



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

14 juin 2017¹

«Renvoi préjudiciel — Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) — Remboursement de la TVA indûment versée — Droit à déduction de la TVA — Modalités — Principes d'égalité de traitement et de neutralité fiscale — Principe d'effectivité — Réglementation nationale introduisant un délai de prescription»

Dans l'affaire C-38/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni], par décision du 20 janvier 2016, parvenue à la Cour le 25 janvier 2016, dans la procédure

Compass Contract Services Limited

contre

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. T. von Danwitz, président de chambre, MM. E. Juhász, C. Vajda, M^{me} K. Jürimäe et M. C. Lycourgos (rapporteur), juges,

avocat général : M. M. Campos Sánchez-Bordona,

greffier : M^{me} L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 8 décembre 2016,

considérant les observations présentées :

- pour Compass Contract Services Limited, par M. D. Scorey, QC, ainsi que par MM. O. Jarratt et D. Stephens, conseils,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par MM. D. Robertson et M. Holt, en qualité d'agents, assistés de M. A. Macnab, barrister,
- pour la Commission européenne, par M^{me} M. Owsiany-Hornung et M. M. Wasmeier, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 2 mars 2017,

¹ — Langue de procédure : l'anglais.

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des principes du droit de l'Union d'égalité de traitement, de neutralité fiscale et d'effectivité.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Compass Contract Services Limited (ci-après « Compass ») aux Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (ci-après les « Commissioners ») au sujet du refus de ces derniers de rembourser la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) indûment versée par Compass.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Sous le titre « Naissance et étendue du droit à déduction », l'article 17 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 1977, L 145, p. 1, ci-après la « sixième directive »), applicable au litige au principal, prévoyait :
 - « 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.
- [...] »
- 4 L'article 18 de la sixième directive, intitulé « Modalités d'exercice du droit à déduction », disposait :
 - « 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.

[...] »

Le droit du Royaume-Uni

5 L'article 25 du Value Added Tax Act 1994 (loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée), dans sa version applicable aux faits en cause au principal (ci-après la « loi de 1994 »), dispose :

« [...]

2. Sous réserve des dispositions du présent article, [un assujetti] est habilité, à la fin de chaque exercice comptable, à porter en crédit le montant de TVA déductible admis par l'article 26, puis à déduire ce montant de la TVA collectée dont il est redevable.

[...]

6. Aucune déduction au titre du paragraphe 2 ci-dessus ni aucun paiement d'un crédit de TVA ne peut être effectué en l'absence d'une demande en ce sens respectant les délais et formes prescrits par ou en vertu de règlements, étant précisé que, dans le cas d'une personne qui n'a réalisé aucune prestation assujettie au cours de l'exercice concerné ou antérieurement, le paiement d'un crédit de TVA doit être soumis aux conditions (s'il y en a) que les Commissioners jugent opportunes, y compris les conditions relatives au remboursement dans des circonstances particulières. »

6 L'article 80 de la loi de 1994 prévoit :

« Crédit ou remboursement correspondant a' un excédent de TVA déclarée ou payée

[...]

4. Les Commissioners ne sont pas tenus, a' la suite d'une demande introduite au titre du présent article,

a) d'accorder un crédit de TVA a' une personne au titre du paragraphe 1 ou 1A ci-dessus, ou

b) de rembourser un montant a' une personne au titre du paragraphe 1B ci-dessus

si la demande est présentée plus de trois ans après la date pertinente. »

7 L'article 29 du Value Added Tax Regulations 1995 (règlement de 1995 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée), dans sa version applicable aux faits en cause au principal, a mis en œuvre ledit article 25 de la loi de 1994. Les paragraphes 1 et 1A de cet article 29 étaient libellés comme suit :

« 1. Sous réserve du paragraphe 1A. [...] ci-dessous, et sauf autorisation ou instruction générale ou spéciale contraire émise par les Commissioners, une personne demandant une déduction de la TVA payée en amont en vertu de l'article 25, paragraphe 2, de la loi [de 1994] doit le faire par voie de déclaration qu'il aura établie au titre de l'exercice comptable au cours duquel la TVA est devenue exigible.

1A. Les Commissioners ne peuvent pas autoriser ni obliger une personne à faire une demande de déduction de la TVA payée en amont dans des conditions telles que la déduction devrait être demandée plus de trois ans après la date à laquelle la déclaration au titre de l'exercice comptable au cours duquel la TVA est devenue exigible doit être produite. »

8 L'article 121 du Finance Act 2008 (loi de finances de 2008, ci-après la « loi de 2008 ») dispose :

« Anciennes demandes de TVA : Délais supplémentaires

1) La condition posée à l'article 80, paragraphe 4, de la [loi de 1994], selon laquelle une demande prévue à cet article doit être présentée dans les trois ans suivant la date pertinente, ne s'applique pas à une demande portant sur un montant pris en compte ou payé au titre d'un exercice comptable clos avant le 4 décembre 1996 si la demande est présentée avant le 1^{er} avril 2009.

2) La condition posée à l'article 25, paragraphe 6, de la [loi de 1994], selon laquelle une demande de déduction de la TVA payée en amont doit être présentée dans les délais prévus par ou en vertu de règlements, ne s'applique pas à une demande de déduction de la TVA payée en amont qui est devenue exigible, et concernant laquelle le demandeur détenait les éléments de preuve requis, au titre d'un exercice comptable clos avant le 1^{er} mai 1997 si la demande est présentée avant le 1^{er} avril 2009.

[...]

4) Le présent article est considéré comme étant entré en vigueur le 19 mars 2008. »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

9 Compass, qui est une société fournissant, notamment, des services de restauration, demande le remboursement de sommes qu'elle a indûment versées au titre de la TVA relative, en particulier, à deux exercices comptables (trimestres) clos aux mois de janvier et d'avril 1997.

10 Au cours de l'année 1996, le Royaume-Uni de Grande Bretagne et d'Irlande du Nord a annoncé son intention de modifier sa législation en matière de remboursement des excédents de TVA collectée et de réduire, de six ans à trois ans, le délai de prescription des demandes afférentes à de tels remboursements. Cette modification est entrée en vigueur le 4 décembre 1996. Par l'arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), la Cour a jugé que les principes d'effectivité et de confiance légitime s'opposaient à cette législation nationale étant donné qu'elle réduisait, avec effet rétroactif et sans période transitoire, le délai dans lequel pouvait être demandé le remboursement de la TVA indûment versée.

11 La Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Cour d'appel (Angleterre et pays de Galles) (division civile), Royaume-Uni] a appliqué cette jurisprudence dans le domaine des demandes de déduction de la TVA payée en amont, le Royaume-Uni ayant également réduit, de six ans à trois ans,

le délai de prescription de telles demandes, à compter du 1^{er} mai 1997. Dans l'affaire Michael Fleming (t/a Bodycraft)/Commissioners [(2006) EWCA Civ 70], ladite juridiction a jugé que, étant donné que cette réduction du délai de prescription avait été effectuée sans période transitoire, les personnes dont le droit à déduction de la TVA payée en amont avait pris naissance avant le 1^{er} mai 1997 devaient être admises à présenter une telle demande et l'application de ce nouveau délai devait, à leur égard, être écartée. Cet arrêt de la Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Cour d'appel (Angleterre et pays de Galles) (division civile)] a été confirmé, le 23 janvier 2008, par la House of Lords, dans son arrêt Fleming et Condé Nast/Commissioners [(2008) UKHL 2].

- 12 À la suite dudit arrêt de la House of Lords, les Commissioners ont publié une doctrine administrative [Business Brief 07/08, (2008) STI 311 (Issue 8)], par laquelle ils ont déclaré que les demandes relatives à la TVA introduites après l'expiration du nouveau délai de trois ans peuvent porter « sur un excédent de TVA collectée qui a été payée ou déclarée au titre d'exercices comptables clos avant le 4 décembre 1996 » ainsi que « sur de la TVA payée en amont dont le droit à déduction a pris naissance au cours d'exercices comptables clos avant le 1^{er} mai 1997 ». Ces deux dates correspondaient, ainsi, à l'entrée en vigueur du nouveau délai de prescription réduit de trois ans pour présenter, d'une part, les demandes de remboursement de la TVA indûment payée, à savoir le 4 décembre 1996, et, d'autre part, les demandes de déduction de la TVA payée en amont, à savoir le 1^{er} mai 1997. Ces demandes relatives à la TVA ont pris désormais le nom de « demandes Fleming ». L'article 121 de la loi de 2008 a codifié ces délais de prescription pour ces deux types de demandes.
- 13 Il ressort de la décision de renvoi que, au mois de juin 2006, la Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) [Cour d'appel (Angleterre et pays de Galles) (division civile)] a jugé que certaines prestations effectuées par Compass dans la préparation de plats froids, sur lesquelles Compass percevait et déclarait la TVA, n'étaient pas imposables à la TVA. Cette juridiction a considéré que ces prestations étaient soumises au taux zéro de TVA en vertu de la législation nationale, conformément à la dérogation permise par l'article 28, paragraphe 2, de la sixième directive.
- 14 Les Commissioners ont, dès lors, reconnu que Compass avait payé un excédent de TVA. Au mois de janvier 2008, Compass a présenté des demandes de remboursement relatives à l'excédent de TVA collectée pour les périodes comprises entre le 1^{er} avril 1973 et le 2 février 2002.
- 15 Les Commissioners ont effectué le remboursement de la TVA indûment versée par Compass pour les périodes comprises entre le 1^{er} avril 1973 et le 31 octobre 1996. Ils ont, en revanche, rejeté les demandes de remboursement pour les périodes restantes, au motif que ces demandes étaient prescrites. Ils ont en effet estimé que le délai de prescription de trois ans avait commencé à courir le 4 décembre 1996 pour les exercices comptables clos à partir de cette date et qu'il était expiré à la date de l'introduction desdites demandes. Ainsi que l'a indiqué la juridiction de renvoi, les périodes en cause dans l'affaire au principal se limitent, de ce fait, aux deux exercices comptables de Compass clos après le 4 décembre 1996 et avant le 1^{er} mai 1997, cette société ne contestant pas que la prescription a valablement couru après cette dernière date.
- 16 Compass a alors formé un recours devant le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité), Royaume-Uni] contre le refus des Commissioners de lui rembourser la TVA indûment versée pour ces deux exercices comptables. À l'appui de ce recours, elle soutient que la différence de traitement entre une demande de remboursement de la TVA collectée, telle que celle qu'elle a formée, et une demande de déduction de la TVA payée en amont est contraire au principe d'égalité de traitement. En effet, selon Compass, il n'est pas justifié que, pour ces mêmes exercices comptables, un assujetti puisse introduire une demande de déduction de la TVA, mais non une demande de remboursement de la TVA indûment versée. La discordance temporelle prévue par la réglementation du Royaume-Uni quant à la date à partir de laquelle le délai de prescription de trois ans entre en vigueur, qui établit ainsi une différence de traitement entre ces deux types de demandes et qui serait le fruit du hasard lié aux antécédents ayant donné lieu à l'adoption dudit délai de prescription, ne serait pas objectivement justifiée.

- 17 Dans ces conditions, le First-tier Tribunal (Tax Chamber) [tribunal de première instance (chambre de la fiscalité)] a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :
- « 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 1^{er} 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 ? »

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 18 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les principes de neutralité fiscale, d'égalité de traitement et d'effectivité s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui, dans le cadre de la réduction du délai de prescription, d'une part, des demandes de remboursement de la TVA indûment versée et, d'autre part, des demandes de déduction de la TVA payée en amont, prévoit des périodes transitoires différentes, de telle sorte que les demandes afférentes à deux exercices comptables de trois mois sont soumises à des délais de prescription différents, selon qu'elles ont pour objet le remboursement de la TVA indûment versée ou la déduction de la TVA payée en amont.
- 19 Ainsi que cela ressort de la décision de renvoi, conformément à l'article 80, paragraphe 4, et à l'article 25, paragraphe 6, de la loi de 1994, lui-même mis en œuvre par l'article 29, paragraphe 1A, du règlement de 1995 relatif à la taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version applicable aux faits en cause au principal, auxquels renvoie l'article 121 de la loi de 2008, les demandes de remboursement de la TVA indûment versée et les demandes relatives à la déduction de la TVA payée en amont sont soumises au même délai de prescription réduit de trois ans. En revanche, la date à partir de laquelle ce délai devient applicable, telle qu'elle résulte des périodes transitoires instaurées par l'article 121 de la loi de 2008, qui a codifié la pratique des Commissioners, périodes destinées à se conformer au droit de l'Union, ainsi que cela a été exposé aux points 10 à 12 du présent arrêt, est différente pour ces deux types de demandes. D'une part, selon l'article 121, paragraphe 1, de la loi de 2008, ce délai de prescription de trois ans ne s'applique pas à une demande de remboursement de la TVA indûment versée portant sur un montant pris en compte ou payé au titre d'un exercice comptable clos avant le 4 décembre 1996 si la demande est présentée avant le 1^{er} avril 2009. D'autre part, le paragraphe 2 de cet article 121 dispose que ledit délai de prescription ne s'applique pas à une demande de déduction de la TVA payée en amont, qui est devenue exigible au titre d'un exercice comptable clos avant le 1^{er} mai 1997, si cette demande est présentée avant le 1^{er} avril 2009.
- 20 Il ressort de la décision de renvoi que la demande de remboursement de la TVA indûment versée, formée par Compass, a été rejetée sur le fondement de l'article 121, paragraphe 1, de la loi de 2008 et du délai de prescription de trois ans applicable aux exercices comptables clos après le 4 décembre 1996

qu'il prévoit. Il en serait allé différemment dans l'hypothèse où une société avait déposé une demande de déduction de la TVA payée en amont, le délai de prescription de trois ans afférent à ce type de demande n'étant applicable qu'aux exercices comptables clos après le 1^{er} mai 1997.

- 21 En premier lieu, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence bien établie, le principe de neutralité fiscale s'oppose en particulier à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (arrêts du 3 mai 2001, *Commission/France*, C-481/98, EU:C:2001:237, point 22, ainsi que du 10 novembre 2011, *The Rank Group*, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 32).
- 22 Or, aucun élément du dossier transmis à la Cour par la juridiction de renvoi ne permet de considérer que, du point de vue de la TVA, les prestations de services effectuées par Compass ont été soumises à un traitement différent de celui qui a été appliqué à des prestations semblables d'un opérateur économique concurrent.
- 23 En effet, ainsi que l'indique M. l'avocat général au point 54 de ses conclusions, les Commissioners ont appliqué à tous les demandeurs, y compris Compass, les règles régissant les délais de prescription, en fonction de la nature de leurs réclamations, selon qu'elles portaient sur une demande de remboursement de la TVA indûment versée ou sur une demande de déduction de la TVA payée en amont.
- 24 En deuxième lieu, s'agissant du principe d'égalité de traitement, la Cour a jugé que, alors que la méconnaissance du principe de neutralité fiscale, qui constitue la traduction, en matière de TVA, du principe d'égalité de traitement, ne peut être envisagée qu'entre opérateurs économiques concurrents, la violation du principe général d'égalité de traitement peut se trouver caractérisée, en matière fiscale, par d'autres types de discriminations, affectant des opérateurs économiques qui ne sont pas forcément concurrents, mais se trouvent néanmoins dans une situation comparable sous d'autres rapports (voir, en ce sens, arrêt du 10 avril 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, EU:C:2008:211, point 49).
- 25 Selon une jurisprudence constante, la violation du principe d'égalité de traitement du fait d'un traitement différencié présuppose que les situations visées sont comparables eu égard à l'ensemble des éléments qui les caractérisent (arrêt du 16 décembre 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine e.a.*, C-127/07, EU:C:2008:728, point 25). Les éléments qui caractérisent différentes situations et ainsi leur caractère comparable doivent, notamment, être déterminés et appréciés à la lumière de l'objet des dispositions en cause et du but poursuivi par celles-ci, étant entendu qu'il doit être tenu compte, à cet effet, des principes et des objectifs du domaine dont relève l'acte en cause (voir, en ce sens, arrêt du 16 décembre 2008, *Arcelor Atlantique et Lorraine e.a.*, C-127/07, EU:C:2008:728, point 26, ainsi que arrêt du 7 mars 2017, *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, point 42).
- 26 Il convient ainsi d'examiner si, au regard des délais de prescription prévus à l'article 121 de la loi de 2008, la situation d'un opérateur économique, tel que Compass, qui souhaite obtenir le remboursement de la TVA indûment versée aux autorités fiscales, est comparable à celle d'un autre opérateur économique qui demande la déduction de la TVA payée en amont à ces mêmes autorités.
- 27 À cet égard, Compass estime que la situation d'un opérateur économique qui demande le remboursement de la TVA indûment versée est comparable à celle d'un opérateur économique qui demande la déduction de la TVA payée en amont, au motif que, notamment, ainsi qu'il ressortirait de l'arrêt du 10 avril 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), ces deux opérateurs sont titulaires d'un crédit de TVA à l'encontre des autorités fiscales. En revanche, le Royaume-Uni et la Commission européenne font valoir que ces situations ne présentent pas un caractère comparable compte tenu de la nature juridique différente des droits sur lesquels sont fondés les deux types de demandes.

- 28 Aux fins de vérifier si lesdites situations sont, ou non, comparables, il y a lieu, d'une part, de déterminer les éléments qui caractérisent une demande de remboursement de la TVA indûment versée, telle que celle de Compass. À cet égard, il convient de rappeler que la sixième directive ne prévoit aucune disposition relative à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de la TVA indûment facturée. Dans ces conditions, il appartient en principe aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA indûment facturée peut être régularisée (voir, en ce sens, arrêt du 19 septembre 2000, *Schmeink & Cofreth et Strobel*, C-454/98, EU:C:2000:469, points 48 et 49, ainsi que arrêt du 11 avril 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, point 25).
- 29 Selon une jurisprudence constante de la Cour, 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 (voir, notamment, arrêts du 9 novembre 1983, *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, point 12 ; du 8 mars 2001, *Metallgesellschaft e.a.*, C-397/98 et C-410/98, EU:C:2001:134, point 84, ainsi que du 19 juillet 2012, *Littlewoods Retail e.a.*, C-591/10, EU:C:2012:478, point 24). L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union (voir, notamment, arrêts du 14 janvier 1997, *Comateb e.a.*, C-192/95 à C-218/95, EU:C:1997:12, point 20, ainsi que du 19 juillet 2012, *Littlewoods Retail e.a.*, C-591/10, EU:C:2012:478, point 24).
- 30 La demande de remboursement de la TVA indûment versée relève du droit à la répétition de l'indu, qui, selon une jurisprudence constante, 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 (voir, en ce sens, arrêt du 20 octobre 2011, *Danfoss et Sauer-Danfoss*, C-94/10, EU:C:2011:674, point 23).
- 31 Partant, il y a lieu de relever que l'élément qui caractérise un tel droit au remboursement, et dans lequel il puise son origine, est l'existence d'un versement indu aux autorités fiscales, par un assujetti, d'une somme au titre de la TVA en violation du droit de l'Union. C'est précisément le caractère indu de cette TVA qui fonde le droit à répétition et assure, conformément aux conditions fixées par le droit national de chaque État membre dans le respect des principes d'équivalence et d'effectivité, que la charge économique découlant de ce versement soit neutralisée à l'égard de cet assujetti.
- 32 En ce qui concerne, d'autre part, la détermination des éléments qui caractérisent une demande de déduction de la TVA payée en amont, il importe de relever que, alors que le droit au remboursement de la TVA indûment versée résulte des principes généraux du droit de l'Union, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé au point 59 de ses conclusions et qu'il ressort des points 29 et 30 du présent arrêt, le droit à la déduction de la TVA payée en amont est prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive.
- 33 La Cour a déjà jugé que le droit des assujettis de déduire de la TVA dont ils sont redevables la TVA due ou acquittée pour les biens acquis et les services reçus par eux en amont constitue un principe fondamental du système commun de TVA mis en place par la législation de l'Union. Le droit à déduction de la TVA fait ainsi partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité (voir, notamment, arrêts du 6 décembre 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, points 25 et 26, ainsi que du 22 juin 2016, *Gemeente Woerden*, C-267/15, EU:C:2016:466, points 30 et 31).
- 34 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'assujetti du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la 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, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (arrêts du 14 février 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, point 19 ; du 6 juillet 2006, *Kittel et Recolta Recycling*, C-439/04 et C-440/04, EU:C:2006:446, point 48, ainsi que du 26 avril 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, point 43).

- 35 Ainsi, la Cour a déjà jugé que l'exercice du droit à déduction de la TVA est limité aux seules taxes dues et ne peut être étendu à la TVA indûment facturée et versée à l'autorité fiscale (arrêts du 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, points 23 et 27, ainsi que du 26 avril 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, point 47).
- 36 Dès lors, à la différence de l'élément caractérisant le droit au remboursement de la TVA indûment versée, le droit à déduction de la TVA, qui constitue un droit inhérent au mécanisme de la TVA, instauré par le système commun de TVA, est fondé sur l'existence d'une taxe due.
- 37 Il découle de ce qui précède que, alors que le droit au remboursement de la TVA indûment versée vise à remédier à une situation qui procède d'une violation du droit de l'Union, en permettant au bénéficiaire de ce droit de neutraliser une charge économique indûment supportée, le droit à déduction de la TVA payée en amont découle de l'application même du système commun de TVA, afin que la TVA due ou acquittée ne soit pas supportée par l'assujéti dans le cadre de ses activités économiques soumises à la TVA, garantissant ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de ces activités.
- 38 Comme M. l'avocat général l'a indiqué au point 60 de ses conclusions, une telle différence quant à la nature des droits en cause et aux objectifs qu'ils poursuivent justifie que puissent exister des régimes juridiques propres à chacun de ces deux droits, notamment en ce qui concerne leur contenu ainsi que leurs conditions d'exercice, telles que le délai de prescription des actions destinées à faire valoir lesdits droits et, plus particulièrement, la date à partir de laquelle un tel délai devient applicable.
- 39 Partant, le fait qu'il puisse être considéré, ainsi que l'indique Compass dans ses observations écrites, que le titulaire du droit au remboursement de la TVA indûment versée et celui du droit à déduction de la TVA payée en amont sont tous deux détenteurs d'un crédit de TVA envers les autorités fiscales ne saurait, en lui-même, conduire à la conclusion selon laquelle leur situation serait comparable aux fins de l'application du principe d'égalité de traitement en matière fiscale, compte tenu des différences fondamentales en ce qui concerne tant les objectifs poursuivis par les régimes juridiques propres à ces droits que les éléments qui les caractérisent. Eu égard à ces différences, les autorités fiscales nationales ne sont pas tenues de traiter les titulaires desdits droits de la même manière en ce qui concerne le régime des délais de prescription des demandes relatives à ces mêmes droits ni, notamment, de prévoir une date identique pour l'application d'un nouveau délai de prescription.
- 40 En outre, s'agissant de l'arrêt du 10 avril 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, EU:C:2008:211), invoqué par Compass dans ses observations écrites, ainsi que cela a été rappelé au point 27 du présent arrêt, il convient de relever que, certes, la Cour a indiqué, au point 50 de cet arrêt, que le principe général d'égalité de traitement a vocation à s'appliquer dans une situation où des opérateurs économiques sont tous détenteurs d'un crédit de TVA, cherchent à en obtenir le remboursement auprès des autorités fiscales et voient leur demande de remboursement traitée de façon différente. Cependant, l'interprétation du droit de l'Union à laquelle la Cour a procédé dans cet arrêt concernait une situation dans laquelle les opérateurs économiques souhaitaient tous obtenir le remboursement de la TVA qu'ils avaient indûment versée aux autorités fiscales et voyaient leur demande de remboursement traitée de façon différente. Ainsi, compte tenu des différences entre les faits en cause dans cet arrêt et ceux en cause au principal, l'interprétation effectuée par la Cour dans ledit arrêt ne saurait remettre en cause l'interprétation selon laquelle le droit au remboursement de la TVA indûment versée et le droit à déduction de la TVA payée en amont sont de nature différente.
- 41 Il découle de ce qui précède que, au regard des périodes transitoires en matière de prescription prévues à l'article 121 de la loi de 2008, instaurées, ainsi qu'il ressort du point 19 du présent arrêt, pour garantir l'effectivité du droit au remboursement et se conformer au droit de l'Union, la situation d'un opérateur économique, tel que Compass, qui souhaite obtenir le remboursement de la TVA qu'il a indûment versée aux autorités fiscales nationales, n'est pas comparable à celle d'un autre opérateur économique

qui demande la déduction de la TVA qu'il a payée en amont à ces mêmes autorités. Le principe d'égalité ne s'oppose, dès lors, pas à ce que ces deux situations soient traitées de manière différente en ce qui concerne les délais résultant de ces périodes transitoires.

- 42 S'agissant, en troisième lieu, de l'examen de la première question au regard du principe d'effectivité, il y a lieu de rappeler que la Cour a reconnu la compatibilité avec le droit de l'Union de la fixation de délais raisonnables de recours à peine de forclusion dans l'intérêt de la sécurité juridique, qui protège à la fois le contribuable et l'administration concernés. En effet, de tels délais ne sont pas de nature à rendre pratiquement impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union, même si, par définition, l'écoulement de ces délais entraîne le rejet, total ou partiel, de l'action intentée (voir, en ce sens, arrêts du 17 juillet 1997, Haahr Petroleum, C-90/94, EU:C:1997:368, point 48, ainsi que du 8 septembre 2011, Q-Beef et Bosschaert, C-89/10 et C-96/10, EU:C:2011:555, point 36). À cet égard, un délai national de forclusion de trois ans apparaît raisonnable (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 2002, Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, point 35, ainsi que du 15 avril 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, point 28).
- 43 Par ailleurs, la Cour a déjà jugé, au point 38 de son arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435), que le principe d'effectivité ne s'oppose pas à ce qu'une législation nationale réduise le délai pendant lequel peut être demandé le remboursement de sommes versées en violation du droit de l'Union à la condition non seulement que le nouveau délai fixé présente un caractère raisonnable, mais également que cette nouvelle législation comporte un régime transitoire permettant aux justiciables de disposer d'un délai suffisant, après l'adoption de celle-ci, pour pouvoir introduire les demandes de remboursement qu'ils étaient en droit de présenter sous l'empire de l'ancienne législation.
- 44 Or, il convient de constater que, ainsi que l'indique le Royaume-Uni dans ses observations écrites, une disposition telle que l'article 121 de la loi de 2008, qui prévoit des périodes transitoires pour l'application des délais de prescription réduits pour les demandes de remboursement de la TVA indûment versée et les demandes relatives à la déduction de la TVA payée en amont, respecte les conditions fixées par la Cour dans l'arrêt du 11 juillet 2002, Marks & Spencer (C-62/00, EU:C:2002:435).
- 45 La circonstance que les périodes transitoires relatives à la date à partir de laquelle de nouveaux délais de prescription réduits deviennent applicables soient différentes, selon qu'elles concernent l'un ou l'autre des délais qui s'appliquent à ces deux types de demandes, ne saurait avoir une quelconque incidence sur un tel constat, dans la mesure où, lors de leur mise en œuvre, lesdits délais ne rendent pas impossible ou excessivement difficile le remboursement de la TVA indûment versée ainsi que la déduction de la TVA payée en amont. Dès lors que, dans la situation en cause au principal, la réduction du délai de prescription des deux types de demandes en cause s'applique à partir du 4 décembre 1996 pour les premières et à partir du 1^{er} mai 1997 pour les secondes, comme cela est rappelé au point 12 du présent arrêt, une telle réduction, qui n'a pas eu d'effet rétroactif en raison des périodes transitoires, a permis aux justiciables, tels que Compass, de disposer, pour présenter leurs demandes au titre des périodes postérieures, respectivement, au 4 décembre 1996 pour les premières et au 1^{er} mai 1997 pour les secondes, d'un délai effectif de trois ans. Partant, il y a lieu de constater que les délais en cause au principal présentent un caractère raisonnable, de telle sorte que le principe d'effectivité ne s'oppose pas à une telle réglementation.
- 46 Il résulte des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre à la première question que les principes de neutralité fiscale, d'égalité de traitement et d'effectivité ne s'opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui, dans le cadre de la réduction du délai de prescription, d'une part, des demandes de remboursement de la TVA indûment versée et, d'autre part, des demandes de déduction de la TVA payée en amont, prévoit des périodes transitoires différentes, de telle sorte que les demandes afférentes à deux exercices comptables de trois mois sont soumises à des délais de prescription différents, selon qu'elles ont pour objet le remboursement de la TVA indûment versée ou la déduction de la TVA payée en amont.

Sur la seconde question

- 47 Eu égard à la réponse apportée à la première question, il n’y a pas lieu de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

- 48 La procédure revêtant, à l’égard des parties au principal, le caractère d’un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l’objet d’un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) dit pour droit :

Les principes de neutralité fiscale, d’égalité de traitement et d’effectivité ne s’opposent pas à une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui, dans le cadre de la réduction du délai de prescription, d’une part, des demandes de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée indûment versée et, d’autre part, des demandes de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont, prévoit des périodes transitoires différentes, de telle sorte que les demandes afférentes à deux exercices comptables de trois mois sont soumises à des délais de prescription différents, selon qu’elles ont pour objet le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée indûment versée ou la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée payée en amont.

Signatures