

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

18 décembre 2014 (*)

«Manquement d'État – Restitution d'impôts indûment perçus au regard du droit de l'Union –
Législation nationale – Réduction rétroactive du délai de prescription des voies de recours
applicables – Principe d'effectivité – Principe de protection de la confiance légitime»

Dans l'affaire C-640/13,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 4 décembre 2013,

Commission européenne, représentée par MM. R. Lyal et W. Roels, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, représenté par M^{me} J. Beeko, en qualité d'agent,

partie défenderesse,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano (rapporteur), président de chambre, MM. A. Borg Barthet, E. Levits, M^{me} M. Berger et M. F. Biltgen, juges,

avocat général: M. Y. Bot,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

- 1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en restreignant rétroactivement le droit des contribuables de recouvrer les impôts prélevés en violation du droit de l'Union, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 4, paragraphe 3, TUE.

Le cadre juridique

- 2 Le droit anglais prévoit deux voies de recours, fondées sur la «common law», permettant d'obtenir la restitution d'impôts perçus en violation du droit de l'Union.
- 3 La première, reconnue par la House of Lords dans son arrêt du 20 juillet 1992, *Woolwich Equitable Building Society/Inland Revenue Commissioners* ([1993] AC 70, ci-après l'«action Woolwich»), est une action en restitution de l'impôt perçu illégalement.
- 4 En vertu de l'article 5 de la loi de 1980 sur la prescription (*Limitation Act 1980*, ci-après la «loi de 1980»), le délai de prescription de cette action est de six ans à compter du fait générateur de celle-ci, à savoir le paiement de l'impôt en question.
- 5 La seconde voie de recours, reconnue dans l'arrêt de la House of Lords du 29 octobre 1998, *Kleinwort Benson/Lincoln City Council* ([1999] 2 AC 349, ci-après l'«action Kleinwort Benson»), permet le remboursement des sommes versées à la suite d'une erreur de droit.
- 6 En vertu de l'article 32, paragraphe 1, sous c), de la loi de 1980, le délai de prescription pour l'introduction de ce type de recours est de six ans et court à compter de la date à laquelle le demandeur a découvert l'erreur de droit ou aurait pu la découvrir en faisant preuve d'une diligence raisonnable.
- 7 À partir de la fin des années 90, certaines dispositions de la législation relative à l'imposition des sociétés résidant au Royaume-Uni ont été contestées au regard de leur compatibilité avec le droit de l'Union, notamment avec la liberté d'établissement et la libre circulation des capitaux.
- 8 Saisie à titre préjudiciel, la Cour a jugé, dans l'arrêt *Metallgesellschaft e.a.* (C-397/98 et C-410/98, EU:C:2001:134), que certains aspects du régime de paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés, appliqué au Royaume-Uni au cours de la période allant de l'année 1973 à l'année 1999 étaient incompatibles avec lesdites libertés.
- 9 C'est dans le cadre de procédures ultérieures liées aux mêmes dispositions fiscales que la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, dans son arrêt du 18 juillet 2003, *Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners* ([2003] 4 All ER 645), a déclaré, pour la première fois, que l'action Kleinwort Benson pouvait être intentée contre l'administration fiscale, pour obtenir la restitution d'un impôt payé à la suite d'une erreur de droit.
- 10 Cette dernière juridiction a considéré que le délai de prescription applicable à ladite voie de recours était celui prévu à l'article 32, paragraphe 1, sous c), de la loi de 1980.
- 11 Le 8 septembre 2003, le gouvernement du Royaume-Uni a annoncé une proposition législative ayant pour objet de limiter l'application dudit délai de prescription aux recours, fondés sur l'action Kleinwort Benson, introduits pour recouvrer les impôts payés à la suite d'une erreur de droit. Cette proposition a abouti à l'adoption de l'article 320 de la loi de finances de 2004 (*Finance Act 2004*), du 24 juin 2004.
- 12 Ledit article 320 prévoit:

«L'article 32, paragraphe 1, point c), [de la loi de] 1980 [...] (prorogation du délai de recours en cas d'erreur) ne s'applique pas s'agissant d'une erreur de droit liée à une question fiscale relevant de la compétence des Commissioners of Inland Revenue.

Cette disposition s'applique à l'égard des actions introduites à compter du 8 septembre 2003.»

- 13 L'adoption, le 19 juillet 2007, de la loi de finances de 2007 (*Finance Act 2007*) a modifié à

nouveau, de manière rétroactive, le délai de prescription prévu à l'article 32, paragraphe 1, sous c), de la loi de 1980, en ce qui concerne les recours, fondés sur l'action Kleinwort Benson, introduits pour recouvrer les impôts payés à la suite d'une erreur de droit.

14 L'article 107, paragraphe 1, de la loi de finances de 2007 dispose, en particulier:

«L'article 32, paragraphe 1, point c), [de la loi de] 1980 [...] (prorogation du délai de recours en cas d'erreur) ne s'applique pas aux recours formés avant le 8 septembre 2003 visant à demander réparation pour les conséquences d'une erreur de droit liée à une question fiscale relevant de la compétence des Commissioners of Inland Revenue.»

La procédure précontentieuse

15 Le 9 octobre 2009, la Commission a adressé une lettre de mise en demeure au Royaume-Uni par laquelle elle a attiré l'attention de ce dernier sur l'incompatibilité avec l'article 4, paragraphe 3, TUE de l'article 107 de la loi de finances de 2007, en ce qu'il prévoit la suppression rétroactive du délai de prescription applicable aux recours, fondés sur l'action Kleinwort Benson, visant le remboursement d'impôts perçus en violation du droit de l'Union.

16 Par courrier en date du 23 avril 2010, le Royaume-Uni a, en réponse à cette lettre de mise en demeure, contesté l'incompatibilité dudit article avec le droit de l'Union.

17 Le 1^{er} octobre 2010, la Commission a adressé au Royaume-Uni un avis motivé dans lequel elle a réaffirmé sa position et a invité cet État membre à adopter les mesures nécessaires dans un délai de deux mois à compter de la date de réception dudit avis.

18 Le Royaume-Uni y a répondu, par lettre du 29 novembre 2010, en signifiant à la Commission son désaccord quant au manquement reproché.

19 Toutefois, par lettre du 21 décembre 2012, le Royaume-Uni a informé la Commission que la Supreme Court of the United Kingdom, dans son arrêt du 23 mai 2012, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation/Commissioners of Inland Revenue and another* ([2012] UKSC 19), avait jugé à l'unanimité que l'article 107 de la loi de finances de 2007 méconnaissait le droit de l'Union. Dans cette même lettre, le Royaume-Uni a également reconnu que ledit article 107 enfreignait ce droit et que l'application de cette disposition serait écartée chaque fois qu'elle s'avérerait incompatible.

20 Insatisfaite de ces réponses, la Commission a décidé de saisir la Cour du présent recours.

Sur le recours

Argumentations des parties

21 La Commission reproche au Royaume-Uni d'avoir manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 4, paragraphe 3, TUE, en adoptant l'article 107 de la loi de finances de 2007. En effet, cette disposition législative serait incompatible avec les principes d'effectivité et de protection de la confiance légitime, dans la mesure où elle restreint de manière rétroactive le droit des contribuables au remboursement des impôts perçus par l'administration fiscale en violation du droit de l'Union.

22 S'agissant, en premier lieu, du principe d'effectivité, la Commission relève que, dans l'arrêt *Marks & Spencer* (C-62/00, EU:C:2002:435, point 38), la Cour a jugé, en substance, que ce principe

s'oppose à une législation nationale réduisant le délai pendant lequel peut être demandé le remboursement des sommes versées en violation du droit de l'Union lorsque le nouveau délai ne présente pas un caractère raisonnable et lorsque ladite législation ne comporte aucun 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.

- 23 Or, les considérations qui sous-tendent cet arrêt vaudraient à plus forte raison dans la présente affaire. En effet, si une législation nationale qui prive les justiciables de toute possibilité d'exercer un droit de recours dont ils disposaient jusqu'à son adoption est incompatible avec le principe d'effectivité, une disposition, telle que l'article 107 de la loi de finances de 2007, qui prive rétroactivement les justiciables d'un recours qu'ils ont déjà introduit devant les juridictions compétentes le serait d'autant plus.
- 24 Par conséquent, la Commission estime que, quand bien même le droit anglais prévoit une autre voie de recours, sous la forme de l'action Woolwich, le droit de recours fondé sur l'action Kleinwort Benson ne saurait être non seulement supprimé sans préavis, mais également retiré aux justiciables qui ont déjà introduit un tel recours.
- 25 En ce qui concerne, en second lieu, le principe de la protection de la confiance légitime, la Commission fait valoir que celui-ci ne se limite pas au droit d'obtenir un résultat donné, mais qu'il inclut aussi le droit d'être protégé par la loi et d'accéder au système judiciaire.
- 26 Il s'ensuit qu'une disposition telle que l'article 107 de la loi de finances de 2007 porterait atteinte au principe de la protection de la confiance légitime des contribuables qui ont exercé l'action Kleinwort Benson en saisissant les juridictions compétentes d'un recours visant le recouvrement d'impôts indument payés. En effet, ces contribuables pourraient légitimement s'attendre à ce que leur recours ne soit pas, de manière rétroactive, déclaré irrecevable et que les juridictions saisies statuent sur le bien-fondé de celui-ci.
- 27 Le Royaume-Uni ne conteste pas le manquement reproché. Il précise néanmoins qu'une modification de l'article 107 de la loi de finances de 2007 devrait être prochainement adoptée et que cette modification aura pour effet de rendre inapplicable ledit article aux recours déjà introduits, dans les cas où ceux-ci concernent des impôts perçus en violation du droit de l'Union.

Appréciation de la Cour

- 28 La Commission reproche au Royaume-Uni la violation de l'article 4, paragraphe 3, TUE, en raison de l'incompatibilité de l'article 107 de la loi de finances de 2007 avec les principes d'effectivité et de protection de la confiance légitime.
- 29 Ainsi qu'il ressort du dossier soumis à la Cour, ce dernier article a supprimé, de manière rétroactive et sans préavis ni régime transitoire, le délai de prescription applicable aux recours, fondés sur l'action Kleinwort Benson, qui ont été introduits par les contribuables afin d'obtenir le remboursement des impôts perçus en violation du droit de l'Union par l'administration fiscale anglaise. Cette suppression s'inscrit dans le cadre d'un droit national qui garantit à ces contribuables l'exercice d'une autre voie de recours pour le remboursement des impôts indus, sous la forme de l'action Woolwich, à laquelle s'applique un délai de prescription plus court.
- 30 À cet égard, afin de constater le manquement reproché, il importe de rappeler, à titre liminaire, que le droit d'obtenir le remboursement d'impôts perçus dans un État membre en violation du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux contribuables par les dispositions du droit de l'Union. Un État membre est ainsi tenu, en principe, de rembourser les

impôts perçus en violation du droit de l'Union (voir arrêt *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, C-362/12, EU:C:2013:834, point 30 et jurisprudence citée).

- 31 Ainsi, en premier lieu, s'agissant de la violation du principe d'effectivité, il convient de rappeler que, en l'absence de réglementation de l'Union en matière de restitution d'impôts nationaux indûment perçus, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre, en vertu du principe de l'autonomie procédurale de ces derniers, de régler notamment les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les contribuables tirent du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts *Agrokonsulting-04*, C-93/12, EU:C:2013:432, point 35, et *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, EU:C:2013:834, point 31).
- 32 Dans ce contexte, conformément au principe de coopération loyale consacré à l'article 4, paragraphe 3, TUE, le principe d'effectivité exige que de telles modalités procédurales ne soient pas de nature à rendre impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (voir, en ce sens, arrêts *Agrokonsulting-04*, EU:C:2013:432, point 36, et *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, EU:C:2013:834, point 32).
- 33 En ce qui concerne le présent recours en manquement, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, d'une part, ce principe interdit l'application rétroactive d'un nouveau délai de prescription plus court et, le cas échéant, plus restrictif que celui précédemment applicable, lorsque cette application concerne les actions en restitution d'impôts nationaux contraires au droit de l'Union déjà introduites au moment de l'entrée en vigueur du nouveau délai (voir, en ce sens, arrêt *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, EU:C:2013:834, point 35 et jurisprudence citée).
- 34 D'autre part, ledit principe s'oppose à une législation nationale qui réduit, avec effet rétroactif et sans régime transitoire, le délai dans lequel pouvait être demandé le remboursement des sommes versées en violation du droit de l'Union (voir arrêt *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, EU:C:2013:834, point 38).
- 35 Il en découle que le principe d'effectivité s'oppose à une disposition législative, telle que l'article 107 de la loi de finances de 2007, dans la mesure où celle-ci supprime, avec effet rétroactif et sans préavis ni régime transitoire, le délai de prescription relatif aux recours déjà introduits, devant les juridictions nationales, sous la forme de l'action *Kleinwort Benson*.
- 36 Le fait que les contribuables disposent, conformément au droit national, d'une autre voie de recours leur permettant d'obtenir la restitution d'impôts perçus en violation du droit de l'Union, sous la forme de l'action *Woolwich*, ne saurait affecter une telle constatation (voir, en ce sens, arrêt *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, EU:C:2013:834, points 39).
- 37 En effet, l'article 107 de la loi de finances de 2007 prive, de fait, les contribuables de la possibilité de se prévaloir de l'action *Kleinwort Benson* pour laquelle s'applique un délai de prescription plus long que celui de l'action *Woolwich*, à savoir six ans à compter non pas de la date du paiement des impôts indus, mais de la découverte de l'erreur à l'origine d'un tel paiement. Cet article rend ainsi impossible en pratique l'exercice par les contribuables d'un droit au remboursement des impôts prélevés en violation du droit de l'Union dont ils disposaient avant la date de l'adoption de cet article et qu'ils ont déjà fait valoir à cette date (voir, en ce sens, arrêt *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, EU:C:2013:834, point 43).
- 38 En second lieu, en ce qui concerne le principe de protection de la confiance légitime, il importe de

constater que, selon la jurisprudence de la Cour, ce principe s'oppose également à une législation nationale qui prive un contribuable, de manière rétroactive, du droit dont il disposait avant l'adoption de cette législation d'obtenir le remboursement d'impôts perçus en violation du droit de l'Union (voir arrêt *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, EU:C:2013:834, point 45 et jurisprudence citée). En effet, ainsi que l'a relevé la Commission dans sa requête, conformément audit principe, un contribuable ayant introduit, à la date de l'adoption d'une nouvelle législation, un recours afin d'obtenir un tel remboursement peut légitimement s'attendre à ce que son recours ne soit pas déclaré irrecevable par l'effet de l'application rétroactive de cette législation et que les juridictions saisies statuent sur le bien-fondé de ce recours.

- 39 En l'occurrence, il est constant que, en supprimant de manière rétroactive le délai de prescription, l'article 107 de la loi de finances de 2007 a affecté négativement la situation des contribuables qui avaient déjà entamé un recours, sous la forme de l'action *Kleinwort Benson*, pour obtenir le remboursement d'impôts perçus en violation du droit de l'Union. En effet, lesdits contribuables pouvaient légitimement s'attendre à ce que la question de savoir si un tel recours était justifié ou non soit tranchée par les juridictions nationales saisies (voir, en ce sens, arrêt *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation*, EU:C:2013:834, points 46 et 47).
- 40 Il s'ensuit que l'article 107 de ladite loi doit être considéré comme incompatible non seulement avec le principe d'effectivité, mais aussi avec le principe de protection de la confiance légitime des contribuables, en ce qui concerne l'obligation, découlant du droit de l'Union, de garantir aux contribuables le droit au remboursement d'impôts perçus en violation de ce droit, obligation dont le Royaume-Uni est tenu d'assurer l'exécution en vertu de l'article 4, paragraphe 3, TUE.
- 41 Cela étant, il importe de relever que le Royaume-Uni, qui ne conteste pas le manquement reproché, fait néanmoins valoir qu'une modification législative de l'article 107 de la même loi a été envisagée.
- 42 À cet égard, il suffit de rappeler que l'existence d'un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé et les changements intervenus par la suite ne sauraient être pris en compte par la Cour (voir arrêt *Commission/Grèce*, C-351/13, EU:C:2014:2150, point 20 et jurisprudence citée).
- 43 Or, il est constant que, à la date de l'expiration du délai imparti dans l'avis motivé, l'article 107 de la loi de finances de 2007 était toujours en vigueur.
- 44 Par conséquent, il y a lieu d'écarter l'argument du Royaume-Uni relatif à une modification prochaine de cet article comme non pertinent et de considérer le recours introduit par la Commission comme fondé.
- 45 Eu égard à ce qui précède, il convient dès lors de constater que, en ayant adopté une disposition législative, telle que l'article 107 de la loi de finances de 2007, qui a restreint, avec effet rétroactif et sans préavis ni régime transitoire, le droit des contribuables de recouvrer les impôts prélevés en violation du droit de l'Union, le Royaume-Uni a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 4, paragraphe 3, TUE.

Sur les dépens

- 46 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du Royaume-Uni et ce dernier ayant succombé, il y a lieu de le condamner aux dépens.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) déclare et arrête:

- 1) **En ayant adopté une disposition législative, telle que l'article 107 de la loi de finances de 2007 (Finance Act 2007), qui a restreint, avec effet rétroactif et sans préavis ni régime transitoire, le droit des contribuables de recouvrer les impôts prélevés en violation du droit de l'Union, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 4, paragraphe 3, TUE.**
- 2) **Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord est condamné aux dépens.**

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.