Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

5 mars 2015 *

«Manquement d'État — Fiscalité — TVA — Application d'un taux réduit — Fourniture de livres numériques ou électroniques»

Dans l'affaire C-479/13,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 6 septembre 2013,

Commission européenne, représentée par M^me^ C. Soulay et M. F. Dintilhac, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République française, représentée par MM. D. Colas et J.-S. Pilczer, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

soutenue par:

Royaume de Belgique, représenté par M^me^ M. Jacobs et M. J.-C. Halleux, en qualité d'agents,

partie intervenante,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de M. L. Bay Larsen, président de chambre, M^me^ K. Jürimäe, MM. J. Malenovský, M. Safjan et M^me^ A. Prechal (rapporteur), juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

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

* Langue de procédure: le français.

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en appliquant un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») à la fourniture de livres numériques (ou électroniques), la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 et 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2010/88/UE du Conseil, du 7 décembre 2010 (JO L 326, p. 1, ci-après la «directive TVA»), lus en combinaison avec les annexes II et III de ladite directive et le règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112 (JO L 77, p. 1).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

2 L'article 14 de la directive TVA prévoit, à son paragraphe 1:

«Est considéré comme 'livraison de biens', le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire.»

3 Aux termes de l'article 24, paragraphe 1, de cette directive:

«Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens.»

4 L'article 96 de ladite directive dispose:

«Les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services.»

5 L'article 98, paragraphes 1 et 2, de cette même directive prévoit:

«1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

Les taux réduits ne sont pas applicables aux services fournis par voie électronique.»

6 L'annexe II de la directive TVA, qui comprend une «[l]iste indicative des services fournis par voie électronique visés à l'article 58 et à l'article 59, premier alinéa, point k)», ces deux articles étant consacrés à la détermination du lieu des prestations de services fournies à des personnes non assujetties, mentionne, à son point 3:

«la fourniture d'images, de textes et d'informations, et mise à disposition de bases de données».

7 Dans la version initiale de la directive 2006/112, l'annexe III de celle-ci, comprenant la liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 de cette directive, mentionnait à son point 6:

«la fourniture de livres, y compris en location dans les bibliothèques (y compris les brochures, dépliants et imprimés similaires, les albums, livres de dessin ou de coloriage pour enfants, les partitions imprimées ou en manuscrit, les cartes et les relevés hydrographiques ou autres), les journaux et périodiques, à l'exclusion du matériel consacré entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité».

8 La directive 2009/47/CE du Conseil, du 5 mai 2009 (JO L 116, p. 18), a modifié la directive 2006/112. Le considérant 4 de la directive 2009/47 énonce:

«Par ailleurs, la directive 2006/112/CE devrait être modifiée afin de permettre l'application de taux réduits ou d'une exonération, respectivement, dans un nombre limité de situations précises, pour des raisons sociales ou liées à la santé, et afin de préciser et d'adapter à l'évolution technologique la référence aux livres qui figure à l'annexe III de ladite directive.»

9 Depuis le 1er juin 2009, date de l'entrée en vigueur de la directive 2009/47, l'annexe III, point 6, de la directive TVA est libellée comme suit:

«la fourniture de livres, sur tout type de support physique, y compris en location dans les bibliothèques (y compris les brochures, dépliants et imprimés similaires, les albums, livres de dessin ou de coloriage pour enfants, les partitions imprimées ou en manuscrit, les cartes et les relevés hydrographiques ou autres), les journaux et périodiques, à l'exclusion du matériel consacré entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité».

10 Le règlement d'exécution nº 282/2011 prévoit, à son article 7, paragraphes 1 et 2:

«1. Les 'services fournis par voie électronique' visés par la directive [TVA] comprennent les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information.

2. Le paragraphe 1 couvre, notamment:

[...]

f) les services énumérés à l'annexe I.»

11 L'annexe I du règlement d'exécution nº 282/2011, intitulée «Article 7 du présent règlement», dispose, à son point 3:

«Point 3 de l'annexe II de la directive [TVA]:

[...]

c) contenu numérisé de livres et autres publications électroniques;

[...]»

Le droit français

12 L'article 278-0 bis du code général des impôts, dans sa version en vigueur à l'expiration du délai fixé dans l'avis motivé adressé le 25 octobre 2012 à la République française (ci-après le «CGI»), prévoit:

«La [TVA] est perçue au taux réduit de 5,5 % en ce qui concerne:

A. – Les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur:

[...]

3° Les livres, y compris leur location. Le présent 3° s'applique aux livres sur tout type de support physique, y compris ceux fournis par téléchargement.

[...]»

La procédure précontentieuse et la procédure devant la Cour

13 La Commission a estimé que le fait d'étendre le bénéfice du taux réduit de TVA aux opérations portant sur les livres fournis par téléchargement, dont le fait générateur intervenait à compter du 1er janvier 2012, était contraire à la directive TVA. En conséquence, elle a adressé à la République française, le 4 juillet 2012, une lettre de mise en demeure. Cet État membre y a répondu par courrier en date du 3 août 2012.

14 Le 25 octobre 2012, la Commission a émis un avis motivé invitant la République française à prendre les mesures nécessaires pour s'y conformer dans un délai d'un mois à compter de la réception de celui-ci. Cet État membre y a répondu par un courrier en date du 23 novembre 2012.

15 N'étant pas satisfaite des explications fournies par la République française, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

16 Par décision du président de la Cour du 6 février 2014, le Royaume de Belgique a été admis à intervenir au litige au soutien des conclusions de la République française.

Sur le recours

Observations liminaires

17 La Commission précise que, par fourniture de livres numériques ou électroniques, il y a lieu d'entendre la fourniture, à titre onéreux, par voie de téléchargement ou de diffusion en flux («streaming») à partir d'un site web, de livres au format électronique pouvant être consultés sur un ordinateur, un téléphone intelligent, un lecteur de livres électroniques ou tout autre système de lecture (ci-après la «fourniture de livres électroniques»).

18 La République française fait valoir que la définition des livres numériques ou électroniques auxquels il peut être appliqué un taux réduit de TVA en application de l'article 278-0 bis du CGI est plus stricte que celle retenue par la Commission. Selon cet État membre, le taux réduit de TVA s'applique, en vertu de cette disposition, uniquement aux livres dits «homothétiques», à savoir des livres analogues aux livres imprimés ou aux livres fournis sur un autre support physique qui ne se différencieraient de ces derniers que par quelques éléments inhérents à leur format.

19 À cet égard, il y a lieu de constater que la circonstance selon laquelle l'article 278-0 bis du CGI s'appliquerait uniquement, s'agissant des livres numériques ou électroniques, aux livres homothétiques ne permet pas, à elle seule, de considérer que la Commission vise nécessairement, par son recours, une catégorie de livres numériques ou électroniques plus large que celle à laquelle s'applique le taux réduit de TVA en vertu de cette disposition. En effet, les livres numériques ou électroniques, visés par la Commission dans son recours, se définissent par la façon dont ils sont fournis. Or, il n'est pas contesté par la République française que, au regard de ce critère, les livres homothétiques sont des livres tels que visés par la Commission dans son recours.

20 Par ailleurs, même si l'article 278-0 bis du CGI utilise le terme «téléchargement», cet État membre ne prétend pas que la fourniture de livres par voie de diffusion en flux est exclue du champ d'application de cette disposition.

21 Dans ces conditions, il n'y a pas lieu de limiter l'examen du recours à une catégorie de livres numériques ou électroniques plus restreinte que celle visée par la Commission dans sa requête.

Sur le fond

22 La Commission fait valoir que l'application, par la République française, d'un taux réduit de TVA à la fourniture de livres électroniques est incompatible avec les articles 96 et 98 de la directive TVA, lus en combinaison avec les annexes II et III de celle-ci et le règlement d'exécution nº 282/2011.

23 Cette institution fait observer que, en vertu de l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA, les taux réduits de TVA peuvent uniquement être appliqués aux livraisons de biens et aux prestations de services visées à l'annexe III de cette directive. Or, la fourniture de livres électroniques ne relèverait pas du champ d'application de ladite annexe et ne pourrait, partant, bénéficier d'un taux réduit de TVA. Cette interprétation serait confirmée par l'article 98, paragraphe 2, second alinéa, de la directive TVA, qui exclut l'application d'un taux réduit de TVA à des services fournis par voie électronique.

24 La République française, soutenue par le Royaume de Belgique, conteste l'interprétation retenue par la Commission des dispositions concernées de la directive TVA. Selon ces États membres, la fourniture de livres électroniques relève du point 6 de l'annexe III de la directive TVA et peut, en conséquence, bénéficier d'un taux réduit de TVA.

25 À cet égard, il y a lieu de rappeler que l'article 96 de la directive TVA prévoit que le même taux de TVA, à savoir le taux normal, est applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services. Par dérogation à ce principe, l'article 98, paragraphe 1, de cette directive reconnaît aux États membres la faculté d'appliquer un ou deux taux réduits de TVA. Aux termes du paragraphe 2, premier alinéa, de cet article, les taux réduits de TVA peuvent uniquement être appliqués aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de la directive TVA (arrêt K, C-219/13, EU:C:2014:2207, points 21 et 22).

26 S'agissant de l'argument, soulevé par la République française et le Royaume de Belgique, selon lequel la fourniture de livres électroniques relève du point 6 de l'annexe III de la directive TVA, il importe de rappeler que, pour déterminer la portée d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses termes, de son contexte et de ses finalités (voir, notamment, arrêt NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, point 23 et jurisprudence citée).

27 Il convient de relever que cette annexe III mentionne expressément, à son point 6, dans la catégorie des prestations pouvant faire l'objet de taux réduits de TVA, la «fourniture de livres, sur tout type de support physique». Il ressort ainsi des termes de ce point que le taux réduit de TVA est applicable à

l'opération qui consiste à fournir un livre se trouvant sur un support physique. Ainsi que l'observe à juste titre la Commission, toute autre interprétation viderait de leur sens les termes «sur tout type de support physique» figurant audit point.

28 Si, certes, le livre électronique nécessite, aux fins d'être lu, un support physique, tel qu'un ordinateur, un tel support n'est cependant pas compris dans la fourniture de livres électroniques.

29 Il s'ensuit que, eu égard aux termes de ce point 6, cette disposition n'inclut pas dans son champ d'application la fourniture de livres électroniques.

30 Cette interprétation se trouve confortée par le contexte de ladite disposition. En effet, celle-ci constitue une dérogation au principe selon lequel les États membres appliquent un taux normal de TVA aux opérations soumises à cette taxe et elle doit donc être interprétée de manière stricte (voir, notamment, arrêt Commission/Espagne, C-360/11, EU:C:2013:17, point 18 et jurisprudence citée).

31 Il est vrai, comme le relèvent à juste titre la République française et le Royaume de Belgique, que, par l'extension, à la suite de la modification introduite par la directive 2009/47, du champ d'application du point 6 de l'annexe III de la directive TVA à la «fourniture de livres, sur tout type de support physique», le législateur de l'Union européenne a eu pour objectif, ainsi que cela ressort du considérant 4 de la directive 2009/47, de préciser et d'adapter à l'évolution technologique la référence à la notion de «livres» figurant à ce point.

32 De même, ainsi que le fait valoir à bon droit la République française, en établissant l'annexe III de la directive 2006/112, ledit législateur a souhaité que les biens essentiels ainsi que les biens et les services correspondant à des objectifs sociaux ou culturels, pour autant qu'ils ne présentent pas ou peu de risques de distorsion de la concurrence, puissent faire l'objet d'un taux réduit de TVA (voir, en ce sens, arrêt Commission/Pays-Bas, C-41/09, EU:C:2011:108, point 52).

33 Toutefois, il n'en demeure pas moins que, ainsi que cela ressort de l'article 98, paragraphe 2, second alinéa, de la directive TVA, il a également décidé d'exclure toute possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA aux «services fournis par voie électronique».

34 Or, la fourniture de livres électroniques constitue un «service fourni par voie électronique», au sens de cet article 98, paragraphe 2, second alinéa.

35 En effet, d'une part, aux termes de l'article 24, paragraphe 1, de la directive TVA, est considérée comme une «prestation de services» toute opération qui ne constitue pas une livraison de biens, alors que, aux termes de l'article 14, paragraphe 1, de cette directive, est considéré comme une «livraison de biens» le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Or, contrairement à ce que fait valoir la République française, la fourniture de livres électroniques ne saurait être considérée comme étant une «livraison de biens», au sens de cette dernière disposition, à défaut pour le livre électronique de pouvoir être qualifié de bien corporel. En effet, ainsi qu'il ressort du point 28 du présent arrêt, le support physique permettant la lecture de ce livre, qui pourrait être qualifié de «bien corporel», est absent lors de la fourniture. Il s'ensuit que, en application de cet article 24, paragraphe 1, la fourniture de livres électroniques doit être qualifiée de prestation de services.

36 D'autre part, conformément à l'article 7, paragraphe 1, du règlement d'exécution nº 282/2011, constituent des services fournis par voie électronique, au sens de la directive TVA, «les services fournis sur l'internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information». Il convient de constater que la fourniture de livres électroniques répond à cette définition.

37 Cette interprétation est confirmée par le point 3 de l'annexe II de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 7, paragraphes 1 et 2, dudit règlement d'exécution et le point 3 de l'annexe I de celui-ci, dont il résulte que la fourniture du contenu numérisé de livres constitue un tel service.

38 Ne s'y oppose pas le fait que l'annexe II de la directive TVA contient une liste indicative des services fournis par voie électronique visés à l'article 58 et à l'article 59, premier alinéa, sous k), de la directive TVA. En effet, la circonstance que cette annexe n'énumère que les services fournis par voie électronique qui sont pertinents pour l'application de ces deux dernières dispositions est sans incidence sur la nature même de ces services.

39 Au demeurant, ainsi qu'il ressort du libellé de l'article 7, paragraphe 1, du règlement d'exécution nº 282/2011, la référence effectuée, dans le contexte de cette disposition, aux services énumérés au point 3 de l'annexe II de la directive TVA sert à déterminer les services fournis par voie électronique qui sont visés par la directive TVA en général et pas uniquement par certaines dispositions de cette directive.

40 Par conséquent, dès lors que la fourniture de livres électroniques est un «service fourni par voie électronique», au sens de l'article 98, paragraphe 2, second alinéa, de la directive TVA, et que cette disposition exclut toute possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA à de tels services, le point 6 de l'annexe III de la directive TVA ne saurait être interprété comme incluant dans son champ d'application la fourniture de livres électroniques, sans méconnaître l'intention du législateur de l'Union de ne pas faire bénéficier ces services d'un taux réduit de TVA.

41 Il s'ensuit que, en tenant compte tant des termes du point 6 de l'annexe III de la directive TVA que de son contexte et des finalités de la réglementation dans laquelle cette disposition s'inscrit, ce point ne saurait être interprété comme incluant dans son champ d'application la fourniture de livres électroniques.

42 Contrairement à ce que font valoir la République française et le Royaume de Belgique, cette interprétation n'est pas remise en cause par le principe de neutralité fiscale, qui est la traduction par le législateur de l'Union, en matière de TVA, du principe général d'égalité de traitement (arrêt NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, point 41 et jurisprudence citée).

43 En effet, le principe de neutralité fiscale ne permet pas d'étendre le champ d'application d'un taux réduit de TVA en l'absence d'une disposition non équivoque (voir, en ce sens, arrêt Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, point 50 et jurisprudence citée). Or, le point 6 de l'annexe III de la directive TVA n'est pas une disposition qui, d'une façon non équivoque, étend le champ d'application des taux réduits de TVA à la fourniture de livres électroniques. Au contraire, ainsi qu'il ressort du point 41 du présent arrêt, une telle fourniture ne relève pas de cette disposition.

44 Dès lors qu'il est également constant que la fourniture de livres électroniques ne relève d'aucune autre catégorie de prestations de services, mentionnée à l'annexe III de la directive TVA, l'application d'un taux réduit de TVA à une telle fourniture n'est pas conforme à l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA.

45 Il s'ensuit que le recours de la Commission est fondé.

46 Par conséquent, il convient de constater que, en appliquant un taux réduit de TVA à la fourniture de livres électroniques, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 et 98 de la directive TVA, lus en combinaison avec les annexes II et III de ladite directive et le règlement d'exécution nº 282/2011.

Sur les dépens

47 Aux termes 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 de la République française et cette dernière ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner à supporter ses propres dépens ainsi que ceux exposés par la Commission.

48 En application de l'article 140, paragraphe 1, de ce même règlement, les États membres qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens. Le Royaume de Belgique supportera, par conséquent, ses propres dépens.

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

1) **En appliquant un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée à la fourniture de livres numériques ou électroniques, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 et 98 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2010/88/UE du Conseil, du 7 décembre 2010, lus en combinaison avec les annexes II et III de ladite directive et le règlement d'exécution (UE) nº 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112.**

2) **La République française supporte ses propres dépens ainsi que ceux exposés par la Commission européenne.**

3) **Le Royaume de Belgique supporte ses propres dépens.**

Signatures