêts du 5 juillet 1977, aff. 114/76, 116/76 et 119-120/76, *Bela Mühle e.a.*, Rec. 1977, 1211.

⁶⁷ Voir Fr. Hubeau, La répétition de l'indu en droit communautaire (1981), 17 Rev. trim. dr. europ. 442, aux pp. 465-466.

⁶⁸ Voir *ibid.*, à la p. 463; Daniele, *loc. cit.*, note 62, aux pp. 440-441.

péen. Il s'agit d'abord d'examiner la solution que le problème posé dans l'affaire *Amax Potash* pourrait recevoir en droit européen.

(2) *Le cas de l'interdiction de l'action en remboursement*

Pour déterminer la validité d'une réglementation nationale interdisant tout recours à l'égard de taxes nationales perçues en violation des articles 12 ou 95 du traité CEE, il suffit de se reporter aux principes élaborés par la Cour de justice en matière de partage des compétences procédurales.

La condition minimum de l'application de règles nationales à l'exercice de droits individuels est celle de rendre l'exercice du droit possible.⁶⁹ Il va de soi que l'interdiction du type *Amax Potash* nie toute possibilité d'exercer un droit de recours visant la restitution de taxes indûment payées. Quoique la Cour n'ait pas eu à se prononcer sur un cas si extrême, il semble évident qu'elle n'admettrait pas l'application de règles nationales interdisant toute contestation de la perception illégale.⁷⁰ On peut noter à ce titre les conclusions de l'avocat général Warner dans l'affaire *Rewe*.⁷¹

Il est évident que, lorsque nous disons que, dans des circonstances comme celles de ces affaires, les remèdes et les procédures qui doivent être invoqués sont ceux qui sont prescrits par la législation nationale, nous n'entendons pas par là que le pouvoir législatif d'un État membre peut spécifiquement priver des remèdes que leur accorde une pareille législation, les personnes qui ont été victimes d'une violation par cet État du droit communautaire.

On peut conclure que la solution du droit européen au problème posé en droit canadien dans l'affaire *Amax Potash* serait la même, soit l'invalidité de la disposition interdisant le recours en restitution.

Dans l'affaire *Amax Potash*, M. le juge Dickson avait mis en cause la bonne foi de la province de la Saskatchewan. Dans un cas semblable, la Cour de justice mettrait l'accent sur l'impossibilité pour les particuliers de faire valoir leur droit au remboursement des taxes indûment payées. Il n'est pas exclu, cependant, qu'elle s'en prendrait aux motifs de l'État membre en cause. En effet, il est à craindre que "dans la phase de renaissance du protectionnisme"⁷² qui prévaut au sein du Marché commun, les États membres ne cherchent à se servir de leur autonomie procédurale pour échapper à leurs obligations en vertu du traité, tout en conservant le fruit des impositions prélevées contrairement au traité.⁷³

⁶⁹ Voir texte, *supra*, p.. Voir aussi, J. Mertens De Wilmar, L'efficacité des différentes techniques de protection juridique contre les violations du droit communautaire par les autorités nationales et les particuliers (1981), 17 C. de D. Europ. 379, aux pp. 398-401.

⁷⁰ Voir Waelbroeck, *op. cit.*, note 60, p. 220, sp. note 10.

⁷¹ *Supra*, note 17, 2005.

⁷² Conclusions de l'avocat général Mancini, arrêt du 9 novembre 1983, aff. 199/82, *San Giorgio*, *supra*, note 63, 3632.

⁷³ *Ibid.* Voir la résolution du Parlement européen sur la responsabilité des États membres en matière d'application et d'observance du droit communautaire, J.O.C.E. no

Si le principe de la restitution de taxes déclarées inconstitutionnelles a été établi dans l'affaire *Amax Potash*, il s'agit d'un cas extrême, celui de l'interdiction d'une action en remboursement. Le droit communautaire illustre les problèmes plus subtils posés du fait même que l'action en répétition relève du droit national: ces problèmes concernent, notamment, les règles de fond applicables. En droit canadien, cette question a été abordée par le juge Macdonald de la Cour suprême de la Colombie Britannique dans l'affaire *Air Canada*, qui semble reconnaître un droit absolu au remboursement de taxes déclarées inconstitutionnelles du moment que celles-ci ont été versées sous contrainte.⁷⁴ Il n'est pas sans intérêt dans ce contexte d'examiner le champ d'application reconnu aux règles nationales en matière de restitution de montants indûment perçus en droit communautaire.

(3) *Le champ d'application du droit national*

La Cour de justice a énoncé deux critères pour déterminer la validité de règles nationales en matière de restitution, lesquelles servent, comme on l'a vu, à délimiter le partage des compétences procédurales dans la Communauté.⁷⁵ En premier lieu, il ne peut pas y avoir de discrimination entre les modalités de l'action en restitution de taxes ou de droits incompatibles avec le droit communautaire et celles qui s'appliquent en droit national. Deuxièmement, ces modalités doivent permettre aux particuliers de faire valoir leurs droits.

À l'intérieur de ces limites, la Cour semble accueillir l'application de règles nationales concernant l'action en restitution lorsque celles-ci traduisent les principes généraux du droit des États membres qui sont également reconnus en droit communautaire. La Cour cherche à donner un contenu communautaire à l'action en restitution en encadrant les règles de droit national qui correspondent à ces principes.⁷⁶ Ces règles touchent tant à la forme qu'au fond de l'action en restitution.⁷⁷ On examinera brièvement la nature des règles nationales admises avant d'étudier les limites du renvoi au droit national en cette matière.

(a) *Les règles nationales applicables*

En vertu du principe de la sécurité juridique, la Cour reconnaît la validité de règles nationales de forclusion et de prescription, pourvu que les délais impartis soient raisonnables.⁷⁸

C 68 du 4 mars 1983, pp. 32-33, sp. pt. 7; M. Waelbroeck, Observations sous l'affaire *San Giorgio*, [1985] C. de D. Europ. 30, aux pp. 47-48.

⁷⁴ Voir texte, *supra*, p. 649.

⁷⁵ Voir texte, *supra*, p. 643.

⁷⁶ Voir Kovar, *loc. cit.*, note 24, à la p. 243; Daniele, *loc. cit.*, note 62, à la p. 436.

⁷⁷ Voir arrêt du 27 février 1980, aff. 68/79, *Just. Rec.* 1980, 501, 532, concl. Reischl.

⁷⁸ Aff. 33/76, *Rewe*, *supra*, note 17, 1998; arrêt du 16 décembre 1976, aff. 45/76,

La Cour s'appuie sur le principe d'équité pour permettre aux juridictions nationales de refuser le remboursement de taxes incompatibles avec le droit communautaire en cas d'"enrichissement sans cause". Dans l'affaire *Just*,⁷⁹ la Cour a déclaré que les juridictions nationales peuvent, en conformité avec leur droit national, tenir compte du fait que la charge de taxes illégalement perçues a été répercutée sur un tiers.⁸⁰ En vertu du même principe d'équité, les tribunaux peuvent aussi prendre en considération le préjudice subi par le justiciable astreint à payer une taxe illégale.⁸¹

En matière de restitution de montants communautaires, la Cour a admis la validité des dispositions de droit national limitant la récupération d'avantages financiers indûment octroyés en cas de bonne foi du bénéficiaire.⁸²

En plus des règles fondées sur les principes de la sécurité juridique et de l'équité, la Cour de justice permet aux juridictions nationales, pour calculer le montant à rembourser, de recourir aux règles tenant au principe de légalité dans le cas de taxes indirectes contraires à l'article 95 du traité. Il appartiendra ainsi aux juridictions nationales de décider si la totalité d'une taxe peut être récupérée, ou seulement la partie illégale,⁸³ ou si une taxe illégale peut être compensée par une subvention illégale reçue par le contribuable.⁸⁴ Dans ce contexte, il n'y a pas de règle générale: le montant à rembourser doit être déterminé "dans chaque cas particulier".⁸⁵ Enfin, la question de l'allocation d'intérêts relève également du droit national.⁸⁶ Telle est la solution en droit canadien en ce qui concerne l'application du droit provincial.⁸⁷

Comet, Rec. 1976, 2043, 2053. Voir aussi, en matière de montants communautaires, arrêt du 12 juin 1980, aff. jtes 119 et 126/79, *Lippische*, Rec. 1980, 1863, 1879.

⁷⁹ Aff. 68/79, *supra*, note 77.

⁸⁰ *Ibid.*, à 523. Voir aussi, en matière de taxes d'effet équivalant à des droits de douane, arrêt du 27 mars 1980, aff. 61/79, *Denkavit italiana*, *supra*, note 61, 1226; arrêts du 10 juillet 1980, aff. 811/79, *Ariete*, aff. 826/79, *Mireco*, Rec. 1980, 2545, 2556; 2559, 2575. En matière de montants communautaires, voir arrêt du 12 juin 1980, aff. 130/79, *Express Dairy Foods*, Rec. 1980, 1887, 1900-1901.

⁸¹ Aff. 68/79, *Just*, *supra*, note 77, 523.

⁸² Voir arrêt du 5 mars 1980, aff. 265/78, *Ferwerda*, *supra*, note 30, 631.

⁸³ Voir arrêt du 3 avril 1968, aff. 28/67, *Molkerei-Zentrale*, Rec. XIV, 211, 229; arrêt du 4 avril 1968, aff. 34/67, *Lück*, Rec. XIV, 359, 370; arrêt du 22 mars 1977, aff. 74/76, *Iannelli & Volpi*, Rec. 1977, 557, 579.

⁸⁴ Voir arrêt du 26 juin 1979, aff. 177/78, *Pigs and Bacon Commission c. McCarren*, Rec. 1979, 2161. Voir aussi, arrêt du 13 décembre 1983, aff. 222/82, *Apple and Pear Development Council c. Lewis Ltd.*, Rec. 1983, 4083.

⁸⁵ Aff. 177/78, *Pigs and Bacon Commission c. McCarren*, *supra*, note 84, 2192.

⁸⁶ Arrêt du 16 décembre 1960, aff. 6/60, *Humblet*, Rec. VI, 1126, 1147. En cas de montants communautaires, voir arrêt du 21 mai 1976, aff. 26/74, *Roquette*, *supra*, note 29; arrêt du 6 mai 1982, aff. 54/81, *Fromme*, Rec. 1982, 1449, 1464.

⁸⁷ Voir texte, *supra*, p. 649.

On constate qu'en l'absence de règles communautaires en matière de remboursement de taxes indûment perçues, la Cour de justice a reconnu aux États membres des compétences procédurales étendues afin d'assurer la sécurité juridique et l'équité. Toutefois, dans une affaire récente, la Cour a souligné que les règles nationales admises, en principe, en droit communautaire ne peuvent s'appliquer, en pratique, de façon à rendre illusoire le droit au remboursement de l'indu.

(b) *Les limites à l'application du droit national*

On a vu que, dans l'affaire *Just*, la Cour a reconnu la notion de l'enrichissement sans cause qui peut faire obstacle au remboursement de taxes indûment perçues en droit communautaire. Suivant la thèse de la répercussion, il y aurait enrichissement sans cause si la personne astreinte à payer les taxes répercutait la charge de celles-ci sur un tiers, soit l'acheteur des marchandises. Dans ce cas, la personne astreinte à payer les taxes se ferait rembourser deux fois: d'abord, par l'acheteur des marchandises, qui payerait un prix plus élevé parce que majoré du montant des taxes, et ensuite par l'administration qui a effectué la perception illégale.

Le bien-fondé de la thèse de la répercussion a été mis en doute tant par des économistes que par des juristes.⁸⁸ En effet, il ne semble pas évident qu'une entreprise puisse tenir compte des taxes payées dans la détermination du prix de vente d'une marchandise, puisqu'elle sera soumise aux contraintes du marché, c'est-à-dire à la loi de l'offre et de la demande; en revanche, il lui sera difficile, pour la même raison, de démontrer que la charge des taxes n'a pas été incorporée dans le prix de vente.⁸⁹

De plus, on peut soutenir que la thèse de la répercussion a pour effet de nier le droit individuel au remboursement de taxes perçues contrairement au droit communautaire. Ce droit n'est pas "un simple droit d'obtenir la restitution de la partie du montant payé que l'on n'a pas transférée à l'acheteur",⁹⁰ mais bien "le droit d'exiger le remboursement intégral du montant payé".⁹¹

Dans l'affaire *San Giorgio*,⁹² la Cour de justice a tenu à limiter le champ d'application de la thèse de la répercussion en droit communautaire, en invoquant les doutes qu'elle suscite. En l'espèce, la Cour devait se

⁸⁸ Voir, par exemple, B. Rudden et W. Bishop, Gritz and Quellmehl: *Pass it On* (1981), 6 E.L. Rev. 243; Hubeau, *loc. cit.*, note 67, aux pp. 449-456; M. Waelbroeck, La nature du droit au remboursement des montants payés contrairement au droit communautaire, dans *Liber Amicorum Josse Mertens de Wilmar* (1982), p. 430.

⁸⁹ Voir Waelbroeck, *loc. cit.*, note 73, aux pp. 45-47.

⁹⁰ Waelbroeck, *op. cit.*, note 88, à la p. 437.

⁹¹ *Ibid.*, à la p. 436.

⁹² *Supra*, note 63.

prononcer sur la compatibilité avec le droit communautaire d'un décret-loi italien qui soumettait le remboursement de certains droits perçus contrairement au droit communautaire à la preuve documentaire de la non-répercuSSION des droits sur d'autres personnes.

En réponse à la question préjudicielle posée, la Cour a réaffirmé sa jurisprudence antérieure reconnaissant la thèse de la répercuSSION, mais en précisant qu'un État membre peut nier le remboursement de montants indûment perçus seulement "lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets".⁹³ Elle a déclaré que "toutes modalités de preuve dont l'effet est de rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'obtention du remboursement" des taxes perçues seraient incompatibles avec le droit communautaire.⁹⁴ La Cour a cité en exemple les présomptions ou règles de preuve "qui visent à rejeter sur le contribuable la charge d'établir que les taxes indûment payées n'ont pas été répercutées sur d'autres sujets", et les "limitations particulières en ce qui concerne la forme des preuves à rapporter, comme l'exclusion de tout mode de preuve autre que la preuve documentaire".⁹⁵

Il est à noter que la Cour conclut en faisant allusion aux problèmes pratiques soulevés par l'application de la thèse de la répercuSSION. Elle souligne, en effet, la "marge d'incertitude" qui, dans "une économie de marché fondée sur la liberté de commerce", doit nécessairement accompagner la détermination d'un cas de répercuSSION, mais "ne saurait être imputée systématiquement à la personne astreinte au paiement d'une taxe contraire au droit communautaire".⁹⁶

La décision de la Cour dans l'affaire *San Giorgio* permet de conclure que malgré les difficultés inhérentes à la thèse de la répercuSSION, celle-ci est reconnue en droit communautaire. Toutefois, les États membres ne peuvent exploiter cette thèse dans le but d'empêcher l'exercice effectif du droit de recours individuel en remboursement de montants payés contrairement au droit communautaire.

L'affaire *San Giorgio* illustre bien les limites qui encadrent le droit national en matière de restitution. Il faut cependant reconnaître, à la lumière de cette affaire, que le recours aux règles de droit national en matière de restitution pose de graves problèmes en droit communautaire. On peut se demander si les mêmes difficultés pourraient se poser en droit canadien, plus précisément si la thèse de la répercuSSION serait admise dans le cas de la restitution de taxes déclarées inconstitutionnelles.

⁹³ *Ibid.*, à 3613.

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ *Ibid.*

⁹⁶ *Ibid.*

Comme on l'a déjà vu, M. le juge Macdonald était d'avis dans l'affaire *Air Canada*⁹⁷ qu'aucune exception ne pouvait être soulevée à l'encontre d'une action en remboursement de taxes déclarées inconstitutionnelles lorsque le paiement des taxes avait été effectué sous contrainte. Dans un tel cas:⁹⁸

All the arguments on mistake of law as a bar to recovery, on the *in pari delicto* and compulsion exceptions thereto, and on the doctrine of unjust enrichment are foreclosed by the decision in *Amax*.

Le juge se réfère ici à la règle de *common law* invoquée par le gouvernement de la Colombie Britannique selon laquelle des sommes indûment payées ne peuvent être remboursées en cas d'erreur de droit. La doctrine *in pari delicto* constitue une exception à cette règle: lorsque la personne astreinte à un paiement illégal n'est pas partie à l'illégalité, elle peut récupérer les sommes payées. La personne peut faire de même lorsque le paiement a été effectué sous contrainte. Enfin, la doctrine de "l'enrichissement illégitime" veut qu'une personne qui a bénéficié d'un paiement illégal ne puisse conserver les sommes reçues.

M. le juge Macdonald ne considère pas l'hypothèse de l'enrichissement sans cause de la personne astreinte au paiement d'une taxe illégale, dans le cas du remboursement éventuel de l'indu. Mais la façon catégorique dont il écarte le raisonnement fondé sur l'erreur de droit indique qu'il s'agit d'un choix de politique judiciaire. Un tel argument ne peut pas faire obstacle au droit de remboursement puisque les provinces n'ont aucun droit à retenir des sommes prélevées en violation de la Constitution; elles ne peuvent tirer profit indirectement d'une action *ultra vires*.

Il semblerait, par conséquent, que la thèse de la répercussion reconnue en droit européen soit inadmissible en droit constitutionnel canadien. Vu les critiques que cette thèse ne cesse de soulever en droit européen,⁹⁹ on peut se demander si la solution canadienne n'est pas plus apte à sauvegarder les droits individuels des personnes astreintes au paiement de taxes illégalement perçues. On pourrait soutenir toutefois, dans les termes de M. le juge Menzies de la *High Court* australienne, que:¹⁰⁰

... if both the opportunity and intention to pass on charges demanded without legal justification were established this might help to show that the person who paid the charges in the first instance did so voluntarily because he would not be out of pocket by doing so.

Dans un tel cas, le paiement n'aurait pas été effectué "sous contrainte", une condition qui semble essentielle à l'action en remboursement de taxes déclarées inconstitutionnelles en droit canadien.

⁹⁷ *Supra*, p. 648.

⁹⁸ *Supra*, note 52, à la p. 367. Sur ces arguments, voir l'affaire *Nepean*, *supra*, note 54, citée par M. le juge Macdonald, *supra*, note 52, aux pp. 357, 367.

⁹⁹ Voir, par exemple, Fr. Hubeau, Case 199/82, Amministrazione delle Finanze dello Stato v. San Giorgio S.p.A. (1984) E.C.R. 3595, (1985), 22 C.M.L. Rev. 87-108.

¹⁰⁰ *Mason c. The State of New South Wales* (1959), 102 C.L.R. 108, à la p. 136.

Quoiqu'il en soit, il faut rappeler que l'affaire *Air Canada* concernait une tentative provinciale directe de conserver des sommes indûment perçues.¹⁰¹ La jurisprudence européenne en matière de restitution illustre des problèmes plus complexes qui pourraient éventuellement se poser en droit canadien. Il convient donc d'essayer de tirer quelques conclusions en cette matière à la lumière de la jurisprudence des deux systèmes de droit.

Conclusion

Le principe de la restitution de taxes indûment payées est reconnu tant en droit canadien qu'en droit européen. Un particulier peut réclamer toutes les sommes acquittées en vertu d'une législation invalide. En droit canadien, cette législation est censée avoir été invalide *ab initio*. En droit européen, les dispositions fiscales du traité de Rome ont un effet direct depuis leur entrée en vigueur,¹⁰² indépendamment de la date à laquelle l'incompatibilité de la législation nationale est constatée par la Cour de justice.

Toutefois, dans les deux systèmes, l'action en restitution de l'indu est soumise à des conditions procédurales et substantives, telles qu'une règle de prescription ou la preuve d'une contestation de la perception. Ces conditions découlent du droit des entités composantes au Canada et dans la Communauté européenne, et ceci en vertu du partage des compétences procédurales.

Les conditions auxquelles l'action en restitution est subordonnée par le droit provincial, au Canada, et le droit national, dans la Communauté européenne, peuvent se justifier pour des raisons de sécurité juridique. Il serait peut-être injuste d'exiger de façon absolue le remboursement de toute taxe indûment payée. Dans un certain cas, par exemple, le remboursement pourrait procurer un avantage injustifié au profit du particulier qui a répercuté la taxe sur ses clients.¹⁰³ Dans un autre cas, le remboursement pourrait engendrer des problèmes financiers pour l'administration concernée, tenue à restituer des montants perçus, de bonne foi, pendant des années.¹⁰⁴

En laissant une large place à l'application du droit national en matière de restitution, la Cour de justice des Communautés européennes semble privilégier les principes de sécurité juridique et d'équité. Elle a toutefois rappelé dans l'affaire *San Giorgio* que ces principes doivent se concilier avec le principe de légalité. En droit canadien il semble que les tribunaux

¹⁰¹ Pour un autre exemple, voir *Atlantic Richfield Co. c. Petro-Canada* (1983), 41 A.R. 46 (B.R. Alta).

¹⁰² Ou au moins depuis l'expiration de la première étape de la période transitoire en 1962 (voir article 95(3), traité CEE).

¹⁰³ Voir, cependant, texte, *supra*, p. 655.

¹⁰⁴ Voir les observations du gouvernement italien, aff. 61/79, *Denkavit italiana*, *supra*, note 61, 1212.

suiront le raisonnement de la Cour suprême dans l'affaire *Amax Potash*, qui reflète une conception rigide de la doctrine d' *ultra vires* et limite d'autant le champ d'application du droit provincial en matière de restitution de taxes déclarées inconstitutionnelles: c'est le principe de légalité qui prime.

Il est à noter qu'en droit communautaire, dans le cas de montants prélevés sur la base d'un règlement communautaire non-valide, la Cour de justice a elle-même fait prévaloir la sécurité juridique sur le principe de légalité en donnant à sa déclaration d'invalidité un effet pour l'avenir seulement.¹⁰⁵ En droit canadien la doctrine d' *ultra vires* fait probablement obstacle à la possibilité pour la Cour suprême de donner un effet immédiat à sa déclaration d'inconstitutionnalité¹⁰⁶ en vue d'assurer la sécurité juridique dans un cas particulier.

Le conflit de principes qu'on constate en matière de restitution de l'indu découle du partage des compétences procédurales dans les deux systèmes. Dans le système communautaire, le partage des compétences procédurales soulève également le problème des disparités entre les droits nationaux qui s'appliquent à l'action en remboursement de montants prélevés contrairement au droit communautaire. En l'absence de règles communautaires, la protection du droit individuel au remboursement des montants indûment perçus peut varier d'un État membre à l'autre suivant les règles nationales applicables.¹⁰⁷ Même si le champ d'application du droit provincial est plus limité en matière de restitution que celui du droit national en droit européen, il ne faut pas écarter l'hypothèse en droit canadien de divergences entre les provinces, par exemple, quant aux règles de prescription applicables à l'action en remboursement.

On peut dire, en conclusion, que l'étude du problème de la restitution de taxes indûment perçues en droit canadien et en droit européen démontre l'intérêt de la comparaison des deux systèmes de droit en matière constitutionnelle.

¹⁰⁵ Voir arrêts du 15 octobre 1980, aff. 4/79, *Providence agricole de la Champagne*, aff. 109/79, *Sarl Maiseries de Beauce*, aff. 145/79, *Roquette*, Rec. 1980, 2823, 2883 et 2917.

¹⁰⁶ Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité, voir Strayer, *op. cit.*, note 6, pp. 264-269; P.A. Côté, *La préséance de la Charte canadienne des droits et libertés* (1984), 18 R.J.T. 105.

¹⁰⁷ Voir G. Bebr, *Community Report*, dans *International Federation for European Law (FIDE)* (éd.), *Remedies for Breach of Community Law* (1980), pp. 10.1, 10.5; J. Bridge, *Procedural Aspects of the Enforcement of Community Law through the Legal Systems of the Member States* (1984), 9 E.L. Rev. 28.