

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M^{ME} JULIANE KOKOTT

présentées le 13 décembre 2007¹

I — Introduction

1. L'article 28, paragraphe 2, de la sixième directive TVA² (ci-après la «sixième directive») autorise les États membres à maintenir, sous certaines conditions et à titre temporaire, des dérogations. Conformément à cette disposition, le Royaume-Uni applique le taux zéro à la livraison de produits alimentaires, avec droit à déduction («zero-rating»).

2. Toutefois, cette réglementation ne s'applique pas pour certains produits de confiserie («confectionery»). Initialement, les autorités fiscales ont considéré que les petits gâteaux (ci-après les «teacakes») de Marks & Spencer plc (ci-après «Marks & Spencer»)

relevaient de cette catégorie et les ont taxés au taux normal. En 1994, elles ont revu leur jugement et ont classé les «teacakes» en tant que produits alimentaires soumis à ce régime fiscal préférentiel. À la suite de cela, Marks & Spencer a demandé le remboursement des taxes.

3. La particularité de cette affaire réside dans le fait que la règle fiscale applicable est une règle de droit interne qui déroge aux dispositions générales de la sixième directive, mais qui toutefois peut à titre exceptionnel être maintenue. C'est la raison pour laquelle la House of Lords se demande dans quelle mesure les principes du système commun de taxes sur la valeur ajoutée s'appliquent dans ce cadre et, le cas échéant, si les règles nationales de remboursement, et en particulier l'exception d'enrichissement sans cause que ces règles prévoient pour des cas déterminés, sont conformes aux dispositions de droit communautaire.

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — 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 taxes sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1).

II — Cadre juridique

A — Droit communautaire

4. L'article 12 de la sixième directive arrête des dispositions relatives au taux de la taxe. À cet égard, l'article 12, paragraphe 1, prévoit que «[l]e taux applicable aux opérations imposables est celui en vigueur au moment où a eu lieu le fait générateur de la taxe». Selon l'article 12, paragraphe 3, le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée est applicable³; des taux réduits peuvent être fixés pour certaines prestations⁴.

5. L'article 28, paragraphe 2, de la sixième directive permet temporairement aux États membres de prévoir des dérogations. Dans sa rédaction initiale, il disait:

«Les taux réduits et les exonérations avec remboursement des taxes payées au stade

antérieur existant au 31 décembre 1975 et répondant aux critères mentionnés au dernier tiret de l'article 17 de la deuxième directive du Conseil, du 11 avril 1967 peuvent être maintenus jusqu'à une date qui sera arrêtée par le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, mais qui ne pourra être postérieure à la suppression des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation pour les échanges entre les États membres. Les États membres prennent les dispositions permettant d'assurer la déclaration par les assujettis des données nécessaires à la détermination des ressources propres afférentes à ces opérations.

Tous les cinq ans, le Conseil procède, sur la base d'un rapport de la Commission, à un réexamen des taux réduits et des exonérations visés ci-dessus et arrête, le cas échéant, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, les mesures nécessaires pour en assurer la suppression progressive.»

3 — Le taux de 15 % a été instauré en tant que taux normal minimal pour une durée limitée par la directive 92/111/CEE du Conseil, du 14 décembre 1992, modifiant la directive 77/388 et portant mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 384, p. 47). La durée d'application du taux normal minimal a été prorogée à plusieurs reprises par la suite, en dernier lieu jusqu'en 2010 par la directive 2005/92/CE du Conseil, du 12 décembre 2005, modifiant la directive 77/388 en ce qui concerne la durée d'application du taux normal minimum de TVA (JO L 345, p. 19).

4 — Les dispositions de la sixième directive relatives au niveau des taux réduits et aux prestations sur lesquelles peuvent s'appliquer ces taux (voir annexe H de la sixième directive) ont été progressivement harmonisées.

6. À la suite de sa modification par la directive 92/77/CEE⁵, cet article a revêtu la formulation suivante:

5 — Directive du Conseil, du 19 octobre 1992, complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la sixième directive (rapprochement des taux de TVA) (JO L 316, p. 1).

«Nonobstant l'article 12 paragraphe 3, les dispositions ci-après sont d'application au cours de la période transitoire visée à l'article 28 *terdecies* [6]

- a) Les exonérations avec remboursement de la taxe payée au stade antérieur et les taux réduits inférieurs au taux minimal fixé à l'article 12 paragraphe 3 en matière de taux réduits, qui étaient applicables au 1^{er} janvier 1991 et qui sont en conformité avec la législation communautaire et qui répondent aux critères visés à l'article 17 dernier tiret de la deuxième directive du 11 avril 1967 [7], peuvent être maintenues [...]

principe de l'application d'un taux zéro en ce qui concerne la livraison de produits alimentaires en général (article 30 de la loi et annexe 8 de cette dernière). Les produits de confiserie («confectionery») sont exclus de cet avantage fiscal et sont pleinement taxés. Une exception est prévue pour les gâteaux et les biscuits, qui sont taxés au taux zéro applicable aux produits alimentaires. Toutefois, les «teacakes» recouverts, en tout ou en partie, de chocolat sont considérés comme des produits de confiserie et sont taxés au taux normal.

8. L'article 80 de la loi relative à la TVA dispose:

B — Droit interne

7. Au Royaume-Uni, la loi relative à la TVA de 1994 (Value Added Tax Act 1994) pose le

«1) Lorsqu'un assujetti (que ce soit avant ou après l'entrée en vigueur de la présente loi) a versé aux Commissioners, au titre de la TVA, un montant qui ne leur était pas dû, ces derniers doivent rembourser ledit montant à l'assujetti.

6 — Aux termes de l'article 28 *terdecies*, paragraphe 3, deuxième phrase, de la sixième directive, l'application du régime transitoire est automatiquement prorogée jusqu'à la date d'entrée en vigueur d'un régime définitif, qui, à ce jour, n'a pas encore été adopté.

7 — Le passage ainsi visé de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la «deuxième directive TVA»), abrogée, énonçait: «En vue du passage des systèmes actuels de taxes sur le chiffre d'affaires au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, les États membres ont la faculté [...] de prévoir, jusqu'au moment de la suppression des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation pour les échanges entre les États membres, pour des raisons d'intérêt social bien définies et en faveur des consommateurs finals, des taux réduits ou même des exonérations avec remboursement éventuel des taxes payées au stade antérieur, dans la mesure où l'incidence globale de ces mesures ne dépasse pas celle des allègements appliqués dans le régime actuel».

[...]

3) Les Commissioners pourront opposer, à l'encontre d'une demande formulée au titre du présent article, le fait que le remboursement d'une somme donnée constituerait pour l'auteur de la demande une source d'enrichissement sans cause.»

9. Pour la période pertinente pour le litige au principal, cette réglementation ne concernait que les contributeurs nets, à savoir les assujettis qui, au cours d'un exercice fiscal, doivent payer au fisc un montant de TVA supérieur à celui qu'ils peuvent déduire en amont. À ceux-ci, on oppose ce qu'il est convenu d'appeler les «repayment traders» qui, en raison de l'existence d'excédents de déduction supérieurs dans un exercice fiscal, ont droit à un remboursement de taxe. Pour ces derniers, il n'existait pas de règle comparable à l'article 80, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA⁸.

III — Les faits, la procédure et les questions préjudicielles

10. Depuis 1973, les Commissioners of Customs and Excise percevaient la TVA au taux normal sur les «teacakes» vendus par Marks & Spencer, car ils considéraient ceux-ci comme des «teacakes» recouverts de chocolat. Toutefois, en septembre 1994, les Commissioners ont reconnu qu'ils auraient dû les classer en tant que gâteaux et les taxer au taux zéro. À la suite de cela, Marks & Spencer a réclamé le remboursement total de la TVA d'un montant de 3,5 millions de livres sterling (GBP) qu'elle avait déclarés au cours des années en l'absence de toute base juridique.

11. Les Commissioners ont refusé, arguant que, sur la base de l'article 80, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA, Marks & Spencer aurait répercuté 90 % de la TVA payée par elle sur ses clients. Le VAT Tribunal a fait droit à ces prétentions et a jugé que Marks & Spencer n'avait droit qu'à 10 % des sommes demandées. En outre, il a appliqué avec effet rétroactif une règle de prescription.

12. Marks & Spencer a poursuivi les procédures jusqu'à la Court of Appeal. Outre la question du remboursement des taxes relatives aux «teacakes», la procédure portait également sur une autre demande de remboursement liée au traitement fiscal des bons d'achat. La Court of Appeal a invité la Cour à statuer à titre préjudiciel sur la compatibilité des règles de prescription avec le droit communautaire. À cet égard, selon elle, seule la question du traitement fiscal des bons d'achat se posait encore. S'agissant des «teacakes», elle a manifestement considéré que le droit communautaire ne contenait aucune disposition à ce sujet compte tenu de l'absence d'harmonisation du taux de la TVA dans la sixième directive.

13. Dans son arrêt du 11 juillet 2002⁹ (ci-après l'«arrêt Marks & Spencer I»), la Cour n'a pas examiné la question du rembourse-

8 — Ce n'est qu'après l'introduction d'une procédure de manquement fondée sur l'inégalité de traitement entre ces deux groupes de contribuables que le Royaume-Uni a adopté une règle en matière d'enrichissement pour les «repayment traders», entrant en vigueur le 26 mai 2005.

9 — Arrêt Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325).

ment des taxes pour les «teacakes», conformément aux questions préjudicielles posées. Toutefois, dans les conclusions rendues dans le cadre de cette affaire, l'avocat général Geelhoed est revenu sur la question des «teacakes» dans le cadre d'une remarque incidente et a estimé que l'exclusion du remboursement de la TVA constituait une violation claire du droit communautaire¹⁰. La Court of Appeal a néanmoins rejeté le recours relatif à la TVA sur les «teacakes».

14. La House of Lords chargée du présent litige a jugé qu'elle était tenue, à la suite de la prise de position adoptée par la Commission et des conclusions de l'avocat général Geelhoed dans l'affaire Marks & Spencer I, de poser les questions préjudicielles suivantes à la Cour:

- «1) Lorsque, au titre de l'article 28, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive [...] (tant avant qu'après les modifications apportées en 1992 par la directive 92/77), un État membre a maintenu dans sa législation TVA nationale une exonération avec remboursement des taxes payées au stade antérieur eu égard à certaines livraisons ou prestations déterminées, un opérateur économique effectuant pareilles livraisons ou prestations peut-il se prévaloir d'un droit, tiré du droit communautaire et qui peut être invoqué directement, à être taxé au taux zéro?
- 2) Si la réponse à la première question est négative, lorsque, au titre de l'article 28, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive [...] (tant avant qu'après les modifications apportées en 1992 par la directive 92/77), un État membre a maintenu dans sa législation TVA nationale une exonération avec remboursement des taxes payées au stade antérieur eu égard à certaines livraisons ou prestations déterminées, mais qu'il a interprété sa législation nationale de façon erronée, avec pour conséquence que certaines livraisons ou prestations qui auraient dû bénéficier de l'exonération avec remboursement des taxes payées au stade antérieur, conformément à la loi nationale, ont été taxées au taux normal, les principes généraux du droit communautaire, y compris celui de neutralité fiscale, s'appliquent-ils de telle façon qu'ils confèrent à l'opérateur économique qui a effectué les livraisons ou prestations un droit à récupérer les montants qui lui ont été réclamés par erreur eu égard à ces mêmes livraisons ou prestations?
- 3) Si les réponses aux première et deuxième questions sont affirmatives, les principes du droit communautaire de l'égalité de traitement et de la neutralité fiscale s'appliquent-ils par principe, avec pour conséquence qu'ils seraient enfreints si le montant total réclamé par erreur pour les livraisons ou presta-

10 — Conclusions du 24 janvier 2002, point 44.

tions que l'opérateur économique en question a effectuées ne lui était pas remboursé dans des circonstances où:

i) l'opérateur économique bénéficierait d'un enrichissement sans cause du fait du remboursement de la totalité du montant; et où

ii) la législation nationale prévoit que l'excédent de taxes payées n'est pas remboursé dans la mesure où ce remboursement entraînerait un enrichissement sans cause de l'opérateur économique; mais où

iii) la législation nationale ne contient aucune disposition analogue à celle du point ii) pour les demandes de remboursement formulées par les 'repayment traders' (un 'repayment trader' étant un assujetti qui, pour un exercice comptable donné, ne paie pas de TVA aux autorités nationales compétentes mais reçoit d'elles un certain montant, parce que, pour cet exercice, le montant de la TVA qu'il est en droit de déduire dépasse le montant de TVA dû pour les livraisons ou prestations qu'il a effectuées).

4) La réponse à la troisième question serait-elle différente selon qu'il pourrait

ou non être prouvé que la différence de traitement entre les opérateurs économiques introduisant une demande de remboursement de la taxe collectée trop payée et les opérateurs économiques introduisant une demande de remboursement de montants excédentaires par l'intermédiaire de la déduction de la taxe payée au stade antérieur (du fait que, dans la déclaration, elle dépasse le montant des taxes collectées) a, ou n'a pas, occasionné une perte ou un désavantage financiers aux premiers cités, et si oui, en quoi?

5) Si, dans la situation décrite à la troisième question, les principes de droit communautaire de l'égalité de traitement et de neutralité fiscale sont applicables et qu'ils seraient à défaut enfreints, le droit communautaire exige-t-il d'une juridiction, ou permet-il à celle-ci, de remédier à cette différence de traitement en confirmant le bien-fondé de la demande de remboursement de la taxe trop payée introduite par l'opérateur économique en sorte que ce remboursement entraîne au profit de ce dernier un enrichissement sans cause ou exige-t-il, ou permet-il, que la juridiction y remédie d'une autre façon (et, en ce cas, laquelle)?»

15. Dans la procédure devant la Cour, Marks & Spencer, l'Irlande, les gouvernements du Royaume-Uni et chypriote, ainsi que la Commission des Communautés européennes ont déposé des observations.

IV — Analyse

entre 1973 et 1994, en ce sens qu'elle n'a pas soumis les «teacakes» de Marks & Spencer au taux zéro.

A — Remarque préliminaire

- Marks & Spencer pouvait répercuter la TVA sur ses clients.

16. La sixième directive a rendu en grande partie homogène la perception de la TVA dans les États membres. Toutefois, les règles prévues dans la directive ne sont pas exhaustives. Outre l'existence de diverses options lors de la transposition et de compétences reconnues par la directive aux États membres en matière de définitions, il convient de noter en particulier l'article 28 de celle-ci qui permet de maintenir temporairement certaines dérogations nationales.

18. Il y a lieu de clarifier en substance la question de savoir si le droit communautaire s'oppose à ce que la loi relative à la TVA de 1994 exclue le droit au remboursement dans le présent cas d'espèce en raison d'un enrichissement sans cause et non dans les autres cas d'une correction a posteriori de la taxation (en ce qui concerne les «repayment traders»). Les troisième à cinquième questions ont trait à ce problème.

17. À cet égard, trois constatations ne sont pas contestées dans la procédure au principal:

- La règle de droit interne relative à l'application du taux zéro avec droit de déduction aux produits alimentaires à l'exception de certains produits de confiserie est conforme à l'article 28, paragraphe 2, de la sixième directive.

19. Toutefois, la House of Lords considère qu'il convient de préciser, dans une certaine mesure, en tant que question préalable, si nous nous situons ou non dans un domaine dans lequel s'applique le droit communautaire et qui reconnaît certains droits aux assujettis. Les première et deuxième questions sont consacrées à cette problématique et nous les examinerons ensemble.

B — Sur les première et deuxième questions

- L'administration fiscale a appliqué cette réglementation de manière incorrecte

20. Dans l'arrêt Marks & Spencer I, la Cour a souligné que les États membres ne sont pas

uniquement tenus de transposer correctement une directive en droit interne. Bien plus, les particuliers sont également fondés à invoquer devant le juge que les mesures nationales qui transposent la directive soient appliquées de manière à atteindre le résultat qu'elle vise ¹¹.

21. Se fondant sur sa jurisprudence constante, la Cour a par ailleurs précisé que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit communautaire est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions communautaires ¹².

22. Les États membres qui sont intervenus à la présente procédure soutiennent à présent la thèse selon laquelle l'article 28, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive exclut les dérogations nationales du champ d'application de celle-ci. Pour les États membres, tout comme pour la Court of Appeal, il résulte de la jurisprudence citée ci-dessus que, dans la mesure où il n'existe aucun droit communautaire à l'application du taux zéro, mais bien un droit fondé sur le droit interne non harmonisé, il n'existerait

pas non plus de droit fondé sur le droit communautaire au remboursement de la taxe indûment perçue. Seul le droit interne s'appliquerait au remboursement et celui-ci ne devrait pas être apprécié selon les critères du droit communautaire.

23. Toutefois, nous considérons que la prémisse selon laquelle, dans les cas prévus à l'article 28, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, le champ d'application de celle-ci n'est pas ouvert et/ou qu'elle ne donne pas aux assujettis de droits à l'application du taux zéro ni au remboursement des taxes en cas de non-application erronée est inexacte.

— Application du droit communautaire dans le cas de dérogations non harmonisées

24. L'article 1^{er}, paragraphe 1, de la première directive TVA ¹³ a déjà clarifié à l'époque

11 — Arrêt précité à la note 9, point 27.

12 — Arrêt Marks & Spencer I, précité à la note 9, point 30, qui renvoie aux arrêts du 2 février 1988, Barra (309/85, Rec. p. 355, point 17); du 6 juillet 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883, point 40); du 9 février 1999, Dilexport (C-343/96, Rec. p. I-579, point 23), et du 8 mars 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, point 84).

13 — Première directive 67/227/CEE du Conseil, du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires (JO 1967, 71, p. 1301). Entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2007, la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxes sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), a remplacé la première directive TVA. En lien avec la disposition antérieure, l'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 2006/112 énonce: «[l]a présente directive établit le système commun de taxes sur la valeur ajoutée (TVA)».

qu'un système complet de taxes sur la valeur ajoutée devait être établi, même si les taux et les exonérations n'avaient pas encore été harmonisés à l'époque¹⁴:

«Les États membres remplacent leur système actuel de taxes sur le chiffre d'affaires par le système commun de taxe sur la valeur ajoutée défini à l'article 2.»

25. Il est exact que le système commun de TVA laisse encore aux États membres une importante marge de manœuvre et permet des dérogations et des règles d'exception. Ainsi, il y a lieu d'observer notamment qu'à ce jour le taux normal de la TVA, ainsi que le ou les taux réduits n'ont pas encore été entièrement harmonisés. En revanche, les États membres ont la possibilité de définir ces taux dans le cadre de limites précises. Lorsque les États membres mettent en œuvre cette marge de manœuvre et ces dérogations, ils ne sortent pas du champ d'application de la directive.

14 — Voir également, à ce sujet, le huitième considérant selon lequel: «considérant que le remplacement des systèmes de taxes cumulatives à cascade en vigueur dans la plupart des États membres par le système commun de taxes sur la valeur ajoutée doit, même si les taux et les exonérations ne sont pas en même temps harmonisés, aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution, et que, pour les échanges internationaux, le montant de la charge supportée par les marchandises soit connu afin qu'une compensation exacte de cette charge puisse être effectuée; qu'il convient, dès lors, de prévoir, dans une première étape, l'adoption par tous les États membres du système commun de taxes sur la valeur ajoutée, sans harmonisation concomitante des taux et des exonérations».

26. Ce constat vaut également dans le cadre de l'article 28, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, qui autorise des dérogations en ce sens que les taxes payées au stade antérieur sont remboursées et les taux réduits qui sont inférieurs au taux minimal fixé à l'article 12, paragraphe 3, pour les taux réduits peuvent être maintenus.

27. Cette disposition vise notamment le «zero-rating»¹⁵. S'il s'agissait simplement de permettre certains taux particulièrement bas, l'invocation du droit à déduction n'aurait pas été nécessaire. En effet, normalement, le droit à déduction prévu par la directive n'est pas concerné lorsque les opérations réalisées en amont sont liées aux opérations en aval, sur lesquelles s'applique un taux réduit. En revanche, on ne devait pas uniquement permettre une dérogation à l'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive, mais également une dérogation à l'article 17, paragraphe 2, qui permet uniquement la déduction pour les prestations utilisées pour les besoins des *opérations taxées* de l'assujetti. Dans la mesure où, dans le cadre de l'application du taux zéro, on ne peut parler en tout état de cause d'*opérations taxées* que de manière fictive, il était nécessaire que l'article 28, paragraphe 2,

15 — Voir proposition de sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxes sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, présentée par la Commission le 29 juin 1973, *Bulletin des Communautés européennes*, supplément 11/73, p. 31. Concernant l'effet du «zero-rating», voir nos conclusions du 4 mai 2006 dans l'affaire Talacre Beach Caravan Sales (arrêt du 6 juillet 2006, C-251/05, Rec. p. I-6269, points 22 et 23).

sous a), précise expressément que le droit à déduction existe également dans le cas d'un taux réduit (à zéro).

28. Toutefois, si des règles de droit interne dérogeant à deux égards à la sixième directive peuvent être maintenues, cela ne signifie pas que les opérations auxquelles s'appliquent ces dérogations soient totalement exclues du champ d'application de la directive. En revanche, l'ensemble des dispositions de la directive, ainsi que les principes généraux de droit que doivent respecter les États membres lors de la transposition et de la mise en œuvre de celles-ci¹⁶ s'appliquent également à ces opérations, dans la mesure où l'article 28, paragraphe 2, sous a), ne permet aucune dérogation.

29. L'exclusion totale des opérations du champ d'application de la sixième directive qui sont taxées en vertu de la dérogation prévue à l'article 28, paragraphe 2, sous a), n'est pas compatible avec le libellé de la disposition. En effet, ainsi que le montre le

renvoi fait dans la phrase introductive de l'article 28, paragraphe 2, et sous a), à la dérogation prévue à l'article 12, paragraphe 3, seule une dispense d'application de certaines dispositions de ladite directive devrait être accordée. Par ailleurs, il serait contraire au principe de l'interprétation stricte des règles d'exception¹⁷ de comprendre également l'article 28, paragraphe 2, sous a), comme étant une exemption sectorielle pour certaines opérations.

30. Ainsi que nous l'avons déjà expliqué dans nos conclusions dans l'affaire *Talacre Beach Caravan Sales*, cette analyse trouve appui sur l'ajout apporté à l'article 28, paragraphe 2, sous a), adopté en 1992, selon lequel les dérogations autorisées par cette disposition doivent être conformes au *droit communautaire*¹⁸. Enfin, cet ajout n'a qu'une portée de clarification. La soumission au droit communautaire (en ce compris aux autres dispositions de la sixième directive elle-même) existe également indépendamment de cela. Par conséquent, s'agissant des périodes sur lesquelles se fondent les demandes de remboursement, il n'y a pas lieu de faire une distinction entre la période existant avant l'adoption du passage cité et celle qui la suit.

16 — Voir, en ce qui concerne le respect des principes généraux de droit et, en particulier, des droits fondamentaux lors de la transposition et de l'application du droit communautaire, arrêts du 25 novembre 1986, *Klensch e.a.* (201/85 et 202/85, Rec. p. 3477, points 8 à 10); du 13 juillet 1989, *Wachauf* (5/88, Rec. p. 2609, point 19); du 18 juin 1991, *ERT* (C-260/89, Rec. p. I-2925, points 42 et suiv.); du 3 décembre 1998, *Belgacodex* (C-381/97, Rec. p. I-8153, point 26); du 27 avril 2006, *Commission/Allemagne* (C-441/02, Rec. p. I-3449, points 107 et 108), et du 11 mai 2006, *Federation of Technological Industries e.a.* (C-384/04, Rec. p. I-4191, point 29).

17 — Voir, à ce sujet, conclusions rendues dans l'affaire *Talacre Beach Caravan Sales* (précitée à la note 15, point 17 et autres références). En ce qui concerne les dérogations à l'article 28, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive, voir également arrêt du 7 décembre 2006, *Eurodental* (C-240/05, Rec. p. I-11479, point 54).

18 — Affaire précitée à la note 15, point 24.

31. Ce résultat est également confirmé par l'arrêt *Commission/France*¹⁹. La Cour a considéré dans cette affaire que le maintien fondé sur l'article 28, paragraphe 2, sous a), d'un taux spécial réduit de 2,1 % pour les médicaments remboursables, alors que la livraison de médicaments non remboursables est grevée d'un taux de 5,5 %, n'est admissible que s'il ne méconnaît pas le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA. Dès lors, le fait que la République française ait maintenu une dérogation en vertu de l'article 28, paragraphe 2, sous a), n'a pas empêché la Cour de tenir compte de ce principe inhérent au système commun de TVA.

32. L'arrêt *Idéal Tourisme*²⁰, auquel les États membres intervenant dans cette affaire ont fait référence, ne s'oppose pas à la thèse défendue ci-dessus.

33. Dans cette affaire, une entreprise de transport par autocar invoquait une violation du principe d'égalité au motif que ses opérations de transport international de personnes étaient soumises à la TVA, alors que le transport aérien de personnes en était exonéré. À cet égard, l'exonération du transport aérien en droit belge se fondait sur l'article 28, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, qui permet aux États

membres d'exonérer au cours de la période transitoire certaines opérations qui, en soi, devraient être soumises à la taxe en vertu de la directive.

34. La Cour a considéré tout d'abord que la sixième directive n'a que partiellement harmonisé les règles TVA des États membres²¹. Elle précise: «dès lors, dans la mesure où un État membre maintient de telles dispositions, il ne transpose pas la sixième directive et ne viole donc ni cette directive ni les principes généraux communautaires que les États membres doivent, selon l'arrêt *Klensch e.a.* [22] respecter en mettant en œuvre la réglementation communautaire»²³.

35. En tenant compte du contexte de cet arrêt, il nous semble que la Cour n'a pas voulu exclure toute application des dispositions de droit communautaire lorsqu'il y a lieu d'appliquer des dérogations nationales à certaines opérations. En revanche, cette soumission au droit communautaire s'estompe uniquement dans la mesure où les dispositions de droit interne peuvent s'écarter des règles de la directive et, partant, ne peuvent être considérées comme une transposition de celle-ci. Rapporté à la présente affaire, cela signifie que l'on ne peut pas reprocher au Royaume-Uni de taxer les

19 — Arrêt du 3 mai 2001 (C-481/98, Rec. p. I-3369, point 21).

20 — Arrêt du 13 juillet 2000 (C-36/99, Rec. p. I-6049).

21 — Arrêt *Idéal Tourisme* (précité à la note 20, point 37). Voir, également, arrêt *Eurodental* (précité à la note 17, points 50 et 51).

22 — Arrêt *Klensch e.a.* (précité à la note 16, point 9).

23 — Arrêt *Idéal Tourisme* (précité à la note 20, point 38). Voir également arrêt *Eurodental* (précité à la note 17, point 52).

produits alimentaires à un taux inférieur au taux minimal prévu à l'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive. En effet, l'article 28, paragraphe 2, sous a), autorise précisément le «zero-rating». De la même manière, il n'y a pas lieu de critiquer le fait que, en dépit de l'exonération fiscale de fait, la déduction de la taxe payée en amont soit possible.

l'article 28, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, il reste lié pour le surplus à la directive et aux principes généraux de droit à respecter lors de la transposition et de l'application de celle-ci. Il reste à clarifier si les dispositions de droit communautaire reconnaissent aux particuliers un droit à l'application du taux correct (et/ou de l'exonération fiscale).

36. Selon l'arrêt *Idéal Tourisme*, un assujetti ne peut pas non plus se fonder sur le principe d'égalité de traitement lorsque l'inégalité de traitement résulte de la coexistence de règles harmonisées et de règles non harmonisées, et donc du fait même qu'elle soit inévitable. Une telle situation ne se présente pas en l'espèce. Il n'est pas contesté qu'au Royaume-Uni les produits alimentaires sont plus favorablement taxés que les opérations concernant d'autres produits qui sont soumises au taux minimal de taxation prévu à l'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive. En revanche, il s'agit uniquement d'une application en soi cohérente d'une dérogation nationale.

38. Marks & Spencer prétend fonder ce droit sur l'article 12, paragraphe 3, de la sixième directive selon lequel le taux applicable aux opérations imposables est celui en vigueur au moment où a lieu le fait générateur de la taxe. Cette thèse ne peut être acceptée. En effet, la portée de cette disposition se limite clairement, d'après son libellé, à la question de la détermination dans le temps de l'application d'un taux déterminé.

— Exigences de droit communautaire pour l'application de dispositions dérogatoires nationales

39. Toutefois, les principes généraux du droit que tout État membre doit respecter lors de la transposition du droit communautaire et/ou de la mise en œuvre des dispositions internes de transposition²⁴ exigent qu'un taux prévu en droit national pour des opérations données s'applique effectivement auxdites opérations.

37. Même si un État membre applique une dérogation de droit interne au sens de

24 — Voir, à ce sujet, jurisprudence citée au point 16.

40. Cela découle en premier lieu du principe de légalité qui, selon la jurisprudence de la Cour, fait partie des principes généraux de droit reconnus en droit communautaire²⁵. Par conséquent, l'administration fiscale est soumise au droit et à la loi et ne peut procéder à aucune taxation contraire aux règles de droit. De plus, il serait également contraire aux principes de la sécurité juridique si l'assujetti ne pouvait s'attendre à ce qu'une opération soit taxée de la manière prévue par la loi.

41. Pour apprécier si une application erronée des règles TVA de droit interne constitue également une violation des principes d'égalité de traitement et de neutralité, il y a lieu d'examiner le cas d'espèce. Le principe d'égalité de traitement, qui en matière de TVA a reçu une signification particulière dans le principe de neutralité fiscale²⁶, requiert que des opérations de même nature soient soumises au même taux²⁷. Si l'administration fiscale taxait les «teacakes» de Marks & Spencer au taux normal, mais qu'elle applique à des produits comparables

provenant d'autres fournisseurs le taux zéro prescrit par la loi, ces principes seraient violés.

42. Le fait d'appliquer une dérogation de droit interne qui précise le taux applicable et non la sixième directive elle-même ne s'oppose pas au fondement en droit communautaire de ce droit. Certes, les dispositions d'une directive doivent paraître comme étant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, afin qu'elles puissent être invoquées par les particuliers²⁸. Toutefois, l'invocation de la sixième directive et des principes généraux de droit à respecter pour sa mise en œuvre ne peut échouer au motif que la directive accorde aux États membres un pouvoir d'appréciation dans la détermination du taux de la taxe²⁹. Dans le cas contraire, l'effet de la directive serait sensiblement limité. En effet, non seulement la directive laisse aux États membres le pouvoir de déterminer le taux de la taxe dans le cadre de la dérogation prévue à l'article 28, paragraphe 2, mais, de plus, elle n'harmonise pas complètement les taux de la taxe. En revanche, le particulier, se fondant sur la directive et sur les principes généraux de droit exposés aux points 40 et 41 ci-dessus, peut faire valoir que l'État

25 — Arrêt du 22 juin 2006, Belgique et Forum 187/Commission (C-182/03 et C-217/03, Rec. p. I-5479, point 69).

26 — Sur le lien entre le principe de l'égalité de traitement et le principe de neutralité, voir arrêt du 27 avril 2006, Solleveld et van den Hout-van Eijnsbergen (C-443/04 et C-444/04, Rec. p. I-3617, point 35).

27 — Arrêt Commission/France (précité à la note 19, point 22); de manière générale, sur le principe de neutralité fiscale, voir arrêts du 7 septembre 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947, points 19 et 20); du 17 février 2005, Linneweber et Akritidis (C-453/02 et C-462/02, Rec. p. I-1131, point 24); du 26 mai 2005, Kingscrest Associates et Montecello (C-498/03, Rec. p. I-4427, point 54), et du 28 juin 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, Rec. p. I-5517, point 46).

28 — Arrêts du 19 janvier 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53, point 25); du 10 septembre 2002, Kügler (C-141/00, Rec. p. I-6833, point 51); Linneweber et Akritidis (précité à la note 27, point 33), et JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies (précité à la note 27, point 58).

29 — S'agissant du pouvoir d'appréciation des États membres lors de la définition des institutions exemptées de la taxe: arrêt du 6 novembre 2003, Dornier (C-45/01, Rec. p. I-12911, point 81). Voir, par ailleurs, arrêt JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies (précité à la note 27, points 60 et 61).

membre soumet effectivement une opération au taux qu'il a déterminé légalement dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation pour des opérations de même nature.

membre est lié par les principes généraux du droit qui doivent être respectés lors de la transposition et de la mise en œuvre du droit communautaire.

43. Si un État membre a omis à tort d'appliquer une dérogation de droit interne à une opération donnée, la perception de la taxe qui en résulte ne viole pas uniquement le droit fiscal national, mais également le droit communautaire.

45. Par conséquent, il convient de répondre comme suit aux deux premières questions:

— Conséquences de l'application erronée d'une disposition dérogatoire nationale

44. Dans un tel cas, l'État membre en cause est en principe tenu, en vertu du droit communautaire, de rembourser les taxes. En effet, ainsi que nous l'avons déjà expliqué, le droit au remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation du droit communautaire constitue une conséquence et un complément au droit que les particuliers tirent du droit communautaire³⁰. Le remboursement des taxes élimine après coup les conséquences de l'illégalité et conduit finalement à une taxation conforme au droit communautaire. C'est la raison pour laquelle, même dans le cadre de la détermination du droit au remboursement, l'État

Lorsque, au titre de l'article 28, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive (tant avant qu'après les modifications apportées en 1992 par la directive 92/77), un État membre a maintenu dans sa législation TVA nationale une exonération avec remboursement des taxes payées en amont en ce qui concerne certaines prestations déterminées, un opérateur économique a droit à une application correcte de cette disposition sur la base de la directive en lien avec les principes généraux du droit qu'il convient d'appliquer lors de la transposition de celle-ci et, en particulier, les principes d'égalité de traitement, de neutralité, de légalité et de sécurité juridique.

Si, dans un tel cas, l'administration nationale a interprété sa législation nationale de façon erronée avec pour conséquence que certaines prestations qui auraient dû bénéficier de l'exonération avec remboursement des taxes payées en amont, conformément à la loi nationale, ont été taxées au taux normal,

30 — Voir jurisprudence citée à la note 12.

alors le droit communautaire confère en principe à l'opérateur économique un droit à récupérer la TVA indûment perçue. Lors de la configuration du contenu de ce droit, il convient de respecter les principes généraux de droit communautaire, en ce compris les principes d'égalité de traitement et de neutralité fiscale.

favorables que des demandes comparables qui se fondent sur des dispositions du droit interne et qu'elles ne peuvent pas être élaborées de telle manière qu'elles rendent en pratique impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire³¹.

C — Sur les troisième à cinquième questions

46. Par les troisième à cinquième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi aimerait savoir en substance à quelles conditions l'État membre peut opposer à la demande de remboursement de la TVA l'exception de l'enrichissement sans cause.

48. À cet égard, la Cour a dit pour droit que le droit national peut exclure le remboursement dans la mesure où celui-ci conduirait à un enrichissement sans cause de l'assujetti, parce qu'il est établi que celui-ci a répercuté la charge de la taxe sur une autre personne³².

49. Dans la mesure où de telles règles constituent une exception au principe du remboursement des taxes perçues contrairement au droit communautaire, la Cour a posé des exigences strictes relatives à la preuve de l'enrichissement³³. Ainsi, en matière de taxes indirectes, on ne peut simplement présumer qu'elles ont effective-

47. En l'absence d'une réglementation communautaire relative au remboursement des taxes, il appartient à l'ordre juridique national de chaque État membre de déterminer les conditions auxquelles un tel remboursement peut être exigé; ces conditions doivent être conformes au principe d'équivalence et au principe d'effectivité, c'est-à-dire qu'elles ne peuvent être moins

31 — Arrêts du 9 novembre 1983, *San Giorgio* (199/82, Rec. p. 3595, point 12); *Marks & Spencer I* (précité à la note 9, point 39); du 2 octobre 2003, *Weber's Wine World e.a.* (C-147/01, Rec. p. I-11365, point 103), et du 15 mars 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, Rec. p. I-2425, point 37).

32 — Voir, à ce sujet, arrêts du 27 février 1980, *Just* (68/79, Rec. p. 501, point 26); *San Giorgio* (précité à la note 31, point 13); du 14 janvier 1997, *Comateb e.a.* (C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165, point 23); du 21 septembre 2000, *Michailidis* (C-441/98 et C-442/98, Rec. p. I-7145, point 31), et *Weber's Wine World e.a.* (précité à la note 31, point 94).

33 — Voir, en résumé, arrêt *Weber's Wine World e.a.* (précité à la note 31, points 94 et suiv.).

ment été répercutées sur le consommateur³⁴. Pour savoir si la répercussion a effectivement supprimé les effets économiques de la taxation auprès de l'assujetti et si le remboursement de la taxe a conduit à un enrichissement sans cause, il convient de tenir compte en outre de nombreux facteurs qui devraient être examinés dans le cadre d'une analyse économique³⁵.

50. Selon les observations formulées par le gouvernement du Royaume-Uni à l'audience, les juridictions chargées de l'affaire au principal ont obtenu des preuves complètes relatives à cette question. Par conséquent, on peut considérer qu'il est établi aux fins de la présente procédure de renvoi préjudiciel que le remboursement complet de la TVA conduirait à un enrichissement sans cause de Marks & Spencer.

51. Par conséquent, le principe d'efficacité ne s'oppose pas au refus du remboursement de la taxe. Il n'existe pas non plus d'élément permettant de conclure à une violation du principe d'équivalence. Tel est en tout état de cause le cas lorsque ce principe est compris dans le cadre de sa définition actuelle, à savoir qu'il interdit le traitement moins favorable des demandes de rembour-

sement des taxes fondées sur le droit communautaire, par rapport aux demandes purement nationales analogues³⁶.

52. Toutefois, le droit interne ne prévoyait l'exception d'enrichissement dans la période pertinente que si l'assujetti qui demande le remboursement a versé la TVA au cours d'une période d'imposition et donc qu'il ne disposait pas de droits de déduction suffisamment élevés pour compenser ainsi entièrement les taxes à verser. Dans le cas de ce qu'il est convenu d'appeler les «repayment traders», le droit à un remboursement (plus élevé), à la suite de la correction du traitement fiscal à appliquer aux opérations en cause, ne pouvait être limité par l'exception d'enrichissement sans cause.

53. Selon Marks & Spencer, ces modalités différenciées de remboursement violent les principes d'égalité de traitement et de neutralité fiscale.

54. Dans l'arrêt Marks & Spencer I, la Cour avait déjà reconnu que, lorsque les États

34 — Arrêts du 25 février 1988, Bianco et Girard (331/85, 376/85 et 378/85, Rec. p. 1099, point 17); Weber's Wine World e.a. (précité à la note 31, point 96), et Comateb e.a. (précité à la note 32, point 25).

35 — Voir arrêts Bianco et Girard (précité à la note 34, point 20); Comateb e.a. (précité à la note 32, points 29 et suiv.); Michailidis (précité à la note 32, points 34 et 35), et Weber's Wine World e.a. (précité à la note 31, points 97 et suiv.).

36 — Pourtant, on pourrait se demander si ce principe ne requiert pas déjà un traitement égal de l'ensemble des demandes de remboursement fondées sur le droit communautaire. Toutefois, cette réflexion importe peu, car les principes d'égalité de traitement et de neutralité fiscale doivent de toute façon être respectés (voir, à ce sujet, points 56 et suiv.).

membres établissent le régime des remboursements dans le champ d'application du droit communautaire, ils doivent non seulement respecter les principes d'équivalence et d'effectivité, mais également les principes généraux du droit qui font partie intégrante de l'ordre juridique communautaire³⁷. Cela inclut notamment la soumission au principe d'égalité et — en matière de TVA — au principe de neutralité fiscale que nous examinerons tout d'abord.

tant que «repayment traders». Ces remboursements visaient une correction du traitement fiscal appliqué à d'autres produits que les «teacakes» (à savoir l'eau minérale et les jus de fruits). Il n'a pas été opposé à Tesco que le paiement conduirait à un enrichissement sans cause au motif que la taxe aurait été répercutée sur les clients.

— Principe de neutralité fiscale

55. Tout d'abord, nous aimerions encore faire observer ce qui suit quant aux faits:

— Il ne ressort ni de la décision de renvoi ni des observations des parties intervenant devant la Cour qu'un autre opérateur économique que Marks & Spencer ait demandé ou obtenu des remboursements de TVA au motif qu'il aurait vendu des «teacakes» qui étaient classés initialement et à tort en tant que produits de confiserie.

— Selon les indications données par Marks & Spencer, mais que le gouvernement du Royaume-Uni n'a pas pu confirmer à l'audience, l'entreprise de détail Tesco a obtenu des remboursements de taxes en

56. La Cour a tout d'abord déduit du principe de neutralité fiscale que, à l'intérieur de chaque pays, des marchandises semblables supportent la même charge fiscale, quelle que soit la longueur du circuit de production et de distribution³⁸. La neutralité ainsi définie est garantie par le droit de déduire la taxe payée en amont. La déduction de la taxe payée en amont a pour effet que l'ensemble des étapes intermédiaires sont totalement exonérées de la TVA et qu'en fin de compte, le consommateur est soumis à une taxe qui est exactement proportionnelle à la valeur de la prestation.

57. Ultérieurement, la Cour a déduit de manière générale du principe de neutralité

37 — Arrêt précité à la note 9, point 44. Dans cette procédure, on devait respecter les principes de protection de la confiance légitime.

38 — Arrêts du 14 février 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655, point 19); du 24 octobre 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Rec. p. I-5339, point 20), et du 26 mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec. p. I-4357, point 34).

fiscale que des marchandises semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de la même manière du point de vue de la TVA ³⁹. Cette facette du principe de neutralité a joué un rôle dans la jurisprudence actuelle, notamment lors de la définition des opérations taxables et de l'interprétation des exonérations prévues à l'article 13 de la sixième directive.

58. Dans d'autres arrêts, la Cour a également précisé que le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA ⁴⁰. Bien qu'en l'espèce l'égalité de traitement des différents opérateurs économiques apparaisse en première ligne, nous comprenons néanmoins cela en ce sens qu'un traitement différent des différents opérateurs économiques est interdit, s'agissant précisément d'opérations semblables.

59. Enfin, la Cour a ajouté que le principe de neutralité fiscale inclut le principe d'élimination des distorsions de concurrence résultant

d'un traitement différencié du point de vue de la TVA. Partant, la distorsion est démontrée dès qu'il est constaté que des prestations de services se trouvent en état de concurrence et sont traitées inégalement du point de vue de la TVA ⁴¹.

60. Il résulte de cette définition du principe de neutralité qu'en l'espèce il est illégal d'appliquer un traitement fiscal différent aux livraisons de «teacakes» (comparables). De même, les dispositions relatives au remboursement des taxes ne peuvent conduire a posteriori à un traitement différent appliqué aux livraisons de produits comparables.

61. En revanche, le principe de neutralité ne vise pas la différence générale de traitement entre les divers opérateurs économiques qui n'est pas liée à la taxation d'opérations similaires, mais qui se réfère à d'autres caractéristiques. Par conséquent, la circonstance que Tesco soit susceptible d'avoir obtenu des remboursements de taxes en ce qui concerne d'autres produits, bien que les taxes aient été répercutées, est sans aucune pertinence pour l'application du principe de neutralité.

62. La preuve de la violation du principe de neutralité est établie lorsque d'emblée le

39 — Arrêts Commission/France (précité à la note 19, point 22), Gregg (précité à la note 27, points 19 et 20); Linneweber et Akritidis (précité à la note 27, point 24); Kingscrest Associates et Montecello (précité à la note 27, point 54), et JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies (précité à la note 27, point 46).

40 — Arrêts du 16 septembre 2004, *Cimber Air* (C-382/02, Rec. p. I-8379, points 23 et 24); du 8 décembre 2005, *Jyske Finans* (C-280/04, Rec. p. I-10683, point 39), et du 4 mai 2006, *Abbey National* (C-169/04, Rec. p. I-4027, point 56).

41 — Arrêt JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust et The Association of Investment Trust Companies (précité à la note 27, point 47 et jurisprudence citée).

«zero-rating» a été appliqué aux «teacakes» d'autres opérateurs économiques, alors que les livraisons de Marks & Spencer étaient soumises au taux normal. De plus, la violation est établie lorsque d'autres opérateurs économiques ont obtenu après coup, contrairement à Marks & Spencer, un remboursement de TVA à la suite d'une nouvelle appréciation des livraisons en cause, sans que l'exception d'enrichissement sans cause ait été prise en compte. Il n'est pas nécessaire qu'il existe un préjudice matériel plus important. En effet, le traitement fiscal différent d'opérations similaires montre l'existence d'une distorsion de concurrence.

63. Le fait que seule l'administration fiscale dispose des informations nécessaires pour établir définitivement l'existence d'une violation du principe de neutralité à la suite d'une certaine pratique administrative a pour conséquence que l'on ne peut imposer à l'assujetti concerné qu'une charge de la preuve limitée. En général, il suffit que l'intéressé nomme d'autres opérateurs économiques qui livrent des produits comparables et qui sont susceptibles d'avoir bénéficié d'un traitement fiscal plus favorable. Il appartient alors à l'administration de donner des informations sur leur taxation effective.

— Principe d'égalité de traitement

64. Outre le principe de neutralité fiscale, les États membres doivent également respecter

le principe général d'égalité de traitement lors de la mise en œuvre de la sixième directive, et celui-ci requiert que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale, à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié⁴².

65. Le gouvernement du Royaume-Uni ne conteste pas que, en ce qui concerne l'exception d'enrichissement sans cause, il existait des réglementations différentes pour les «repayment traders» et les «payment traders» jusqu'à la modification de la loi relative à la TVA en 2005. Toutefois, il considère que les droits aux remboursements n'étaient pas comparables dans les différentes situations.

66. Ainsi que le soutiennent la Commission et Marks & Spencer, nous ne pouvons néanmoins déceler l'existence d'une différence qui serait déterminante pour l'éventuelle application de l'exception d'enrichissement sans cause.

67. Dans les deux cas, le prix des produits livrés comprend dans un premier temps la

42 — Voir, notamment, arrêts du 18 mai 1994, Codorniu/Conseil (C-309/89, Rec. p. I-1853, point 26); du 17 juillet 1997, National Farmers' Union e.a. (C-354/95, Rec. p. I-4559, point 61), et du 6 octobre 2005, MyTravel (C-291/03, Rec. p. I-8477, point 44).

TVA. L'acheteur paie l'ensemble du montant à l'assujetti. Tant un «repayment trader» qu'un «payment trader» compensent la taxe versée au fisc avec leur droit au remboursement de la taxe payée en amont. Dans le cas du «repayment trader», il en résulte un solde en faveur de l'assujetti; il bénéficie d'un droit au remboursement vis-à-vis du fisc. Dans l'autre cas, il existe un solde en faveur du fisc que l'assujetti doit payer.

68. S'il apparaît ultérieurement que certaines opérations n'ont pas été soumises au taux normal, mais bien au taux zéro («zero-rating»), alors les postes de compensation doivent être réduits. Dans le cas du «repayment trader», cela conduit à une augmentation du solde en sa faveur et dans le cas du «payment trader», à une réduction du solde en faveur du fisc. Dans les deux cas, pour régulariser la situation, il est nécessaire que le fisc rembourse les assujettis, ce qui peut conduire à un enrichissement sans cause lorsque la taxe affectant l'opération en cause en aval a été entièrement répercutée sur les clients et qu'il n'y a pas d'autres inconvénients économiques qui excluent un enrichissement.

69. Dès lors, dans la mesure où la situation du «repayment trader» et celle du «payment trader» sont identiques du point de vue de l'enrichissement sans cause, le principe d'égalité de traitement requiert également de mettre en œuvre l'exception d'enrichissement de la même manière que pour les

demandes de remboursement. Toutefois, selon le droit applicable au Royaume-Uni antérieur à la modification de la loi de 2005, tel n'était pas le cas.

70. Le fait que le législateur intervienne suggère déjà qu'il existait manifestement une inégalité de traitement des situations comparables. En effet, si les situations n'étaient pas comparables, le législateur n'aurait pas pu étendre l'exception d'enrichissement en vertu de l'article 80, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA de 2005 à la situation du «repayment trader».

71. À cet égard, l'inégalité de traitement existant jusqu'alors est d'autant moins compréhensible que le fait qu'un assujetti se trouve dans telle ou telle situation au cours d'une période d'imposition donnée dépend de toute une série d'aléas et de facteurs qui se modifient sans cesse, tels que la composition de la gamme des produits, l'engagement d'investissements, etc.

— Remèdes en cas de violation des principes de neutralité fiscale et d'égalité de traitement

72. Il convient de rappeler, tout d'abord, qu'il incombe aux juridictions nationales

chargées d'appliquer dans le cadre de leur compétence les dispositions de droit communautaire, d'assurer le plein effet de ces normes et de protéger les droits qu'elles confèrent aux particuliers⁴³. À cet égard, la primauté du droit communautaire exige que soit laissée inappliquée toute disposition de droit national contraire à une règle communautaire, qu'elle soit antérieure ou postérieure à cette dernière⁴⁴.

73. Il est exact qu'un État membre a le choix quant à la manière dont il souhaite mettre fin pour l'avenir à une violation du principe d'égalité de traitement. En effet, il peut en principe mettre fin à la taxation frappant tel groupe ou bien étendre celle-ci de la même manière à un autre groupe. S'agissant du passé, en revanche, le fait d'étendre a posteriori la taxation devrait en général être contraire au principe de protection de la confiance légitime⁴⁵.

74. Par ailleurs, ainsi que la Cour l'a itérativement jugé dans des cas de discrimination contraire au droit communautaire, aussi longtemps que des mesures établissant

l'égalité de traitement n'ont pas été adoptées, le respect du principe d'égalité ne saurait être assuré que par l'octroi aux personnes de la catégorie défavorisée des mêmes avantages que ceux dont bénéficient les personnes de la catégorie privilégiée. Dans une telle hypothèse, le juge national est tenu d'écarter toute disposition nationale discriminatoire, sans qu'il 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 l'autre catégorie⁴⁶.

75. Il en résulte que l'exception de l'enrichissement sans cause de Marks & Spencer ne peut être maintenue, dans la mesure où elle viole le principe d'égalité de traitement.

76. Il est exact que personne ne peut exiger l'égalité dans l'illégalité⁴⁷. Ainsi, la Cour a, par exemple, jugé, dans le contexte de règles relatives aux aides d'État, que les redevables d'une taxe ne sauraient exciper de ce que l'exonération dont bénéficient d'autres

43 — Voir, notamment, arrêts du 9 mars 1978, *Simmenthal* (106/77, Rec. p. 629, point 16); du 19 juin 1990, *Factortame e.a.* (C-213/89, Rec. p. I-2433, point 19); du 20 septembre 2001, *Courage et Crehan* (C-453/99, Rec. p. I-6297, point 25), et du 13 juillet 2006, *Manfredi e.a.* (C-295/04 à C-298/04, Rec. p. I-6619, point 89).

44 — Voir, notamment, arrêts du 9 septembre 2003, *CIF* (C-198/01, Rec. p. I-8055, point 48), et *Manfredi e.a.* (précité à la note 43, point 39).

45 — Voir arrêts du 8 juin 2000, *Schloßstraße* (C-396/98, Rec. p. I-4279, points 44 et 47), et *Marks & Spencer I* (précité à la note 9, points 45 et 46).

46 — Arrêt du 21 juin 2007, *Jonkman e.a.* (C-231/06 à C-233/06, Rec. p. I-5149, point 39), avec renvoi aux arrêts du 28 septembre 1994, *Avdel Systems* (C-408/92, Rec. p. I-4435, points 16 et 17); du 12 décembre 2002, *Rodríguez Caballero* (C-442/00, Rec. p. I-11915, points 42 et 43), et du 7 septembre 2006, *Cordero Alonso* (C-81/05, Rec. p. I-7569, points 45 et 46).

47 — Arrêts du 9 octobre 1984, *Witte/Parlement* (188/83, Rec. p. 3465, point 15), et du 4 juillet 1985, *Williams/Cour des comptes* (134/84, Rec. p. 2225, point 14).

entreprises constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de ladite taxe; une extension du cercle de bénéficiaires potentiels à d'autres entreprises ne permettrait pas d'éliminer l'effet d'une aide illégale, mais aurait, au contraire, pour conséquence d'accroître les effets de cette aide⁴⁸.

77. Toutefois, il est de jurisprudence constante que les États membres ne sont pas tenus d'exclure le remboursement de taxes prélevées en violation du droit communautaire, dans la mesure où celles-ci conduiraient à un enrichissement sans cause. En revanche, selon la jurisprudence, le remboursement devrait constituer la règle par rapport à laquelle on pourrait s'écarter afin d'éviter un enrichissement sans cause⁴⁹. Par conséquent, il n'y a pas d'illégalité lorsqu'une réglementation nationale permet un remboursement d'une taxe prélevée en violation du droit communautaire sans prévoir de restrictions justifiées par l'exception d'enrichissement sans cause, ainsi que cela était manifestement le cas au Royaume-Uni jusqu'en 2005 en ce qui concerne les «repayment traders». Dès lors, l'élimination de l'inégalité de traitement au moyen du rejet de l'exception d'enrichissement sans cause vis-à-vis des «payment traders» ne constitue pas une «égalité dans l'illégalité».

78. À l'audience, Marks & Spencer a plus particulièrement souligné que le refus du remboursement à son égard conduirait à un enrichissement sans cause du fisc. En effet, le remboursement serait dû aux clients de Marks & Spencer qui auraient en fin de compte pris en charge la taxe non due. À cela, le Royaume-Uni a répondu que l'État affectait en tout état de cause les taxes indûment perçues à des objectifs d'intérêt général en sorte qu'en fin de compte elles profiteraient également aux clients de Marks & Spencer.

79. Dans ce contexte, il convient de rappeler qu'un État membre ne peut en principe se fonder sur une violation du droit communautaire pour en tirer des avantages⁵⁰. Par ailleurs, il serait excessif de demander à la Cour de devoir trancher qui de l'État ou de l'entreprise en cause utiliserait de manière plus appropriée et plus utile les ressources financières indûment perçues pour les clients de Marks & Spencer.

48 — Arrêts du 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 et C-41/05, Rec. p. I-5293, points 43 et 45), et du 5 octobre 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, Rec. p. I-9957, points 49 et 50).

49 — Voir jurisprudence citée aux notes 47 et 48.

50 — Voir, en ce sens, arrêts du 5 avril 1979, *Ratti* (148/78, Rec. p. 1629, point 22); *Becker* (précité à la note 28, point 24); du 26 février 1986, *Marshall* (152/84, Rec. p. 723, point 49), et du 14 juillet 1994, *Faccini Dori* (C-91/92, Rec. p. I-3325, points 22 et 23).

V — Conclusion

80. En conclusion, nous proposons de répondre comme suit aux questions posées:

- «1) Lorsque, au titre de l'article 28, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxes sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, (tant avant qu'après les modifications apportées en 1992 par la directive 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la sixième directive), un État membre a maintenu dans sa législation TVA nationale une exonération avec remboursement des taxes payées en amont en ce qui concerne certaines prestations déterminées, un opérateur économique a droit à une application correcte de cette disposition sur la base de la directive en lien avec les principes généraux du droit qu'il convient d'appliquer lors de la transposition de celle-ci et, en particulier, les principes d'égalité de traitement, de neutralité, de légalité et de sécurité juridique.

Si, dans un tel cas, l'administration nationale a interprété sa législation nationale de façon erronée avec pour conséquence que certaines prestations qui auraient dû bénéficier de l'exonération avec remboursement des taxes payées en amont, conformément à la loi nationale, ont été taxées au taux normal, alors le droit communautaire reconnaît en principe à l'opérateur économique un droit à récupérer la TVA indûment perçue. Lors de la configuration du contenu de ce droit, il convient de respecter les principes généraux de droit communautaire, en ce compris les principes d'égalité de traitement et de neutralité fiscale.

- 2) La sixième directive ne s'oppose en principe pas à une réglementation nationale qui exclut le remboursement de la TVA perçue en violation du droit communautaire dans la mesure où celui-ci conduirait à un enrichissement sans cause de l'assujetti.

Toutefois, il serait contraire au principe d'égalité de traitement applicable lors de la mise en œuvre de ladite directive que l'exception d'enrichissement ne s'applique qu'aux assujettis qui ont versé la TVA au cours d'une période d'imposition et non aux assujettis dont les droits à déduction dépassent la TVA à verser pour leurs opérations en aval ('repayment traders').

Il incombe aux juridictions nationales chargées d'appliquer dans le cadre de leur compétence les dispositions de droit communautaire d'assurer le plein effet de ces normes et de protéger les droits qu'elles confèrent aux particuliers en laissant inappliquée toute disposition de droit national contraire au principe d'égalité de traitement.»