CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. NIILO JÄÄSKINEN
présentées le 20 mai 2010 [1]

1. La présente affaire en manquement est relative au droit pour les prestataires de services financiers et d'assurance de pays tiers, établis en dehors de l'Union européenne, dont les preneurs sont également établis en dehors de l'Union, de déduire ou récupérer la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») en amont ayant grevé des biens ou services acquis dans l'Union.

2. La Commission européenne demande à la Cour de constater que, en refusant la récupération de la taxe en amont pour certaines opérations, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 169 à 171 de la directive 2006/112/CE [2] et de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive 86/560/CEE [3].

3. En application des articles 169 et 170 de la directive TVA, tout assujetti a le droit de déduire ou d'obtenir le remboursement de la TVA en amont dans les trois cas énumérés audit article 169 [4]. L'article 169, sous c), de la directive TVA [5] concerne les opérations financières et les opérations d'assurance dont le preneur est établi en dehors de l'Union.

4. Toutefois, s'agissant d'opérateurs de pays tiers, la réglementation d'application, très précise, sur les remboursements [6], objet de la treizième directive TVA, ne prévoit pas le remboursement pour les opérations financières ou les opérations d'assurance. Son article 2, paragraphe 1, dispose que chaque État membre rembourse la TVA ayant grevé les biens ou les services utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 169, sous a) et b), de la directive TVA [7], mais ne mentionne pas expressément les opérations

1 — Langue originale: l'anglais.

2 — Directive du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, ci-après la «directive TVA»). Cette directive procède au remplacement de l'article 17, paragraphes 3 et 4, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive TVA»).

3 — Directive du Conseil du 17 novembre 1986 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté (JO L 326, p. 40, ci-après la «treizième directive TVA»).

4 — Articles 169 et 170 de la directive TVA (ex-article 17, paragraphe 3, de la sixième directive TVA).

5 — Ex-article 17, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive TVA.

6 — En application de l'article 171 de la directive TVA (ex-article 17, paragraphe 4, de la sixième directive TVA), qui se réfère à la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11, ci-après la «huitième directive TVA») et à la treizième directive TVA.

7 — Ex-article 17, paragraphe 3, sous a) et b), de la sixième directive TVA.

financières et les opérations d'assurance visées en ce même article, sous c).

5. La Commission est d'avis que l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA doit être lu comme incluant les opérations financières et les opérations d'assurance, cette obligation étant inhérente à l'économie du système de la TVA.

6. De son côté, le Royaume-Uni conclut que sa loi est conforme à la lettre de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA et qu'il n'y a donc pas violation du droit de l'Union.

7. La Cour va donc devoir procéder à un choix délicat entre une interprétation littérale ou téléologique de cette disposition, cette dernière pouvant être susceptible de mieux s'intégrer dans l'économie générale du système de TVA.

I — Le cadre juridique

A — *Le droit de l'Union*

1. La sixième directive TVA et la directive TVA

8. L'origine et la portée du droit à déduction remontent à l'article 17 de la sixième directive TVA[8]. La directive TVA, entrée en vigueur le 1er janvier 2007[9], procède à la refonte de la sixième directive TVA, sans provoquer, en principe, des changements de fond dans la législation existante[10]. Les dispositions de l'article 17 de la sixième directive TVA

8 — Ledit article 17, paragraphes 2 à 4, a été modifié par l'article 28 *septies* de la sixième directive TVA, disposition insérée par trois directives, d'abord par la directive 91/680/CEE du Conseil, du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO L 376, p. 1), puis par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, modifiant la directive 77/388/CEE et portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée — champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18), et, enfin, par la directive 2004/66/CE du Conseil, du 26 avril 2004, portant adaptation des directives 1999/45/CE, 2002/83/CE, 2003/37/CE et 2003/59/CE du Parlement européen et du Conseil et des directives 77/388/CEE, 91/414/CEE, 96/26/CE, 2003/48/CE et 2003/49/CE du Conseil, dans les domaines de la libre circulation des marchandises, de la libre prestation de services, de l'agriculture, de la politique des transports et de la fiscalité, du fait de l'adhésion de la République tchèque, de l'Estonie, de Chypre, de la Lettonie, de la Lituanie, de la Hongrie, de Malte, de la Pologne, de la Slovénie et de la Slovaquie (JO L 168, p. 35).

9 — Article 413 de la directive TVA.

10 — Premier et troisième considérants de la directive TVA.

figurent aujourd'hui aux articles 168 à 171 de la directive TVA[11].

9. Selon les dispositions des articles 169 et 170 de la directive TVA[12], l'assujetti a le droit «de déduire» ou «d'obtenir le remboursement» de la taxe ayant grevé les biens et les services utilisés pour les besoins des opérations suivantes[13], notamment citées audit article 169:

«[…]

a) ses opérations relevant des activités visées à l'article 9, paragraphe 1, deuxième alinéa[14], effectuées en dehors de l'État membre dans lequel cette taxe est due ou acquittée, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées dans cet État membre;

b) […] [15];

c) ses opérations exonérées conformément à l'article 135, paragraphe 1, points a) à f)[16], lorsque le preneur est établi en dehors de [l'Union] ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés en dehors de [l'Union].»

10. L'article 171 de la directive TVA[17] dispose que le «remboursement de la TVA […] est effectué selon les modalités» prévues par la huitième directive TVA (pour les assujettis établis dans l'Union) et par la treizième directive TVA (pour les assujettis établis en dehors de l'Union).

11 — Selon l'annexe XII de la directive TVA, intitulée «tableau de correspondance», l'article 28 *septies*, paragraphe 1, de la sixième directive TVA, remplaçant l'article 17, paragraphe 3, sous a) à c), de la sixième directive TVA, correspond aux articles 169, sous a) à c), et 170, sous a) et b), de la directive TVA. L'article 28, paragraphe 1, de la sixième directive TVA, remplaçant l'article 17, paragraphe 4, de la sixième directive TVA, correspond à l'article 171 de la directive TVA.

12 — Ex-article 17, paragraphe 3, de la sixième directive TVA.

13 — Il est intéressant de relever que, selon la sixième directive TVA, l'assujetti «est autorisé» à déduire ou à obtenir le remboursement de la taxe, alors que la directive TVA dispose qu'il en a le «droit». Cependant, en l'absence d'indication expresse du législateur, je ne pense pas que cette nuance sémantique emporte d'effet au fond sur le sens de ces dispositions.

14 — Selon cette disposition, est considérée comme «activité économique» toute activité de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées, en ce compris l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en tirer des recettes.

15 — Cet alinéa ne nous concerne pas. Il est relatif aux opérations exonérées de livraisons de biens à l'intérieur de l'Union, aux exonérations de certaines prestations de transport et liées aux transports internationaux, celles à l'importation, celles concernant certaines opérations assimilées aux exportations, les prestations de services effectuées par des intermédiaires et les opérations liées au trafic international de biens.

16 — Ex-article 13 B, sous a) et d), de la sixième directive TVA, à savoir les opérations financières et les opérations d'assurance.

17 — Ex-article 17, paragraphe 4, de la sixième directive TVA.

2. La huitième directive TVA

11. L'article 2 de la huitième directive TVA dispose:

«Chaque État membre rembourse à tout assujetti qui n'est pas établi à l'intérieur du pays mais qui est établi dans un autre État membre, dans les conditions fixées ci-après, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des services qui lui sont rendus ou des biens meubles qui lui sont livrés à l'intérieur du pays par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans le pays, dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17, paragraphe 3, sous a) et b), de la [sixième directive TVA] ou des prestations de services visées à l'article 1er, sous b).»

3. La treizième directive TVA

12. L'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA est rédigé en des termes similaires. Il dispose:

«Sans préjudice des articles 3 et 4, chaque État membre rembourse à tout assujetti qui n'est pas établi sur le territoire de la Communauté, dans les conditions fixées ci-après, la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé des services qui lui sont rendus ou des biens meubles qui lui sont livrés à l'intérieur du pays par d'autres assujettis, ou ayant grevé l'importation de biens dans le pays, dans la mesure où ces biens et ces services sont utilisés pour les besoins des opérations visées à l'article 17, paragraphe 3, points a) et b), de la [sixième directive TVA] ou des prestations de services visées à l'article 1er, point 1, sous b), de la présente directive.»

13. La rédaction de la treizième directive TVA renvoie toujours aux dispositions de la sixième directive TVA, c'est-à-dire à son article 17, paragraphe 3, sous a) et b), bien que la directive TVA soit entrée en vigueur depuis.

B — *Le droit national*

14. Il résulte des articles 26 et 39 de la loi de 1994 relative à la TVA (Value Added Tax Act 1994), de l'article 3 de l'arrêté de 1999 sur la TVA en amont sur des livraisons et prestations déterminées [Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999] et de l'article 190 du règlement de 1995 sur la TVA (Value Added Tax Regulations 1995) dans sa version issue du règlement modificatif nº 4 de 2004 [Value Added Tax (Amendment) (No. 4)

Regulations of 2004], que les opérateurs non établis dans l'Union ne sont pas habilités à récupérer la taxe en amont ayant grevé les opérations visées à l'article 169, sous c), de la directive TVA.

II — La procédure précontentieuse

15. Le Royaume-Uni a modifié sa législation en 2004, à la suite d'un arrêt de la Court of Appeal (England and Wales) [cour d'appel (Angleterre et Pays de Galles)] ayant jugé que, dès lors que les opérations visées à l'article 17, paragraphe 3, sous c), de la sixième directive TVA n'étaient pas mentionnées à l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA, elles n'ouvraient pas de droit à déduction de la taxe acquittée en amont [18].

16. Suite à cette modification, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure au Royaume-Uni, s'interrogeant sur la compatibilité de la nouvelle loi britannique avec le droit de l'Union. Insatisfaite des réponses du Royaume-Uni à la lettre de mise en demeure, puis à l'avis motivé, la Commission a saisi la Cour en application de l'article 226 CE [19].

III — Analyse

A — *Sur la portée ratione temporis du recours*

17. Le Royaume-Uni conclut que le recours en manquement introduit par la Commission vise la période postérieure au 1er janvier 2007, date d'entrée en vigueur de la directive TVA, dans la mesure où l'avis motivé ne cite que les articles 169 à 171 de la directive TVA et non l'article 17, paragraphes 3 et 4, de la sixième directive TVA. L'article 17, paragraphes 3 et 4, de cette dernière n'est mentionné que dans la lettre de mise en demeure, adressée au Royaume-Uni avant l'entrée en vigueur de la directive TVA.

18. De son côté, la Commission fait valoir que cela n'a aucune incidence sur la présente procédure dans la mesure où la manière dont sont rédigées ces dispositions de ces deux directives n'est guère dissemblable.

19. Selon une jurisprudence constante de la Cour, le recours en manquement ne peut être fondé que sur des motifs et moyens déjà énoncés dans l'avis motivé [20].

18 — Arrêt *WHA Limited and others v. HM Commissioners of Customs and Excise* ([2004] STC 1081, points 123 à 125).

19 — Devenu l'article 258 TFUE (JO 2008, C 115, p. 47).

20 — Arrêt du 16 décembre 1992, Commission/Grèce (C-210/91, Rec. p. I-6735, point 10 et jurisprudence citée).

20. Toutefois, à mes yeux, ce principe ne vaut pas pour des cas tel celui qui vous est soumis. Il vise à garantir le respect du droit à la défense des États membres et à assurer qu'ils aient connaissance des griefs exprimés à leur encontre[21].

21. En l'espèce, ces droits ne sont pas menacés. Les moyens et arguments développés dans la lettre de mise en demeure sont les mêmes que ceux développés dans l'avis motivé. À mes yeux, la tentative du Royaume-Uni de circonscrire la portée du recours ne saurait aboutir, dès lors que l'objet de la directive TVA est de refondre la sixième directive TVA sans provoquer des changements de fond dans la législation existante[22]. En outre, les articles cités dans la lettre de mise en demeure de la Commission sont expressément équivalents à ceux cités dans l'avis motivé[23]. Si le Conseil de l'Union européenne avait entendu modifier le cadre juridique antérieur à la directive TVA, il aurait précisé que les articles 169 à 171 de cette dernière effectuaient des amendements[24]. Il ne l'a pas fait.

22. Par conséquent, la portée ratione temporis du recours ne doit pas être limitée suivant les conclusions du Royaume-Uni.

21 — Arrêt du 11 juillet 1984, Commission/Italie (51/83, Rec. p. 2793, point 4). Pour un exemple plus récent, arrêt du 11 septembre 2008, Commission/Lituanie (C-274/07, Rec. p. I-7117, point 20).

22 — Troisième considérant de la directive TVA.

23 — Annexe XII de la directive TVA, sous la partie relative à l'article 28 *septies*, point 1, de la sixième directive TVA, remplaçant l'article 17, paragraphes 2 à 4, de la sixième directive TVA.

24 — Troisième considérant, dernière phrase, de la directive TVA.

B — *Les États membres ont-ils une obligation de remboursement envers les prestataires d'opérations financières et d'opérations d'assurance de pays tiers?*

23. Dans le cadre d'une procédure en manquement, il appartient à la Commission d'établir que l'État membre a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des traités.

24. En l'espèce, cela relève de l'impossible dans la mesure où, à la lumière de la rédaction claire et limpide d'une disposition, il faut des motifs particulièrement forts pour l'interpréter différemment[25].

1. La lettre de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA

25. Une interprétation littérale de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA ne permet pas le remboursement de la taxe à des prestataires d'opérations financières et d'opérations d'assurance de pays tiers.

25 — Arrêts du 28 février 2008, Carboni e derivati (C-263/06, Rec. p. I-1077, point 48), et du 22 décembre 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, Rec. p. I-10627, point 44).

26. L'interprétation que retiendra la Cour ne devrait pas trop s'éloigner du texte même de cette disposition. Si une disposition prévoit expressément qu'elle s'applique aux points a) et b), elle ne peut être interprétée comme s'appliquant également au point c), sous peine de s'écarter du sens même de sa rédaction.

27. Toutefois, sens clair et sens littéral ne sont pas synonymes[26], le sens littéral d'une disposition pouvant être empreint d'ambiguïté.

28. Si la lettre d'une disposition est ambiguë ou contradictoire, la Cour peut refuser une interprétation littérale et préférer retenir une interprétation qui correspond mieux aux objectifs du texte.

29. En outre, le sens de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA est dépourvu d'ambiguïté, comme le Royaume-Uni l'a souligné, cette disposition cite deux des trois points de la sixième directive TVA, avec des chiffres et des lettres, c'est-à-dire des symboles et non des termes. À la différence de termes, de tels symboles ne peuvent être ambigus et donc, a priori, il n'y a pas lieu de les interpréter.

30. Il y a cependant une incohérence entre l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA et l'article 169 de la directive TVA.

31. Il faut donc analyser les objectifs de l'article 169 de la directive TVA et de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA. Leurs préambules ne précisent pas les objectifs de ces dispositions. Dans ces circonstances, il convient d'examiner les travaux préparatoires relatifs à ces deux dispositions.

2. Sur l'interprétation de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA

32. Aucun document ne précise clairement les motifs de l'adoption de l'article 169, sous c), de la directive TVA où de celle de l'article 17, paragraphe 3, de la sixième directive TVA. Certains commentateurs ont pourtant laissé entendre que la faculté de procéder à la déduction ou d'obtenir le remboursement a été accordée pour assurer aux prestataires européens de services financiers et d'assurance une neutralité concurrentielle sur les marchés financiers internationaux, en introduisant un moyen d'atténuer l'application en cascade de la taxe, à savoir une TVA en amont cachée et non récupérable sur les achats de biens et de services qui grève leurs charges[27].

26 — Voir conclusions de l'avocat général Mayras dans l'arrêt du 28 février 1980, Fellinger (67/79, Rec. p. 535, p. 550).

27 — Henkow, O., *Financial Activities in European VAT*, Kluwer Law International, 2008, p. 286.

33. Dans l'Union, les opérations financières et les opérations d'assurance sont exonérées de TVA[28], ce qui suppose une absence de droit à déduction de la taxe en amont dans la mesure où les services exonérés ne sont pas assujettis à une taxe en aval[29]. Dans l'impossibilité de déduire ou de se faire rembourser la taxe, les assujettis établis dans l'Union et effectuant des opérations financières et des opérations d'assurance doivent absorber dans leurs charges la taxe en amont non déductible lors d'opérations avec des clients établis en dehors de l'Union. Comme ils répercutent sur leurs clients cette impossibilité de déduire la TVA en amont sous forme de charges plus élevées, ces assujettis de l'Union se trouvent pénalisés par rapport aux assujettis établis sur des territoires dont les structures des charges n'intègrent pas de TVA cachée.

34. Ouvrir la possibilité de déduire la TVA ou d'en obtenir le remboursement paraît donc souhaitable pour préserver la compétitivité internationale des entreprises financières de l'Union.

35. En tout état de cause, ce choix politique n'implique pas que les mêmes facultés doivent être offertes à des prestataires d'opérations financières et d'opérations d'assurance de pays tiers.

36. S'il est vrai que tout assujetti, même établi en dehors de l'Union, peut obtenir le remboursement, la définition de la notion d'«assujetti» en droit de l'Union étant globale[30], ceux qui ne sont pas établis dans l'Union ne se sont pas vu reconnaître un droit inconditionnel à demander le remboursement sur la base de l'article 17, paragraphe 3, de la sixième directive TVA. Dans sa rédaction initiale, l'article 17, paragraphe 4, de cette directive ouvrait aux États membres la possibilité d'exclure le remboursement ou de le soumettre à des conditions complémentaires si l'assujetti n'était pas établi sur le territoire de l'Union. Cette disposition a ensuite été modifiée pour y faire figurer des renvois, d'abord à la huitième directive TVA, puis à la treizième directive TVA. Cette dernière permet toujours de limiter le droit au remboursement, à savoir les États membres peuvent subordonner le remboursement à l'octroi par les États tiers d'avantages comparables dans le domaine des taxes sur le chiffre d'affaires[31] et exiger la désignation d'un représentant fiscal[32].

37. L'adoption de la treizième directive TVA a été précédée d'un très long débat au sein du Conseil, dû notamment à la difficulté de trouver un accord sur les dépenses inéligibles au remboursement[33].

38. Le préambule de la treizième directive TVA indique qu'elle vise à assurer un

28 — En application de l'article 135 de la directive TVA (ex-article 13 de la sixième directive TVA).

29 — Arrêt du 6 avril 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983, point 28). Voir, également, arrêt du 26 septembre 1996, Debouche (C-302/93, Rec. p. I-4495, point 16).

30 — Article 9 de la directive TVA.

31 — Article 2, paragraphe 2, de la treizième directive TVA.

32 — Article 2, paragraphe 3, de la treizième directive TVA.

33 — Terra, B., et Kajus, J., «The Thirteenth VAT Directive», *A guide to the European VAT directives,* IBFD, 2004.

développement harmonieux des relations commerciales de l'Union avec les pays tiers[34].

39. L'exposé des motifs de la proposition d'une treizième directive TVA précise qu'elle vise également à supprimer la différence de traitement des États membres envers les opérateurs établis en dehors de l'Union, celle-ci générant un détournement de trafic en son sein[35].

40. En outre, cet exposé des motifs de la proposition d'une treizième directive TVA cite explicitement le régime et les débats ayant conduit à l'adoption de la huitième directive TVA[36]. À la lecture de ces deux exposés des motifs, il est clair que la treizième directive TVA a pour objectif d'étendre aux opérateurs établis en dehors de l'Union le régime applicable aux opérateurs résidents dans l'Union.

41. À cet effet, les travaux préparatoires à la huitième directive TVA indiquent que ce texte ne constitue qu'une première mesure de mise en œuvre du principe du remboursement de la TVA à tous les assujettis non-résidents devant être suivie d'une proposition visant à régler le problème du remboursement de la TVA aux assujettis résidents de pays tiers[37]. De même, le Parlement européen a également estimé que, en établissant une distinction entre les assujettis établis dans les États membres et ceux qui résident dans un pays tiers, la proposition de directive introduisait dans la perception de la taxe un élément de cumul contraire au principe même de fonctionnement du système de la TVA[38].

42. Par conséquent, la treizième directive TVA vise à résoudre en partie les mêmes difficultés que la huitième directive TVA, à savoir éviter des détournements de trafic au sein de l'Union en raison de réglementations différentes des États membres en matière de remboursement.

43. La Commission soutient que ces deux directives doivent donc être interprétées dans le même sens. Selon elle, il ne peut être jugé que les services financiers et les services d'assurance soient inclus dans l'une des directives mais non dans l'autre.

44. La question de savoir si l'interprétation donnée à une disposition d'une directive peut être transposée par analogie à celle rédigée en termes comparables d'une autre directive

34 — Treizième directive TVA, deuxième considérant.

35 — Points 3 et 4 de l'exposé des motifs à la proposition d'une treizième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté [COM(82) 443 final].

36 — Ibidem (point 4).

37 — Point 3 de la résolution portant avis du Parlement européen sur la proposition de la Commission au Conseil relative à une huitième directive en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — modalités de remboursement de la TVA aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO 1979, C 39, p. 114).

38 — Ibidem (point 4).

doit s'apprécier à la lumière des finalités de ces deux directives[39].

45. En l'espèce, bien que les objectifs des huitième et treizième directives TVA soient en partie les mêmes, je suis d'avis qu'elles ne doivent pas faire l'objet d'une même interprétation, car la huitième directive TVA vise les assujettis établis dans l'Union tandis que la treizième directive TVA vise ceux établis dans des pays tiers.

46. Le Royaume-Uni justifie la différence de traitement entre, d'une part, les assujettis effectuant des opérations financières et des opérations d'assurance relevant de la huitième directive TVA et, d'autre part, ceux relevant de la treizième directive TVA par le fait que les principes généraux d'égalité et de non-discrimination posés par les traités sont applicables aux premiers mais non aux autres.

47. Cette approche est conforme à la jurisprudence, selon laquelle lorsqu'une disposition doit faire l'objet d'une interprétation à la lumière d'une norme supérieure, il convient de donner la préférence à celle qui la rend compatible avec cette dernière[40]. Par conséquent, le traitement fiscal des assujettis établis dans l'Union peut conduire à des résultats différents de celui de ceux qui ne le sont pas.

48. Les travaux préparatoires ne précisent pas explicitement le traitement réservé aux opérations financières et aux opérations d'assurance. Toutefois, il ne me paraît pas indifférent que, dans sa version initiale, la proposition de huitième directive TVA fasse référence à l'article 17, paragraphe 3, de la sixième directive TVA dans son ensemble, alors que le texte finalement adopté ne mentionne que les points a) et b) de cette disposition. Cela atteste que le législateur a fait le choix délibéré de ne pas inclure les opérations financières et les opérations d'assurance, cette conséquence n'ayant manifestement pas pu passer inaperçue lors de la modification de la proposition initiale de la Commission.

49. En l'espèce, la Commission soutient que le fait que le texte de la huitième directive TVA omette de reprendre le point c) de l'article 17, paragraphe 3, de la sixième directive TVA résulte d'une erreur. Elle cite l'exposé des motifs à la proposition de huitième directive TVA à l'appui de sa thèse, où elle expliquait que les cas relevant dudit point c) devrait être couverts par le point a) de la même disposition. Elle admet aujourd'hui que cette thèse est plus que vraisemblablement erronée.

50. Je ne suis pas convaincu par l'argument selon lequel l'omission est le fruit d'une erreur. Et même s'il était vrai, je ne pense pas que cela ait une quelconque incidence en droit. Il me paraît inconcevable que cette erreur n'ait pas encore été corrigée depuis, alors que la

39 — Arrêt du 9 février 1982, Polydor et RSO Records (270/80, Rec. p. 329, points 14 à 18). Pour un exemple plus récent, arrêt du 12 novembre 2009, Grimme (C-351/08, Rec. p. I-10777, point 29).

40 — Arrêt du 13 décembre 1983, Commission/Conseil (218/82, Rec. p. 4063, point 15). Pour un exemple plus récent, voir arrêt du 4 octobre 2007, Schutzverband der Spirituosen-Industrie (C-457/05, Rec. p. I-8075, point 22).

huitième directive TVA a été rédigée voilà maintenant trois décennies, d'autant plus que la directive 2008/9/CE[41], entrée en vigueur en 2008, perpétue cette prétendue erreur.

51. Dès lors, à mes yeux, eu égard à l'objet et à la genèse de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA, il ne peut être déduit que l'article 169, sous c), de la directive TVA doit être lu comme faisant partie de cette disposition.

3. Existe-t-il des motifs impérieux pour s'écarter de l'interprétation littérale?

52. À mon avis, la Commission ne peut obtenir gain de cause en l'espèce qu'en établissant l'existence de motifs impérieux pour interpréter l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA dans un sens contraire à celui de sa lettre. Cela exigerait à mon avis que la treizième directive TVA ou l'article 169, sous c), de la directive TVA soient privés de sens ou d'efficacité, sauf à inclure une référence tacite à cette disposition dans l'article 2 de la treizième directive TVA.

53. Il convient de retenir une interprétation conforme au principe sur lequel repose la disposition et non celle qui priverait le principe de son effet utile et le viderait de sa substance[42].

54. Cependant, en l'espèce, ni la treizième directive TVA ni l'article 169, sous c), de la directive TVA ne seraient privés de sens ou d'effet si la Cour retenait la lettre de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA: l'article 169, sous c), de la directive TVA demeure applicable aux assujettis établis dans l'État membre en question et la treizième directive TVA demeure applicable en matière de remboursements aux assujettis non établis dans l'Union et auxquels les deux autres points de l'article 169 de la directive TVA sont applicables.

55. La Commission soutient également que la treizième directive TVA ne serait qu'une mesure d'application et, en cas de conflit, le droit à déduction et à remboursement inscrit dans la directive TVA doit prévaloir.

56. La lettre de l'article 171 de la directive TVA dit expressément que les huitième et treizième directives TVA prévoient et déterminent des «modalités d'application». Elles

41 — Directive du Conseil du 12 février 2008 définissant les modalités du remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée, prévu par la directive 2006/112/CE, en faveur des assujettis qui ne sont pas établis dans l'État membre du remboursement, mais dans un autre État membre (JO L 44, p. 23).

42 — Arrêts du 4 février 1988, Murphy e.a. (157/86, Rec. p. 673, point 10), ainsi que du 22 septembre 1988, Land de Sarre e.a. (187/87, Rec. p. 5013, point 19). Pour un exemple plus récent, voir arrêt du 9 mars 2006, Zuid-Hollandse Milieufederatie et Natuur en Milieu (C-174/05, Rec. p. I-2443, point 20).

doivent donc être considérées comme subsidiaires à la directive TVA.

57. Les sixième et treizième directives TVA, ainsi que la directive TVA, sont de même rang dans la hiérarchie des normes puisqu'elles sont toutes des directives du Conseil adoptées sur la base des mêmes articles du traité. Par conséquent, la mise en œuvre du principe de la norme supérieure est exclue en ce qui les concerne. Il y a une différence sur la position normative relative de ces directives, d'une part, les unes par rapport aux autres et, d'autre part, par rapport aux traités.

58. Cela signifie que, en principe, les modalités d'application déterminées par la treizième directive TVA peuvent s'écarter des dispositions de la sixième directive TVA. Il est concevable que, tout en mettant en application un acte législatif antérieur, le législateur décide de ne pas mettre en application certaines de ses dispositions, procédant ainsi tacitement à la modification de cet acte ou, à tout le moins, décide de renvoyer à plus tard la mise en application de ces dispositions[43].

59. Il est cependant raisonnable de se fonder sur la prémisse selon laquelle, si une disposition de la mesure d'application peut faire l'objet d'une interprétation, celle-ci doit viser à la cohérence avec la norme initiale.

60. Certes, la Cour a déjà jugé que la huitième directive TVA a pour objectif non pas de mettre en cause le système mis en œuvre par la sixième directive TVA, mais d'harmoniser le droit au remboursement prévu par l'article 17, paragraphe 3, de cette dernière[44]. Dans cette logique, l'article 2 de la huitième directive TVA doit être vu comme venant confirmer l'article 17, paragraphe 3, de la sixième directive TVA et il en va de même de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA.

4. Conclusion sur l'existence d'une obligation de remboursement à l'égard des prestataires de services financiers et de services d'assurance de pays tiers

61. Dès lors, je pense que, au stade actuel du développement du droit de l'Union, les États membres n'ont pas d'obligation de rembourser les assujettis visés à l'article 169, sous c), de la directive TVA qui ne sont établis dans l'Union.

62. Les différents régimes de déductions et de remboursements du système de TVA résultent à mon avis de choix de politique fiscale et non d'impératifs logiques ou légaux. L'histoire montre que le législateur a pu opérer des choix réglementaires en matière de

43 — Il faut ajouter qu'il ne peut en aller ainsi que pour des actes de même rang normatif. Une mesure d'application de l'Union d'un rang inférieur, ou une mesure nationale d'application ou de transposition, ne saurait modifier le sens ou la portée des dispositions de l'acte à mettre en application.

44 — Arrêts Debouche (précité à la note 29, point 18), et du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Rec. p. I-2425, point 25).

TVA conduisant à des incohérences, voire à des aberrations du point de vue de la politique économique ou fiscale[45].

63. Même si, du point de vue de la politique fiscale, la lecture de l'article 2 de la treizième directive TVA proposée par la Commission s'inscrit mieux dans le régime actuel de TVA, elle ne correspond pas à la lettre de cette disposition, d'autant plus que le législateur a soigneusement gardé le silence sur cette question[46]. C'est donc au législateur qu'il appartient de réparer cet oubli[47].

64. La position du Royaume-Uni se fonde sur la lettre expresse et claire d'une disposition de la directive TVA qu'il est tenu de transposer et d'appliquer. Les exigences du principe de sécurité juridique s'opposent à ce que l'article 169, sous c), de la directive TVA soit lu comme s'il était inclus dans l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA lorsqu'une telle interprétation ne découle pas de sa lettre[48]. À l'appui de sa position, le Royaume-Uni est en droit d'invoquer ce principe, particulièrement important dans le domaine du droit fiscal où tant les contribuables que les autorités fiscales doivent pouvoir s'appuyer sur les textes du droit de l'Union.

65. La thèse de la Commission me pose également un problème du point de vue du droit constitutionnel et du droit institutionnel. Si la Commission affirme réellement que, par erreur, il y une omission dans le texte des huitième et treizièmes directives TVA, il n'est pas acceptable qu'elle n'use pas de son pouvoir d'initiative législative pour rectifier la situation. Elle procède exactement à l'inverse, à savoir, de manière simultanée, elle réitère cette prétendue erreur dans sa proposition de directive 2008/9 et entame une procédure en manquement contre un État membre qui s'appuie sur le sens littéral de la disposition en cause.

66. Enfin, la Commission fait valoir que le fait de ne pas lire l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA comme incluant l'article 169, sous c), de la directive TVA poserait deux problèmes pratiques. D'une part, le fait que l'interprétation de la huitième directive TVA deviendrait incertaine en raison de la similitude de la lettre de l'article 2 des huitième et treizième directives TVA et, d'autre

45 — Il fut un temps où le système de la TVA a du faire l'objet de manipulations, surtout dans le domaine des déductions, pour éviter l'imposition de taux considérablement plus élevés que ceux du système cumulatif de taxe sur le chiffre d'affaires. De telles interférences avec un système de TVA «pur et dur» sont encore présentes aujourd'hui. Ainsi, par exemple, la règle dite du «butoir» a été instituée, limitant le droit à déduction de la TVA due au cours d'une période fiscale, le solde devant être reporté à la période suivante. L'article 183 de la directive TVA (ex-article 18, paragraphe 4, de la sixième directive TVA) le permet encore. Voir Terra, B., «Developments in VAT — the deduction of input tax», *VAT monitor,* vol. 7, nº 2, mars/avril 1996, p. 52.

46 — Comme l'a relevé le professeur Makkonen, le législateur peut se montrer inconstant. Voir Makkonen, K, *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie,* Annales Universitatis Turkuensis, série B Humanoria 93, Turku, 1965, p. 203.

47 — Arrêt du 9 juillet 1981, Gondrand et Garancini (169/80, Rec. p. 1931, points 16 et 17). Voir, également, dernier point des conclusions de l'avocat général Slynn dans cet arrêt. Voir, plus récemment, arrêt du 11 juin 2009, Nijemeisland (C-170/08, Rec. p. I-5127, point 44).

48 — Arrêt du 1er octobre 2009, Gaz de France - Berliner Investissement (C-247/08, Rec. p. I-9225, point 38). Il est intéressant de relever que, dans cette affaire, bien que le législateur ait modifié la disposition en cause dans une directive ultérieure, la Cour a rejeté une interprétation en fonction des objectifs et de l'économie de cette législation au profit d'une interprétation littérale.

part, le fait que la plupart des États membres violeraient la treizième directive TVA dans la mesure où, à l'heure actuelle, ils font droit aux demandes de remboursement introduites par des assujettis non établis dans l'Union qui effectuent les opérations visées par l'article 169, sous c), de la directive TVA.

67. À mon avis, aucune de ces considérations pratiques ne constituent de motifs juridiques suffisant pour lire l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive TVA comme incluant l'article 169, sous c), de la directive TVA.

68. De plus, ces problèmes peuvent être résolus par des mesures législatives appropriées clarifiant la portée du droit à remboursement des assujettis non établis dans l'Union effectuant des opérations financières et des opérations d'assurance, pour autant que cela soit jugé nécessaire après que la Cour se soit prononcée.

IV — Conclusion

69. Par ces motifs, je conclus que la Commission européenne n'a pas établi que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord aurait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 169 à 171 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, et de l'article 2, paragraphe 1, de la treizième directive 86/560/CEE du Conseil, du 17 novembre 1986, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté. J'ai donc l'honneur de proposer qu'il plaise à la Cour rejeter le recours.