Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M. MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
présentées le 2 mars 2017 [1]

Affaire C-38/16

Compass Contract Services Limited
contre
Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[demande de décision préjudicielle formée par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)], Royaume-Uni]

«Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Taxe indûment versée — Modalités de remboursement — Réglementation nationale introduisant un délai de prescription — Différence avec le délai prévu pour le remboursement de la déduction refusée à tort — Principes d'égalité de traitement, de neutralité fiscale et d'effectivité»

1. Le droit de l'Union admet-il que les délais de prescription applicables aux demandes de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) indûment payée diffèrent, quant à leur entrée en vigueur, de ceux qui régissent les demandes de déduction de cette taxe ? Telle est, en substance, la question qu'une juridiction britannique a soulevée dans le litige qui oppose la société Compass Contract Services (UK) Limited (ci-après « Compass ») aux autorités fiscales de son pays.

2. Dans son arrêt rendu le 11 juillet 2002, Marks & Spencer [2], la Cour a jugé que les principes d'effectivité et de protection de la confiance légitime s'opposaient à une législation nationale [telle que la Finance Act 1997 (loi de finances de 1997)] qui avait réduit rétroactivement, de six à trois ans, le délai pour demander le remboursement de la TVA perçue en violation de la directive 77/388/CEE [3].

3. Compte tenu de cet arrêt, le législateur britannique a indiqué par la suite que cette réduction du délai ne s'appliquerait pas aux demandes de remboursement de TVA relatives à des exercices antérieurs à la date d'introduction dudit délai. Il a précisé que la même disposition serait adoptée ultérieurement concernant les demandes (tardives) de déduction de la TVA acquittée en amont.

4. La pratique administrative et les interventions législatives successives ont toutefois fait naître une disparité de traitement au Royaume-Uni s'agissant du point de départ du délai applicable à certaines demandes (celles relatives au remboursement de la TVA) et à d'autres (celles relatives à la déduction de la TVA). La juridiction a quo demande à la Cour si cette disparité est compatible avec les principes du droit de l'Union, en particulier avec le principe d'égalité de traitement.

1 — Langue originale : l'espagnol.

2 — Arrêt du 11 juillet 2002 (C-62/00, ci-après l'« arrêt M&S I », EU:C:2002:435).

3 — Sixième directive 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 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »).

I – Le cadre juridique

A – *Le droit de l'Union : la sixième directive*

5. Sous le titre « Naissance et étendue du droit à déduction », l'article 17 énonce ce qui suit :

« 1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable :

a) la [TVA] due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti ;

b) la [TVA] due ou acquittée pour les biens importés ;

c) la [TVA] due conformément à l'article 5 paragraphe 7 sous a) et à l'article 6 paragraphe 3.

[…] »

6. L'article 18 de la sixième directive, intitulé « Modalités d'exercice du droit à déduction », prévoit ce qui suit :

« 1. Pour pouvoir exercer le droit à déduction, l'assujetti doit :

a) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous a), détenir une facture établie conformément à l'article 22 paragraphe 3 ;

b) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous b), détenir un document constatant l'importation qui le désigne comme destinataire ou importateur et qui mentionne ou permet de calculer le montant de la taxe due ;

c) pour la déduction visée à l'article 17 paragraphe 2 sous c), remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre ;

d) lorsqu'il est tenu d'acquitter la taxe en tant que preneur ou acheteur en cas d'application de l'article 21 point 1, remplir les formalités qui sont établies par chaque État membre.

2. La déduction est opérée globalement par l'assujetti par imputation, sur le montant de la taxe due pour une période de déclaration, du montant de la taxe pour laquelle le droit à déduction a pris naissance et est exercé en vertu du paragraphe 1, au cours de la même période.

[…]

3. Les États membres fixent les conditions et modalités suivant lesquelles un assujetti peut être autorisé à procéder à une déduction à laquelle il n'a pas procédé conformément aux paragraphes 1 et 2.

4. Quand le montant des déductions autorisées dépasse celui de la taxe due pour une période de déclaration, les États membres peuvent soit faire reporter l'excédent sur la période suivante, soit procéder au remboursement selon les modalités qu'ils fixent.

[…] »

B – *Le droit britannique*

7. L'évolution législative en la matière, jusqu'à la loi de finances de 1997, a été reprise dans l'arrêt M&S I [4] dans les termes suivants :

8. L'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive n'a fait l'objet d'une transposition correcte au Royaume-Uni qu'à compter du 1er août 1992, en vertu de la Finance (nº 2) Act 1992 (deuxième loi de finances de 1992), qui a modifié l'article 10, paragraphe 3, de la Value Added Tax Act 1983 (loi de 1983 sur la TVA).

9. Cette dernière disposition est désormais ainsi rédigée :

« Si la contrepartie de la fourniture ou de la prestation n'est pas monétaire ou ne l'est pas entièrement, la valeur à prendre en considération est la valeur monétaire correspondante, majorée de la taxe due. »

10. S'agissant de la législation relative au remboursement des sommes indûment versées au titre de la TVA, les dispositions pertinentes de l'article 24 de la Finance Act 1989 (loi de finances de 1989) étaient libellées comme suit (avec effet à compter du 1er janvier 1990) :

« 1) Lorsqu'une personne a versé aux Commissioners [5], au titre de la TVA, un montant qui ne leur était pas dû, les Commissioners sont tenus de lui rembourser ce montant.

2) Les Commissioners ne sont tenus de rembourser un montant au titre du présent article que sur demande introduite à cet effet.

[…]

4) Aucun montant ne pourra être réclamé au titre du présent article après l'expiration de six années à compter de la date de son versement, sous réserve de l'application du paragraphe 5 ci-après.

5) Lorsqu'un montant a été versé aux Commissioners par erreur, une demande de remboursement de ce montant au titre du présent article peut être introduite à tout moment avant l'expiration d'une période de six années à compter de la date à laquelle le demandeur a découvert l'erreur ou aurait pu la découvrir en faisant preuve d'une diligence raisonnable.

[…]

7) En dehors des cas visés par les dispositions du présent article, les Commissioners ne sont pas tenus de rembourser un montant qui leur a été versé au titre de la taxe sur la valeur ajoutée en raison du fait qu'il ne s'agissait pas d'une taxe due.

[…] »

11. L'article 24 de la loi de finances de 1989 a été abrogé et remplacé par l'article 80 de la Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 sur la TVA) avec effet au 1er septembre 1994. Les dispositions pertinentes de l'article 80 sont libellées de manière quasi identique à celles de l'article 24.

4 — Les points 8 à 15 des présentes conclusions reprennent de manière quasi littérale les points 4 à 11 de l'arrêt du 11 juillet 2002, M&S I (C-62/00, EU:C:2002:435).

5 — Administration fiscale compétente pour le recouvrement de la TVA au Royaume-Uni.

12. Le 18 juillet 1996, un membre du gouvernement britannique, Her Majesty's Paymaster General (trésorier général), a annoncé au Parlement que, eu égard aux risques croissants que courait le Trésor du fait des demandes de remboursement de sommes perçues par erreur au titre des impôts, le gouvernement avait l'intention de modifier, dans le Finance Bill 1997 (projet de loi de finances de 1997), le délai de prescription pour les demandes de remboursement concernant la TVA et les autres impôts indirects en le réduisant à trois ans. Ce nouveau délai de prescription devait s'appliquer immédiatement aux demandes en cours à la date de cette annonce, afin d'éviter que la modification législative envisagée ne soit privée d'effet en raison du temps qui s'écoulerait avant la fin du processus parlementaire.

13. Le 4 décembre 1996, la Chambre des communes a adopté le projet de budget du gouvernement, y compris la proposition annoncée le 18 juillet 1996, qui est devenue l'article 47 du projet de loi de finances de 1997.

14. La loi de finances de 1997 a été définitivement adoptée le 19 mars 1997. Son article 47, paragraphe 1, modifiait l'article 80 de la loi de 1994 sur la TVA, en abrogeant le paragraphe 5 et en modifiant le paragraphe 4, qui dispose, depuis cette modification ce qui suit :

« Les Commissioners ne sont pas tenus, à la suite d'une demande introduite au titre du présent article, de rembourser un montant qui leur a été versé plus de trois ans avant l'introduction de la demande. »

15. L'article 47, paragraphe 2, de la loi de finances de 1997 prévoit ce qui suit :

« [...] [L]e paragraphe 1 ci-dessus est entré en vigueur le 18 juillet 1996 et s'applique, aux fins des remboursements opérés à cette date et après cette date, à toutes les demandes introduites au titre de l'article 80 de la [loi de 1994 sur la TVA], y compris aux demandes introduites avant cette date et aux demandes relatives aux paiements opérés avant cette date. »

16. Conformément à l'article 25, paragraphe 6, de la loi de 1994 sur la TVA, on ne peut procéder à la déduction de la taxe acquittée en amont au titre du paragraphe 2 ci-dessus ni accorder un crédit de TVA en l'absence d'une demande dans ce sens respectant les délais et formes prescrits par voie de règlement.

17. L'article 29, paragraphe 1, A, des Value Added Tax Regulations 1995 (règlement de 1995 sur la TVA), dans la version en vigueur entre le 1er mai 1997 et le 31 mars 2009[6], prévoit que l'administration fiscale ne saurait faire droit à une demande de déduction de la taxe acquittée en amont si celle-ci est présentée plus de trois ans après la date à laquelle la déclaration correspondant à l'exercice comptable concerné aurait dû être déposée.

18. Conformément à l'article 121, paragraphe 1, de la Finance Act 2008 (loi de finances de 2008), la condition figurant à l'article 80, paragraphe 4, de la loi de 1994 sur la TVA ne s'appliquerait pas à une demande antérieure au 1er avril 2009, portant sur un montant déclaré ou versé au titre d'un exercice comptable clos avant le 4 décembre 1996.

19. En vertu de l'article 121, paragraphe 2, de la loi de finances de 2008, l'article 25, paragraphe 6, de la loi de 1994 sur la TVA ne s'applique pas aux demandes de déduction de la TVA acquittée en amont qui sont devenues exigibles au cours d'un exercice comptable clos avant le 1er mai 1997, si les demandes sont présentées avant le 1er avril 2009.

20. En vertu du paragraphe 4, de l'article 121 de la loi de finances de 2008, cette règle est entrée en vigueur le 19 mars 2008.

6 — Période incluant la date de la demande de remboursement de Compass.

II – Les faits

21. Compass est une société spécialisée dans la préparation de plats froids, à laquelle la justice a reconnu que certaines prestations pour lesquelles Compass avait perçu et déclaré de la TVA au cours des exercices antérieurs étaient, en réalité, exonérées de cette taxe.

22. En particulier, les juridictions britanniques ont considéré que ces prestations relevaient de l'exonération correspondante visée à l'article 28, paragraphe 2, de la sixième directive. Par conséquent, les Commissioners ont admis que Compass avait versé un excédent de TVA.

23. Au mois de janvier 2008, Compass a demandé le remboursement de l'excédent de TVA collectée et payée entre le 1er avril 1973 et le 2 février 2002.

24. Les Commissioners ont accepté le remboursement des sommes indûment perçues entre le 1er avril 1973 et le 31 octobre 1996, mais ont rejeté les demandes pour les périodes restantes en faisant valoir que le droit de demander le solde était prescrit.

25. Compass a contesté la décision des Commissioners devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni] en dénonçant la différence de traitement appliquée aux demandes de remboursement de TVA indûment versée, d'une part, et aux demandes de déduction de cette taxe, d'autre part.

26. Cette différence de traitement consisterait dans le fait que les premières ne peuvent prospérer que si elles portent sur des exercices fiscaux clos avant le 4 décembre 1996, alors que le délai applicable aux secondes s'étend jusqu'au 1er mai 1997.

27. La présente procédure concerne donc seulement le remboursement de TVA indûment versée entre le 1er novembre 1996 et le 30 avril 1997 (quatrième trimestre fiscal 1996 et premier trimestre fiscal 1997).

28. Dans ce contexte, la juridiction saisie du litige a déféré à la Cour la présente demande préjudicielle.

III – Les questions préjudicielles

29. Les questions préjudicielles, présentées le 25 janvier 2016, sont libellées comme suit :

« 1) La différence de traitement opérée par le Royaume-Uni entre les demandes Fleming relatives à la TVA collectée (qui pouvaient être présentées au titre des exercices clos avant le 4 décembre 1996) et les demandes Fleming relatives à la TVA déductible (qui pouvaient être présentées au titre des exercices clos avant le 1er mai 1997 – c'est-à-dire plus tard que les demandes Fleming relatives à la TVA collectée) entraîne-t-elle :

a) une violation du principe d'égalité de traitement du droit de l'Union ; et/ou

b) une violation du principe de neutralité fiscale du droit de l'Union ; et/ou

c) une violation du principe d'effectivité du droit de l'Union ; et/ou

d) une violation de tout autre principe pertinent du droit de l'Union ?

2) En cas de réponse affirmative à la [première question, sous a) à d)], comment les demandes Fleming relatives à la TVA collectée doivent-elles être traitées concernant la période allant du 4 décembre 1996 au 30 avril 1997 ? »

IV – La procédure devant la Cour et les conclusions des parties

30. Compass, le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission européenne sont intervenus à la procédure en déposant des observations écrites et en participant à l'audience qui s'est tenue le 8 décembre 2016.

31. Selon Compass, la première question appelle une réponse affirmative. La différence de traitement dénoncée ne peut pas être justifiée au regard du principe d'égalité puisque les deux situations comparées portent sur le remboursement d'un « crédit de TVA ». Elle est d'avis que la logique qui sous-tend les règles nationales sur la prescription rétroactive démontre que les Commissioners entendaient l'appliquer à toutes les demandes de restitution d'excédents de TVA.

32. Concernant le principe de neutralité, Compass soutient qu'elle fait l'objet d'un traitement moins favorable que celui accordé à ses concurrents hypothétiques qui bénéficient du droit à déduction de la TVA au cours de la période litigieuse.

33. Concernant la seconde question, Compass soutient que, conformément à l'arrêt du 10 avril 2008, Marks & Spencer[7], la juridiction de renvoi devrait lui appliquer le même délai de prescription que celui qui est applicable aux demandes de déduction de la TVA, en tant que disposition plus favorable. Elle ajoute que ne pas le faire constituerait une violation du principe d'effectivité.

34. Selon le gouvernement du Royaume-Uni, eu égard aux questions posées, le seul principe pertinent serait le principe d'égalité. Dans les circonstances de la présente espèce, ce principe ne s'oppose pas à la différence de traitement dénoncée par Compass, puisque sa situation n'est pas comparable à celle de la présentation d'une demande « tardive » de déduction de la TVA. Ces deux situations sont, à son avis, différentes tant par leur contexte que par leur nature juridique.

35. Concernant le contexte, le gouvernement du Royaume-Uni fait valoir que la disparité tient au fait que les prescriptions respectives (trois ans dans les deux cas) ont été instaurées à des moments également différents, après la constatation de la violation du droit de l'Union dans l'arrêt M&S I[8]. Afin de remédier à cette violation, l'article 121 de la loi de finances de 2008 a fixé une période transitoire, en prenant comme dates de référence les premières à partir desquelles le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord pouvait réduire les délais de prescription avec effet immédiat, ces dates ayant été celles auxquelles les dispositions relatives à la réduction du délai de prescription de six à trois ans avaient été appliquées.

36. Concernant la nature juridique des deux types de demandes, le gouvernement du Royaume-Uni affirme que le droit d'obtenir la somme réclamée au titre du paiement indu de la TVA résulte, par définition, non pas du régime de la TVA ni de ses directives, mais du droit général de l'Union. Au contraire, le droit à déduction résulte exclusivement de ces directives, qui prévoient que tout opérateur assujetti, qui l'a payée ou doit la payer à un tiers également assujetti, dont il a reçu certains biens ou services, est autorisé à déduire la TVA acquittée en amont (ou à obtenir un crédit correspondant). La preuve de la différence juridique entre les deux cas de figure résiderait dans le fait que le droit de l'Union reconnaît à l'administration fiscale la possibilité d'invoquer l'enrichissement sans cause dans le premier cas, mais pas dans le second.

37. Le gouvernement du Royaume-Uni considère également que l'expression « crédit de TVA », utilisée dans l'arrêt du 10 avril 2008, M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211), ne correspond pas, au sens strict, à une définition juridique et constitue plutôt un raccourci d'expression.

7 — Arrêt du 10 avril 2008 (C-309/06, ci-après l'« arrêt M&S II », EU:C:2008:211).

8 — Arrêt du 11 juillet 2002 (C-62/00, EU:C:2002:435).

38. Ce gouvernement souligne en outre que dans l'arrêt M&S II la Cour ne fait pas référence aux règles nationales modifiées en 2005 et appliquées à Compass. À partir de cette réforme, chacun des deux types de demandes a été géré de la même manière, sans que Compass ait apporté la preuve que quiconque se trouvant dans la même situation avait bénéficié d'un autre traitement plus avantageux.

39. Le gouvernement du Royaume-Uni conclut que la réglementation nationale ne porte pas atteinte au principe d'effectivité ni au principe de protection de la confiance légitime dès lors que l'incompatibilité avec le droit de l'Union relevée dans l'arrêt du 11 juillet 2002, M&S I (C-62/00, EU:C:2002:435), a été corrigée par l'introduction d'un régime transitoire.

40. La Commission soutient qu'un régime fiscal (comme celui de la présente affaire) peut prévoir des délais hétérogènes sans porter atteinte au principe de neutralité ou aux principes généraux du droit de l'Union. Concernant le premier principe, la Commission relève que sa violation ne saurait être constatée qu'en cas d'inégalité de traitement entre opérateurs concurrents, ce qui s'est produit dans le cas de l'arrêt du 10 avril 2008, M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211), mais pas dans celui de la présente espèce.

41. De même que l'absence d'opérateurs concurrents exclurait la violation du principe de neutralité, la présence éventuelle d'opérateurs se trouvant dans une situation comparable pourrait se traduire par une violation du principe d'égalité. Cependant, pour la Commission, cette affaire met en regard des situations non comparables : il existe une différence objective substantielle entre les deux types de demandes, dans la mesure où elles portent sur des niveaux d'activité économique différents et sont régies par des règles également différentes. C'est ce qui ressort, selon la Commission, de la jurisprudence établie dans l'arrêt Reemtsma Cigarettenfabriken [9].

42. Enfin, la Commission considère que l'allusion au principe d'effectivité est hors de propos puisque, de nouveau, les demandes telles que celles de Compass et les demandes de déduction ne sont pas comparables. S'agissant du principe d'équivalence, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier son application, étant précisé que, conformément à la jurisprudence, il ne saurait être interprété comme obligeant un État membre à étendre son régime interne le plus favorable à l'ensemble des actions introduites dans un certain domaine du droit.

V – Analyse

A – *Considérations préliminaires. Le contexte historique et normatif du litige*

43. Conformément à ce qu'indique la juridiction de renvoi [10], et comme le souligne le gouvernement du Royaume-Uni [11], pour comprendre la différence de traitement appliquée en vertu de l'article 121 de la loi de finances de 2008 aux demandes de remboursement d'un excédent de TVA, d'une part, et aux demandes de déduction de TVA, d'autre part, il convient de se reporter à la genèse du délai de prescription de trois ans ainsi qu'à la chronologie de la contestation judiciaire dont il a fait l'objet.

9 — Arrêt du 15 mars 2007 (C-35/05, EU:C:2007:167).

10 — Points 8 à 26 de la décision de renvoi.

11 — Point 4 des observations écrites du gouvernement du Royaume-Uni.

44. Conformément à l'exposé de la juridiction de renvoi et du gouvernement du Royaume-Uni, l'article 121 de la loi de finances de 2008 représente l'aboutissement d'une série de mesures normatives qui ont commencé avec l'annonce par le Royaume-Uni, le 18 juillet 1996, de son intention de modifier l'article 80 de la loi de 1994 sur la TVA [12]. La proposition du gouvernement a été adoptée par le législateur national le 4 décembre 1996.

45. Les Commissioners ont considéré, en principe, que le nouveau délai de trois ans ne s'appliquait pas aux demandes de déduction de la taxe. Toutefois, le règlement de 1995 sur la TVA a été modifié avec effet au 1er mai 1997 pour étendre également ce délai à ces demandes.

46. Eu égard à l'arrêt M&S I [13], qui avait qualifié de contraire au droit de l'Union la réduction (de six à trois ans), avec effet rétroactif, du délai imparti pour demander le remboursement de la TVA indûment versée, les juridictions britanniques ont décidé (dans la « jurisprudence Fleming ») [14] que cette réduction devait s'appliquer à l'issue d'une période transitoire et s'étendre aux demandes de déduction.

47. Sur la base de cette jurisprudence, les Commissioners ont décidé :

— d'accueillir les demandes relatives aux paiements indus de TVA correspondant à des exercices antérieurs au 4 décembre 1996 (date de la réforme de l'article 80 de la loi de 1994 sur la TVA qui ne concernait initialement que ce type de demandes) ; et

— d'accueillir également les demandes de déduction correspondant à des exercices antérieurs au 1er mai 1997 (date de la réforme du règlement de 1995 sur la TVA, qui rendait effectif le délai de trois ans pour ce second type de demandes).

48. Cette pratique administrative ayant été sanctionnée judiciairement, la loi de finances de 2008 a finalement apporté une base légale à la solution trouvée, en prévoyant qu'elle devait s'appliquer aux demandes antérieures au 1er avril 2009.

49. La juridiction de renvoi pose ses questions préjudicielles dans ce contexte. Par la seconde question, qui se poserait dans l'hypothèse où la réponse à la première question serait affirmative, elle veut savoir quelle suite donner aux demandes de remboursement d'un excédent de TVA qui ont été présentées pendant la période comprise entre les deux dates.

B – *Sur la première question préjudicielle*

50. La juridiction a quo souhaite savoir, en substance, si le droit de l'Union s'oppose à une mesure nationale qui, en prévoyant la période transitoire applicable aux délais de prescription réduits, traite de manière différente les demandes de remboursement d'un excédent de TVA et les demandes de déduction de TVA [15]. Selon elle, plusieurs principes du droit de l'Union pourraient s'opposer à cette différence de traitement.

12 — Comme cela a déjà été indiqué au point 12 des présentes conclusions, la proposition a été faite eu égard aux « risques croissants que courait le Trésor du fait des demandes de remboursement de sommes perçues par erreur au titre des impôts », risques que l'on a cherché à minimiser en réduisant de six à trois ans le délai de réclamation de ces sommes.

13 — Arrêt du 11 juillet 2002 (C-62/00, EU:C:2002:435).

14 — Aux termes de l'explication fournie par la juridiction de renvoi au point 4 de la décision de renvoi, l'expression « demande Fleming » trouve son origine dans l'arrêt rendu par la House of Lords dans l'affaire Fleming c. HMRC. Une « demande Fleming relative à la TVA collectée » est une demande présentée en application de l'article 80 de la loi de 1994 sur la TVA concernant un montant déclaré ou payé au titre de la TVA collectée et qui, en réalité, n'était pas dû au titre d'un exercice comptable clos avant le 4 décembre 1996. L'expression « demande Fleming relative à la TVA déductible » fait référence à une demande de déduction de TVA payée en amont lorsque le droit à déduction a pris naissance au cours d'un exercice comptable clos avant le 1er mai 1997.

15 — Comme cela a été indiqué, un même délai de prescription a certes été fixé pour les deux types de demandes, mais la date à partir de laquelle il commence à courir diffère.

51. Concrètement, la juridiction de renvoi invoque les principes d'égalité de traitement, de neutralité fiscale et d'effectivité, ainsi que « tout autre principe pertinent du droit de l'Union », sachant que cette dernière formule permettrait éventuellement de citer les principes d'équivalence [16] et de protection de la confiance légitime [17].

52. Toutefois, je suis d'accord avec le gouvernement du Royaume-Uni [18] sur le fait que le litige initial porte essentiellement (et je pense que la réponse préjudicielle devrait s'en tenir à cela) sur la différence de régime appliqué respectivement aux différentes demandes, c'est-à-dire sur l'éventuelle violation du principe d'égalité. Il me semble que les autres principes invoqués par la juridiction de renvoi ont, en l'espèce, un caractère très accessoire.

53. Le principe de neutralité, qui est fondamental dans le système commun de la TVA [19], s'oppose à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables – qui, justement en raison de leur similitude, se trouvent en concurrence les unes avec les autres [20] – soient traitées de manière différente du point de vue de cette taxe [21]. Cela étant, je partage la position de la Commission [22] et du gouvernement du Royaume-Uni [23] lorsqu'ils relèvent que cela n'a pas été le cas dans la présente affaire.

54. En particulier, il n'a pas été établi que les Commissioners avaient accordé aux prestations de Compass un traitement différent de celui appliqué à des prestations similaires de ses concurrents. Ils leur ont appliqué à tous, y compris Compass, les règles régissant les délais, en fonction de la nature de leurs réclamations (selon qu'elles portaient sur un remboursement ou une déduction).

55. Or, le principe de neutralité fiscale constitue simplement la traduction, en matière de TVA, du principe d'égalité de traitement [24]. Ce dernier ne joue pas seulement entre opérateurs économiques concurrents, mais également entre des opérateurs qui, sans être forcément concurrents, se trouvent dans une situation comparable sous d'autres rapports [25], ce qui correspond à l'analyse du principe d'égalité.

56. En définitive, il conviendrait de déterminer :

— si la situation d'un opérateur qui, comme Compass, demande le remboursement d'un excédent de TVA, est comparable à celle d'un opérateur qui, sans être forcément son concurrent, demande la déduction de cette taxe ; et

— si, dans l'hypothèse où ces demandes seraient équivalentes, la différence de traitement est justifiée lorsque la loi prévoit, aux fins de l'introduction de chacune d'entre elles, un délai de prescription certes identique mais qui commence à courir à des dates différentes.

16 — Observations écrites de la Commission, points 34 à 36.

17 — Observations écrites du Royaume-Uni, points 28 à 34.

18 — Observations écrites du Royaume-Uni, point 8.

19 — Arrêt du 19 décembre 2000, Schmeink & Cofreth et Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, point 59).

20 — Arrêt du 10 novembre 2011, The Rank Group (C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, points 33 et 34).

21 — Voir à cet égard arrêt du 3 mars 2011, Commission/Pays-Bas (C-41/09, EU:C:2011:108, point 66).

22 — Observations écrites de la Commission, point 20.

23 — Observations écrites du Royaume-Uni, points 25 à 27.

24 — Arrêt du 8 juin 2006, L.u.P. (C-106/05, EU:C:2006:380, point 48).

25 — Arrêt du 10 avril 2008, M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, point 49).

1. Concernant la nature différente des droits au remboursement et à la déduction de la TVA

57. Le gouvernement du Royaume-Uni et la Commission affirment qu'une demande de remboursement d'un excédent de TVA n'est pas comparable, sur le plan conceptuel, à une demande de déduction de cette taxe. Je crois qu'ils ont raison et, en réalité, même Compass ne nie pas qu'il existe des divergences entre les deux demandes, celles-ci étant tellement évidentes qu'elles seraient difficilement discutables [26].

58. Le droit à déduction de la TVA est un principe fondamental du système commun de la TVA mis en place par l'Union européenne. La Cour a déclaré que le régime des déductions « vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques ». Il garantit ainsi « la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient elles-mêmes soumises à ladite taxe » [27].

59. Pour sa part, le droit au remboursement d'un excédent de TVA - qui, par opposition à ce qui précède, résulte non pas des directives, mais du droit général de l'Union [28] – « tend à remédier aux conséquences de l'incompatibilité de la taxe avec le droit de l'Union en neutralisant la charge économique qu'elle a fait indûment peser sur l'opérateur qui l'a, en définitive, effectivement supportée » [29].

60. Il est logique que ces différences de principe donnent lieu à un régime juridique propre à chacun de ces deux droits, qui reflète leur diversité. L'un et l'autre peuvent, par conséquent, être conçus de manière à ce que leur contenu ainsi que les conditions de leur exercice diffèrent eu égard à la finalité pour laquelle ils ont été institués par l'ordre juridique.

61. Cette même diversité explique notamment que, sous certaines conditions, le droit de l'Union ne fasse pas obstacle à ce qu'un système juridique national refuse une restitution de taxes indûment perçues dans des conditions qui entraîneraient un enrichissement sans cause des ayants droit [30], critère qui n'est pas applicable à la déduction de la TVA.

62. En l'état actuel du droit de l'Union, compte tenu de l'absence de réglementation harmonisée en la matière, il appartient à chaque État membre de prévoir les conditions dans lesquelles les demandes de restitution de taxes peuvent être exercées, ces conditions devant respecter les principes d'équivalence et d'effectivité [31]. Au contraire, en matière de TVA, la sixième directive définit, à son article 20, les conditions à remplir pour que la déduction des taxes en amont puisse être régularisée auprès du bénéficiaire de la livraison de biens ou de la prestation de services [32].

26 — Lors de l'audience, Compass a reconnu qu'il s'agissait de réclamations d'espèce différente bien qu'elles soient, selon elle, du même genre.

27 — Voir, parmi beaucoup d'autres, arrêt du 6 décembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, points 25 et 27 ainsi que jurisprudence citée).

28 — C'est ce qui est rappelé dans l'arrêt du 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, point 22) : « […] le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union telles qu'elles ont été interprétées par la Cour ».

29 — Arrêt du 16 mai 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315, point 24).

30 — Arrêt du 10 avril 2008, M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, point 41).

31 — Ces conditions ne doivent donc pas être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables fondées sur des dispositions de droit interne ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire. Voir, notamment, arrêt du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, point 37).

32 — Arrêt du 15 mars 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, point 38).

63. Par conséquent, compte tenu de ces différences, les situations respectives des titulaires de chacun de ces droits ne sont pas comparables et l'on ne doit dès lors pas transposer à ces situations les exigences tirées du principe d'égalité. Les États membres ont la faculté d'instaurer des règles distinctes (notamment en matière de délais applicables aux différentes demandes et en matière de prescription du droit de réclamation) pour la restitution d'un excédent de TVA, qui peuvent différer de celles applicables à la déduction de la TVA acquittée en amont. Le droit de l'Union n'impose pas, je le répète, que ces règles nationales soient identiques les unes aux autres.

64. Or, en dépit de leur spécificité et de leur particularité, on doit admettre que ces deux situations ont un dénominateur commun : il s'agit dans les deux cas de droits habilitant leurs titulaires à exiger leur réalisation auprès d'un même débiteur, l'administration fiscale.

65. Compass invoque cette circonstance comme élément de nivellement, en se servant de l'expression « crédit de TVA » utilisée dans l'arrêt M&S II [33]. Le gouvernement du Royaume-Uni [34] souligne le caractère impropre de cette expression que la Cour a employée, selon elle, non pas comme une définition juridique, mais comme un simple raccourci d'expression pour décrire soit la situation des opérateurs demandant le remboursement d'un excédent de TVA, soit celle des opérateurs demandant la déduction de la TVA [35], mais jamais la situation comparée des uns et des autres.

66. Je considère que le Royaume-Uni a raison d'évoquer le contexte dans lequel il convient d'interpréter le sens et la portée de la notion de « crédit de TVA ». Dans ce contexte, toutefois, cette notion peut valablement s'entendre comme signifiant que toute personne demandant la restitution d'un excédent de TVA et toute personne demandant la déduction de la TVA acquittée en amont se rejoignent dans la réclamation d'un « crédit » (c'est-à-dire une somme d'argent que le créancier a le droit d'exiger et de recevoir du débiteur) à l'administration. La position créditrice que ces deux personnes partagent à l'égard du Trésor public est l'élément qui permet de comparer leur position respective, de sorte que l'on peut apprécier, sous l'angle du principe d'égalité, la différence de traitement que leur applique le droit interne.

67. Aux fins de l'exécution de chacun de ces « crédits », il conviendra en effet de tenir compte de ce que prévoit leur régime normatif respectif. L'administration fiscale respectera son obligation en tenant compte des prescriptions imposées par le système fiscal pour chaque droit invoqué. Elle devra donc respecter les conditions d'exercice fixées par les règles qui précisent les cadres normatifs respectifs. Non seulement ces règles ne doivent pas nécessairement être les mêmes pour chacun des droits revendiqués, mais elles peuvent au contraire être différentes, précisément parce qu'elles concernent des droits différents.

68. Au-delà des conditions propres et inhérentes au contenu de chaque droit revendiqué, la question fondamentale est celle de savoir si l'administration fiscale peut imposer des conditions temporelles distinctes pour l'exercer. En d'autres termes, la différence entre le droit à restitution d'un excédent de TVA, d'une part, et le droit à déduction de la TVA, d'autre part, permet-elle que l'exercice de chacun d'eux soit soumis à des délais distincts ?

33 — Arrêt du 10 avril 2008 (C-309/06, EU:C:2008:211, point 50).

34 — Observations écrites du Royaume-Uni, points 18 et 19.

35 — À cet égard, le gouvernement du Royaume-Uni invoque, notamment, l'arrêt du 8 mai 2008, Ecotrade (C-95/07 et C-96/07, EU:C:2008:267).

2. Concernant la justification de la différence de traitement des deux droits quant au point de départ du délai de prescription fixé pour les exercer

69. Le problème que soulève la juridiction a quo s'est posé dans le contexte d'une activité normative dont le but était de traiter de manière uniforme les deux droits en cause : elle visait à étendre aux demandes de déduction la réduction du délai que le législateur avait instaurée, tout d'abord, exclusivement pour les demandes de restitution d'excédents de TVA.

70. Comme cela a déjà été décrit, la prétendue unification temporelle des deux types de demandes consistait à prévoir que la réduction du délai (de six à trois ans) instaurée au mois de décembre 1996 pour les restitutions d'excédents de TVA s'appliquerait, à partir du mois de mai 1997, aux demandes de déduction [36].

71. La volonté d'appliquer un traitement uniforme aux deux types de demandes est reconnue ouvertement par le gouvernement du Royaume-Uni. Dans ses observations, il convient que la réforme de l'article 29 du règlement de 1995 sur la TVA, qui a pris effet le 1er mai 1997, visait à « corriger l'anomalie accidentelle » constituée par la différence de traitement des demandes de restitution et des demandes de déduction, et à « garantir qu'[elles] soient toutes soumises au même délai de 3 ans » [37].

72. Pour ne pas commettre la violation du droit de l'Union relevée par la Cour dans l'arrêt M&S I [38], le législateur a décidé de ne pas appliquer rétroactivement le nouveau délai de réclamation de trois ans, mais de le calculer à partir de son entrée en vigueur, laquelle est intervenue à des dates différentes pour chacun des deux types de demandes. En dehors de cette différence, le traitement est le même pour les deux demandes, conformément à l'intention du législateur national.

73. Dès lors, la différence qui a fait l'objet de la procédure au principal est le fruit des avatars d'une activité législative dont l'objet était d'uniformiser les régimes des deux types de demandes. Il s'agissait par conséquent d'une différence fondée sur un fait objectif, à savoir l'entrée en vigueur distincte de la réduction du délai de réclamation pour chaque type de demandes.

74. À mon avis, la mesure adoptée n'est pas détournée de sa finalité initiale puisque le délai est, en toute hypothèse, de trois ans pour les deux types de demandes, et que seul son point de départ diffère. Par cette mesure, j'insiste, le législateur britannique a souhaité que le nouveau délai s'applique strictement depuis la date à laquelle son entrée en vigueur avait pris effet, en évitant que les réclamations jusque-là soumises à un délai de six ans ne soient rétroactivement affectées. Étant donné que le jour de l'entrée en vigueur de la réforme n'était pas le même pour chacun des deux types de demandes, il semble raisonnable d'avoir fixé la limite à la rétroactivité du nouveau délai (trois ans) à la date à laquelle l'ancien délai devait continuer à s'appliquer (six ans).

75. La solution retenue par le législateur national visait à déjouer la rétroactivité in pejus de la modification du délai de prescription, ce qui était indispensable depuis que la Cour avait déclaré, dans l'arrêt M&S I [39], que toute autre solution serait contraire au droit de l'Union. Compte tenu de la disparité relative à l'entrée en vigueur du délai de trois ans, l'interdiction de la rétroactivité correspondait, du point de vue du principe d'égalité, au traitement différencié de chacun des deux types de demandes, puisque le moment à partir duquel la nouvelle limite pouvait s'appliquer, aux unes ou aux autres, sans provoquer d'effet rétroactif, était différent.

36 — La limitation de la rétroactivité de la réduction du délai relatif à chaque type de demandes ne pouvait être effective que si la demande au titre de l'un ou l'autre de ces droits était présentée avant une même date, commune pour les deux droits (le 1er avril 2009).

37 — Observations écrites du Royaume-Uni, point 4, sous b).

38 — Arrêt du 11 juillet 2002 (C-62/00, EU:C:2002:435).

39 — Arrêt du 11 juillet 2002 (C-62/00, EU:C:2002:435).

76. Or, quels que soient la finalité de la réforme ou le degré plus ou moins avancé [40] de réalisation de son objectif visant à uniformiser le régime des délais de prescription, il n'en demeure pas moins qu'une discordance dans le temps est survenue entre le traitement des demandes de restitution de TVA et des demandes de déduction de cette taxe, limitée à quelques mois (du mois de décembre 1996 au mois de mai 1997).

77. Étant donné que ce qui est en jeu dans cette affaire, c'est une demande de remboursement de l'excédent de TVA payée par Compass, la discordance dans le temps, résultat des vicissitudes du processus législatif national, entre le régime de prescription pour ce type de demandes et pour les demandes de déduction de la TVA acquittée en amont, n'est pas, à mon avis, contestable au regard du droit de l'Union puisque :

— d'une part, comme je l'ai souligné, le droit de l'Union ne contenant pas de réglementation uniformisée ni harmonisée qui prévaudrait sur les normes nationales régissant l'exercice du droit au remboursement de la TVA indûment versée, il suffit que ces dernières respectent les principes d'équivalence et d'effectivité [41], ce qui, pour l'heure, n'est pas contesté ; et

— d'autre part, ni la sixième directive ni les autres dispositions applicables au système commun de TVA n'imposent de mettre sur le même plan le traitement des demandes de restitution de cette taxe (lorsqu'elle a été versée par erreur ou, d'une manière générale, lorsqu'elle n'est pas due) et celui des demandes de déduction de la TVA acquittée en amont.

78. En résumé, je pense que l'existence des deux dates à partir desquelles le délai de trois ans devait s'appliquer à chaque type de demandes ne pose aucun problème d'incompatibilité avec le droit de l'Union. Les autorités britanniques auraient sans aucun doute pu régler autrement l'application du nouveau régime temporaire aux demandes, mais la manière dont la prescription des demandes de remboursement de TVA indûment versée a été réglée, rétroactivement, n'est pas contraire au droit de l'Union, pas plus que ne l'est le fait qu'il diffère du régime fixé pour les demandes de déduction.

79. Par conséquent, je suggère de répondre à la première question préjudicielle que le droit de l'Union ne s'oppose pas à une mesure nationale, telle que celle en cause dans la procédure au principal qui, en instaurant une période transitoire pour l'établissement de délais de prescription réduits, applicables tant aux demandes de remboursement d'un excédent de TVA qu'aux demandes de déduction de la TVA, prévoit que le nouveau délai de prescription commence à courir, pour ces dernières, à partir d'une date postérieure à celle du point de départ fixé pour les premières.

C – *Sur la seconde question préjudicielle*

80. La seconde question préjudicielle est posée à titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la réponse à la première question serait affirmative, c'est-à-dire s'il était confirmé que la différence de traitement appliquée au Royaume-Uni aux deux types de demandes contrevient au droit de l'Union. Étant donné que j'ai suggéré le contraire, je pense que la Cour n'a pas besoin d'analyser cette seconde question. En tout état de cause, je présenterai mes observations à cet égard.

40 — Je me demande si une intervention législative postérieure n'aurait pas été possible, laquelle, après avoir constaté le résultat auquel aboutissaient les lois précédentes, aurait corrigé l'anomalie temporelle détectée, conformément au souhait d'uniformiser à tous les niveaux (y compris s'agissant du point de départ du délai de prescription) les deux types de demandes.

41 — Voir point 62 et note 31 des présentes conclusions.

81. La juridiction de renvoi souhaite savoir, en substance, quelle suite donner aux demandes de remboursement d'un excédent de TVA correspondant à la période de référence (du 4 décembre 1996 au 30 avril 1997), c'est-à-dire la période comprise entre les dates auxquelles le délai de prescription de trois ans a commencé à courir pour chaque type de demandes (de restitution ou de déduction de la TVA).

82. Comme la Cour l'a rappelé dans l'arrêt M&S II [42], « en l'absence d'une réglementation communautaire, c'est à l'ordre juridique interne de chaque État membre qu'il appartient de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la pleine sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit communautaire ».

83. Il appartient dès lors à la juridiction de renvoi de tirer les possibles conséquences de l'éventuelle violation du principe d'égalité de traitement, relevée par la Cour, en se fondant sur les indications de cette dernière concernant certains critères ou principes du droit de l'Union qui doivent être respectés dans l'exercice de cette tâche [43].

84. En particulier, la juridiction de renvoi serait tenue d'« écarter toute disposition nationale discriminatoire, sans qu'elle ait à demander ou à attendre l'élimination préalable de celle-ci par le législateur, et d'appliquer aux membres du groupe défavorisé le même régime que celui dont bénéficient les personnes de la catégorie privilégiée » [44].

85. En tenant compte des autres règles de son propre droit, la juridiction de renvoi devrait, en principe, ordonner que l'opérateur économique concerné par la discrimination reçoive le montant de l'excédent de TVA à titre de réparation de la violation du principe d'égalité de traitement, à moins qu'il existe, dans l'ordre juridique national, d'autres voies qui permettent de remédier à cette violation.

86. Enfin, j'estime qu'il serait inadmissible de pallier l'inégalité constatée en soumettant les demandes de déduction au délai fixé pour les demandes de restitution, c'est-à-dire en avançant, pour les premières, la date qui leur avait été initialement attribuée (le 30 avril 1997) et en les soumettant à présent à la date fixée pour les secondes (le 4 décembre 1996). Cela réglerait certainement la différence de traitement entre les deux, mais aurait pour corollaire que les demandes de déduction subiraient les effets négatifs de l'application rétroactive d'un délai qui n'est entré en vigueur, pour elles, que le 1er mai 1997. Cela serait contraire à la jurisprudence de l'arrêt M&S I [45].

VI – Conclusion

87. À la lumière des considérations qui précèdent, je propose à la Cour de répondre aux questions posées par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni] dans les termes suivants :

1) Le droit de l'Union ne s'oppose pas à une mesure nationale qui, en instaurant une période transitoire pour l'établissement de délais de prescription réduits, applicables tant aux demandes de remboursement d'un excédent de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qu'aux demandes de déduction de la TVA, prévoit que le nouveau délai de prescription commence à courir, pour ces dernières, à partir d'une date postérieure à celle du point de départ fixé pour les premières.

42 — Arrêt du 10 avril 2008, M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, point 59).

43 — Arrêt du 10 avril 2008, M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, point 61).

44 — Arrêt du 10 avril 2008, M&S II (C-309/06, EU:C:2008:211, point 63).

45 — Arrêt du 11 juillet 2002 (C-62/00, EU:C:2002:435).

2) À titre subsidiaire, dans l'hypothèse où la Cour répondrait à la première question par l'affirmative, la juridiction de renvoi devrait tirer les possibles conséquences de la violation du principe d'égalité de traitement, selon les règles de son droit interne relatives aux effets dans le temps, de manière à ce que les mesures de réparation qu'elle prend ne soient pas contraires au droit de l'Union.