Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

27 février 2014*

«Renvoi préjudiciel — TVA — Sixième directive TVA — Article 12, paragraphe 3 — Annexe H, catégorie 5 — Directive 2006/112/CE — Article 98, paragraphes 1 et 2 — Annexe III, point 5 — Principe de neutralité — Transport des personnes et des bagages qui les accompagnent — Réglementation d'un État membre appliquant un taux de TVA différent au transport en taxi et au transport en voiture de location avec chauffeur»

Dans les affaires jointes C-454/12 et C-455/12,

ayant pour objet deux demandes de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduites par le Bundesfinanzhof (Allemagne), par décisions du 10 juillet 2012, parvenues à la Cour le 10 octobre 2012, dans les procédures

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

contre

Finanzamt Dresden-Süd,

et

Eckard Pongratz, agissant en qualité de curateur à la faillite de Karin Oertel (C-455/12)

contre

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. C. G. Fernlund (rapporteur), président de chambre, M^me^ C. Toader et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour Pro Med Logistik GmbH, par M^e^ J. Seelinger, Rechtsanwalt,

* Langue de procédure: l'allemand.

— pour M. Pongratz, par M[es] T. Küffner et T. Streit, Rechtsanwälte,

— pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M[me] K. Petersen, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement italien, par M[me] G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M[me] B. Tidore, avvocato dello Stato,

— pour la Commission européenne, par M. W. Mölls et M[me] C. Soulay, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

1 Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 2001/4/CE du Conseil, du 19 janvier 2001 (JO L 22, p. 17, ci-après la «sixième directive»), 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, ci-après la «directive TVA»), ainsi que du principe de neutralité fiscale.

2 Ces demandes ont été présentées dans le cadre de deux litiges opposant Pro Med Logistik GmbH (ci-après «Pro Med») au Finanzamt Dresden-Süd (administration fiscale de Dresde-Sud), d'une part, et M. Pongratz, en sa qualité de curateur à la faillite de M[me] Oertel, au Finanzamt Würzburg (administration fiscale de Würzburg), d'autre part, au sujet de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») relative au transport de personnes au moyen de voitures de location pour les années 2003 à 2007.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La sixième directive

3 L'article 2, point 1, de la sixième directive prévoit:

«Sont soumises à la [TVA]:

1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel».

4 L'article 12, paragraphe 3, sous a), premier et troisième alinéas, de cette directive dispose:

«Le taux normal de la [TVA] est 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 service. À partir du 1[er] janvier 2001 et jusqu'au 31 décembre 2005, ce pourcentage ne peut être inférieur à 15 %.

[...]

Les États membres peuvent également appliquer soit un, soit deux taux réduits. Ces taux réduits sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 % et ils s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de service des catégories visées à l'annexe H.»

5 L'annexe H de ladite directive, intitulée «Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet de taux réduits de TVA», est libellée dans les termes suivants:

«En transposant dans leur législation nationale les catégories ci-dessous qui se réfèrent à des produits, les États membres peuvent recourir à la nomenclature combinée pour délimiter avec précision la catégorie concernée.

Catégorie	Description
[...]	
5	Le transport des personnes et des bagages qui les accompagnent.
[...]»	

La directive TVA

6 L'article 96 de la directive TVA prévoit:

«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.»

7 Aux termes de l'article 97, paragraphe 1, de cette directive:

«À partir du 1er janvier 2006 et jusqu'au 31 décembre 2010, le taux normal ne peut être inférieur à 15 %.»

8 L'article 98, paragraphes 1 et 2, de ladite directive dispose:

«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.»

9 L'annexe III de la directive TVA inclut, à son point 5, dans la liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 de celle-ci, «le transport des personnes et des bagages qui les accompagnent».

Le droit allemand

10 En vertu de l'article 12, paragraphe 1, de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzsteuergesetz), dans sa version applicable aux litiges au principal, publiée le 13 décembre 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2878, ci-après l'«UStG»), la taxe appliquée à toute opération imposable s'élevait à 16 % pour les années 2003 à 2006 et à 19 % pour l'année 2007.

11 L'article 12, paragraphe 2, point 10, sous b), de cette loi disposait:

«Le taux d'imposition est réduit à 7 % pour les opérations suivantes:

b) les transports de personnes par rail, à l'exception des trains de montagne, par trolleybus, par véhicule à moteur en ce qui concerne le transport de ligne agréé, par taxi et par bac

aa) au sein d'une commune ou

bb) lorsque le trajet n'excède pas 50 kilomètres

[...]»

12 L'article 1er de la loi relative au transport des personnes (Personenbeförderungsgesetz, ci-après le «PBefG»), dans sa version publiée le 8 août 1990 (BGBl. 1990 I, p. 1690), telle que modifiée et applicable aux litiges au principal, dispose:

«Champ d'application matériel:

(1) Est soumis aux dispositions de la présente loi le transport à titre onéreux ou commercial de personnes par tramway, par trolleybus et par automobile. Sont également considérés comme une rémunération des avantages économiques indirectement visés pour la rentabilité d'une activité commerciale ainsi soutenue.

(2) N'est pas soumis à la présente loi le transport

1. par automobile, lorsque la rémunération globale ne dépasse pas les frais d'exploitation;

2. par ambulance, lorsque celle-ci sert au transport de malades, de blessés ou de personnes autrement nécessitant de soins, qui ont besoin, durant le transport, d'une prise en charge médicale spécialisée ou de l'aménagement particulier de l'ambulance, ou pour lesquels cela doit être envisagé en raison de leur état de santé.»

13 L'article 2, paragraphe 1, point 4, du PBefG prévoit:

«Quiconque assure le transport de personnes au sens de l'article 1, paragraphe 1,

[...]

4. au moyen de véhicules à moteur en service occasionnel (article 46),

doit être en possession d'une autorisation. Il est entrepreneur au sens de la présente loi.»

14 L'article 13, paragraphe 4, première phrase, du PBefG est libellé comme suit:

«Dans le cas du transport en taxi, l'autorisation doit être refusée lorsque l'exercice de l'activité de transport demandée porte atteinte à l'intérêt général au transport en menaçant l'activité locale des taxis dans sa capacité de fonctionnement.»

15 L'article 21, paragraphes 1 à 3, du PBefG dispose:

«(1) L'entrepreneur est tenu de mettre en place l'activité pour laquelle il a obtenu l'autorisation et de la maintenir conformément à l'intérêt général au transport et à l'état de la technique durant la durée de validité de l'autorisation.

(2) L'autorité compétente pour délivrer les autorisations peut impartir à l'entrepreneur un délai pour la mise en place de l'activité.

(3) L'autorité compétente pour délivrer les autorisations peut imposer à l'entrepreneur d'étendre ou de modifier son activité de transport, lorsque l'intérêt général au transport l'exige et que les intérêts légitimes de l'entrepreneur ne s'y opposent pas, eu égard à la situation économique de celui-ci et en tenant compte des intérêts produits et de l'amortissement raisonnable du capital investi ainsi que du développement technique nécessaire à cet égard.»

16 Aux termes de l'article 22 du PBefG:

«L'entrepreneur est tenu d'effectuer le transport, lorsque

1. les conditions du transport sont respectées,

2. le transport est possible avec les moyens normalement employés,

3. le transport n'est pas empêché par des circonstances que l'entrepreneur ne peut prévenir et auxquelles il ne peut pas non plus remédier.»

17 En vertu de l'article 46, paragraphe 2, points 1 et 3, du PBefG, le transport en taxi et le transport en voiture de location représentent des formes différentes de «service occasionnel» qui sont soumises à autorisation conformément à l'article 2, paragraphe 1, point 4, de cette loi.

18 L'article 47 du PBefG dispose:

«(1) Le transport en taxi est le transport de personnes au moyen de véhicules automobiles que l'entrepreneur tient à disposition à des emplacements autorisés par l'administration et moyennant lesquels il effectue des courses vers une destination fixée par le client. L'entrepreneur peut également recevoir des demandes de transport pendant une course ou au siège de l'entreprise.

(2) Les taxis ne peuvent être tenus à disposition que dans la commune dans laquelle l'entrepreneur a son siège. Les courses précédemment commandées peuvent être effectuées également à partir d'autres communes. L'autorité compétente pour délivrer les autorisations peut, en accord avec d'autres autorités compétentes pour délivrer les autorisations, permettre que des taxis soient tenus à disposition à des emplacements autorisés par l'administration situés dans des communes différentes de celle du siège de l'entrepreneur et prévoir une circonscription plus grande.

(3) Le gouvernement du Land est habilité à encadrer, par voie d'ordonnance, la portée de l'obligation de service, les règles applicables aux stations de taxis ainsi que les détails de l'exécution du service. Il peut déléguer cette faculté par voie d'ordonnance. L'ordonnance peut notamment prévoir des dispositions concernant

1. le fait de garder des taxis à disposition dans des cas particuliers, y compris dans le cadre d'une permanence,

2. l'acceptation et l'exécution de demandes de transport téléphoniques,

3. l'activité de transport et le système de radiocommunication,

4. le transport de personnes handicapées et

5. le transport de malades, pour autant qu'il ne s'agisse pas de transports au titre de l'article 1er, paragraphe 2, point 2.

(4) L'obligation d'effectuer le transport n'existe que pour les transports effectués dans la zone d'application des rémunérations fixées conformément à l'article 51, paragraphe 1, première et deuxième phrases, et paragraphe 2, première phrase (zone de service obligatoire).

(5) La location des taxis à des personnes les conduisant elles-mêmes est interdite.»

19 L'article 49, paragraphe 4, du PBefG est rédigé dans les termes suivants:

«Le transport en voitures de location est le transport de personnes au moyen de voitures qui sont louées dans leur intégralité uniquement pour le transport et avec lesquelles l'entrepreneur effectue des courses dont le but, la destination et le déroulement sont déterminés par le locataire et qui ne relèvent pas du transport en taxi au sens de l'article 47. Avec les voitures de location, seules les demandes de transport parvenues au siège de l'entreprise ou au domicile de l'entrepreneur peuvent être exécutées. Une fois le service de transport effectué, la voiture de location doit immédiatement être retournée au siège de l'entreprise, sauf si elle a reçu, avant la course, au siège de l'entreprise ou au domicile de l'entrepreneur, ou bien pendant la course par téléphone, une nouvelle demande de transport. La demande de transport qui parvient au siège de l'entreprise de location de voitures ou au domicile de l'entrepreneur doit être inscrite par ce dernier dans un registre et cette inscription doit être conservée pendant un an. L'acceptation, la transmission et l'exécution des demandes de transport ainsi que la mise à disposition de la voiture et la publicité pour le transport en voiture de location ne peuvent être de nature, individuellement ou en combinaison, à entraîner une confusion avec le transport en taxi. Le signe et les caractéristiques réservés aux taxis ne peuvent être utilisés sur des voitures de location. Les articles 21 et 22 ne s'appliquent pas.»

20 L'article 51 du PBefG dispose:

«(1) Le gouvernement du Land est habilité à fixer, par voie d'ordonnance, les rémunérations et les conditions du transport en taxi. L'ordonnance peut notamment prévoir des dispositions concernant

1. les prix de base, les prix au kilomètre, et les prix horaires,

2. les suppléments,

3. les paiements anticipés,

4. la facturation,

5. les modalités de paiement et

6. l'admissibilité de conventions particulières relatives à la zone de service obligatoire.

Le gouvernement du Land peut déléguer cette faculté par voie d'ordonnance.

(2) Les conventions particulières relatives à la zone de service obligatoire ne sont licites que si

1. une période déterminée, un nombre minimal de courses ou un chiffre d'affaires minimal par mois est fixé,

2. il n'est pas porté atteinte à l'organisation du marché des transports,

3. les rémunérations et conditions des transports sont établies par écrit et

4. l'ordonnance du Land prévoit une autorisation ou une déclaration obligatoire.

(3) Les rémunérations et conditions du transport sont fixées en appliquant, par analogie, les articles 14, paragraphes 2 et 3, et 39, paragraphe 2.

(4) Les autorités habilitées peuvent convenir, d'un commun accord, de prix et de conditions de transport uniformes pour une zone qui sort du champ de compétence de l'autorité chargée de fixer les prix et les conditions de transport.

(5) Pour l'application des rémunérations et conditions du transport, l'article 39 s'applique par analogie.»

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

L'affaire C-454/12

21 Pro Med est une société à responsabilité limitée de droit allemand titulaire, entre autres, d'une autorisation couvrant le transport au moyen de voitures de location, au titre de l'article 2, paragraphe 1, point 4, du PBefG, mais pas le transport en taxi, visé à l'article 47 du PBefG.

22 Au cours des années 2006 et 2007, Pro Med a assuré le transport de malades pour le compte de caisses de maladie au moyen de véhicules qui n'étaient pas spécialement aménagés à cet effet.

23 Le 27 novembre 2007, Pro Med a souscrit à l'ensemble des conditions prévues par le contrat conclu le 1er octobre 2007 entre la caisse de maladie A et l'association des entreprises de taxis et de location de voitures (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, ci-après «l'association») relatif au transport des patients assurés auprès de la caisse de maladie A par l'intermédiaire d'entreprises de taxis. En vertu de l'article 1er, paragraphe 1, première phrase, de ce contrat, l'objet de celui-ci est la participation des entreprises de taxis faisant partie de l'association au transport de malades assurés auprès de la caisse de maladie A. En vertu de l'article 5, paragraphe 1, dudit contrat, l'accord tarifaire visé à son annexe 1 s'applique pour la rémunération des transports de malades.

24 À la suite d'un contrôle fiscal effectué par le Finanzamt Dresden-Süd, Pro Med a été enjointe de déclarer les services de transport qu'elle avait fournis dans le cadre du contrat conclu entre la caisse de maladie A et l'association au taux normal de TVA prévu à l'article 12, paragraphe 1, de l'UStG. Ses réclamations, par lesquelles elle demandait notamment à être soumise au taux réduit instauré par l'article 12, paragraphe 2, point 10, de l'UStG, n'ont pas abouti.

25 Pro Med a introduit un recours devant le Finanzgericht. Celui-ci a jugé que Pro Med n'avait pas le droit d'appliquer le taux réduit pour les prestations de transport en cause, au motif que, ne disposant pas de l'autorisation correspondante, elle n'avait pas fourni de services de transport en taxi. Toutefois, le Finanzgericht a émis des doutes quant au bien-fondé de la différence de traitement existant entre les deux catégories d'entreprises. Les entreprises de taxis auraient, en effet, la possibilité de fournir des services de transport pour des caisses de maladie qui échapperaient à la tarification applicable aux services de transport public urbain et qui seraient basés sur des conventions conclues avec ces caisses de maladie. Ces services de transport seraient pourtant dépourvus des caractéristiques essentielles du transport public urbain sur lesquelles repose l'allégement fiscal.

26 Pro Med a formé un pourvoi en cassation à l'encontre de cette décision du Finanzgericht lui refusant la possibilité d'appliquer le taux réduit au chiffre d'affaires issu des services de transport de malades qu'elle avait assurés.

27 La juridiction de renvoi s'interroge sur le fait de savoir si la disposition nationale sélective de l'article 12, paragraphe 2, point 10, sous b), de l'UStG est compatible avec le principe de neutralité fiscale tel qu'interprété par la Cour. D'un côté, cette juridiction considère que, du point de vue du consommateur, tant les taxis que les voitures de location avec chauffeur servent au transport des personnes, ce qui tendrait à considérer ces prestations comme étant comparables. D'un autre côté, il existe, selon cette juridiction, des différences substantielles entre ces deux modes de transport de personnes, au regard de leurs conditions d'exécution respectives, même dans le cas d'un accord particulier entre une entreprise de taxis et des clients importants, en ce qui concerne notamment la fixation du prix de la course, l'obligation de service et l'obligation de transport, différences qui pourraient exclure une violation dudit principe.

28 Dans ces conditions, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes:

«1) L'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, lu en combinaison avec l'annexe H, catégorie 5, de la [sixième directive] et l'article 98, paragraphe 1, lu en combinaison avec l'annexe III, point 5, de la [directive TVA], eu égard au principe de neutralité, s'opposent-ils à une disposition nationale qui prévoit un taux réduit de [TVA] pour l'activité de transport urbain de personnes en taxi, alors que le transport urbain de personnes en voiture dite de location est soumis au taux normal?

2) Importe-t-il, aux fins de la réponse à la première question, de savoir si les courses basées sur des accords particuliers avec des clients importants sont effectuées par les entreprises de taxis et les entreprises de location de voitures à des conditions presque identiques?»

L'affaire C-455/12

29 M[me] Oertel dirigeait, dans la ville A, depuis la fin du mois de décembre 1994, une entreprise de location de voitures avec chauffeur. Le catalogue de ses services comprend le transport de personnes, le transport de malades assis, le transport de patients devant subir une dialyse, le transport scolaire, un service de courrier et de transport de matériel, les transferts vers les hôtels et les aéroports, des visites touristiques de la ville et l'organisation de transferts d'un endroit à un autre.

30 M[me] Oertel comptait dans sa clientèle, outre des clients particuliers ponctuels, de nombreux clients réguliers ainsi qu'un certain nombre de clients générant un chiffre d'affaires important. Les demandes de services et les réservations étaient reçues par téléphone, télécopieur ou courrier électronique. Le prix de la course était établi selon un plan divisé en zones à tarifs fixes qui permettait de calculer le prix final à charge des clients. Pendant la période concernée, M[me] Oertel disposait de dix véhicules appartenant à l'entreprise.

31 Dans ses déclarations de TVA pour les exercices relatifs aux années 2003 à 2006, M[me] Oertel a appliqué à son chiffre d'affaires issu de l'activité de location de voitures avec chauffeur, pour des trajets n'excédant pas 50 km ou à l'intérieur de la ville A, le taux de TVA réduit, à savoir le taux de 7 %.

32 Le Finanzamt Würzburg a rejeté les déclarations et a appliqué aux opérations en cause le taux de TVA normal, à savoir le taux de 16 %.

33 M[me] Oertel a introduit un recours devant le Finanzgericht. Celui-ci a, pour l'essentiel, rejeté sa demande visant à voir appliquer le taux réduit au chiffre d'affaires en cause. Il a considéré que, en tant qu'entreprise de voitures de location avec chauffeur, l'entreprise de M[me] Oertel ne remplissait pas les conditions pour l'application du taux réduit et que la réglementation limitant l'application de ce taux aux entreprises de taxis était conforme à la Constitution. M[me] Oertel ne pourrait pas non plus

demander l'application de ce taux au titre de la sixième directive ni invoquer le principe de neutralité fiscale. Selon le Finanzgericht, l'application de deux taux différents restreint certes la concurrence entre les deux catégories d'entreprises puisque leurs prestations sont de même nature, mais cette restriction serait justifiée, notamment par l'intérêt général, en l'occurrence, la prestation, par des entreprises de taxis, d'un service de transport urbain encadré et étendu à tout le territoire.

34 M[me] Oertel a formé un pourvoi en cassation contre cette décision lui refusant l'application du taux de TVA réduit.

35 Nourrissant à l'égard de la compatibilité de l'article 12, paragraphe 2, point 10, sous b), de l'UStG avec le principe de neutralité fiscale les mêmes doutes que dans l'affaire C-454/12, le Bundesfinanzhof a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, lu en combinaison avec l'annexe H, catégorie 5, de la [sixième directive], eu égard au principe de neutralité, s'oppose-t-il à une disposition nationale qui prévoit un taux réduit de TVA pour l'activité de transport urbain des personnes en taxi, alors que le transport urbain de personnes en voiture dite de location est soumis au taux normal?»

36 Par lettre du 30 octobre 2013, la juridiction de renvoi a été informée du fait que l'action introduite par M[me] Oertel devant celle-ci était reprise par M. Pongratz, en sa qualité de curateur à la faillite de l'entreprise de M[me] Oertel.

37 Par ordonnance du 20 novembre 2012, le président de la Cour a ordonné la jonction des deux affaires aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question dans l'affaire C-454/12 et la question unique dans l'affaire C-455/12

38 Par la première question dans l'affaire C-454/12 et la question unique dans l'affaire C-455/12, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive, lu en combinaison avec l'annexe H, catégorie 5, de celle-ci, et l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 5, de celle-ci, ainsi que le principe de neutralité fiscale s'opposent à ce que deux types de services de transport urbain de personnes, à savoir, d'une part, en taxi et, d'autre part, en voiture de location avec chauffeur, soient soumis à des taux de TVA distincts, l'un réduit, l'autre normal.

39 L'article 96 de la directive TVA prévoit que le même taux de TVA, le taux normal, est applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services.

40 Par dérogation à ce principe, l'article 98, paragraphe 1, de cette directive reconnaît aux États membres la possibilité d'appliquer un ou deux taux réduits de TVA. Selon le paragraphe 2 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 ladite directive.

41 L'annexe III, point 5, de la directive TVA autorise l'application d'un taux réduit aux prestations de services de transport des personnes et des bagages qui les accompagnent.

42 Les règles définies par ces dispositions sont, en substance, identiques à celles prescrites à l'article 12, paragraphe 3, sous a), premier et troisième alinéas, ainsi qu'à l'annexe H, catégorie 5, de la sixième directive.

43 La Cour a déjà jugé, à propos de l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive que rien dans le texte de cette disposition n'impose qu'elle soit interprétée comme exigeant que le taux réduit ne s'applique que s'il vise tous les aspects d'une catégorie de prestations visée à l'annexe H de la même directive, de sorte qu'une application sélective du taux réduit ne saurait être exclue, à condition qu'elle n'entraîne aucun risque de distorsion de concurrence (voir arrêt du 6 mai 2010, Commission/France, C-94/09, Rec. p. I-4261, point 25 et jurisprudence citée). La Cour a également précisé que, dès lors que l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA reprend en substance le libellé de l'article 12, paragraphe 3, sous a), de la sixième directive, il y a lieu de lui étendre l'interprétation donnée par la Cour à cette dernière disposition (arrêt Commission/France, précité, point 27).

44 La Cour a par conséquent décidé que, sous réserve de respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de TVA, les États membres ont la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA à des aspects concrets et spécifiques de l'une des catégories de prestations visées respectivement à l'annexe III de la directive TVA et à l'annexe H de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt Commission/France, précité, points 26 et 27 ainsi que jurisprudence citée).

45 Il s'ensuit que l'exercice de la possibilité de procéder à une application sélective du taux réduit de TVA reconnue aux États membres est soumis à la double condition, d'une part, de n'isoler, aux fins de l'application du taux réduit, que des aspects concrets et spécifiques de la catégorie de prestations en cause et, d'autre part, de respecter le principe de neutralité fiscale. Ces conditions visent à assurer que les États membres ne fassent usage de cette possibilité que dans des conditions garantissant l'application simple et correcte du taux réduit choisi ainsi que la prévention de toute fraude, de toute évasion et de tout abus éventuels (voir arrêt Commission/France, précité, point 30).

46 Par conséquent, il convient de vérifier si le transport de personnes en taxi pour lequel une législation nationale, telle que celle en cause au principal, prévoit l'application d'un taux réduit de TVA constitue un aspect concret et spécifique de la catégorie de services de «transport des personnes et des bagages qui les accompagnent», reprise tant à l'annexe III, point 5, de la directive TVA qu'à l'annexe H, catégorie 5, de la sixième directive, et, le cas échéant, si l'application de ce taux à cette seule activité de transport de personnes en taxi porte atteinte au principe de neutralité fiscale.

Sur la notion d'«aspect concret et spécifique»

47 Afin de déterminer si le transport urbain de personnes en taxi constitue un aspect concret et spécifique des prestations fournies par les entreprises de transport des personnes et des bagages qui les accompagnent, il convient d'examiner s'il s'agit d'une prestation de service identifiable, en tant que telle, séparément des autres prestations de cette catégorie (voir, par analogie, arrêt Commission/France, précité, point 35).

48 À cet égard, il ressort des informations fournies dans les décisions de renvoi que les entreprises de taxis sont considérées à part entière en tant que prestataires d'un service public de transport de personnes, dont l'activité est subordonnée à une autorisation délivrée par une autorité compétente et est soumise à des obligations substantielles. Celles-ci comprennent notamment celles de maintenir leur activité conformément à l'intérêt général au transport (article 21 du PBefG), d'effectuer le transport (article 22 du PBefG) et de respecter la réglementation tarifaire (articles 47, paragraphe 4, et 51, paragraphe 1, du PBefG).

49 Un cadre juridique qui, à la différence des entreprises de location de voitures avec chauffeur, contraindrait les entreprises de taxis à fournir des prestations de transport en assumant une obligation de permanence, qui leur interdirait de refuser un transport dans l'attente, notamment, d'une course plus rentable ou de tirer profit de situations dans lesquelles elles pourraient demander un tarif de transport différent du tarif officiel est susceptible de caractériser des prestations distinctes.

50 Dans de telles circonstances, l'activité de transport urbain de personnes en taxi pourrait être considérée comme une prestation de services identifiable en tant que telle, séparément des autres prestations de la catégorie en cause, à savoir le transport des personnes et des bagages qui les accompagnent. Cette activité pourrait, par conséquent, constituer un aspect concret et spécifique de ladite catégorie.

51 Il appartient toutefois à la juridiction nationale de vérifier, au regard de la réglementation nationale et des circonstances de fait dont elle est saisie, si tel est le cas dans le cadre des litiges au principal.

Sur le respect du principe de neutralité fiscale

52 Selon une jurisprudence bien établie, le principe de neutralité fiscale s'oppose en particulier à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent par conséquent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA (voir arrêt du 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 et C-260/10, Rec. p. I-10947, point 32 et jurisprudence citée).

53 Afin de déterminer si deux prestations de services sont semblables au sens de cette jurisprudence, il y a lieu de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen, tout en évitant des distinctions artificielles fondées sur des différences insignifiantes (voir arrêt The Rank Group, précité, point 43 et jurisprudence citée).

54 Deux prestations de services sont, partant, semblables lorsqu'elles présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'une ou à l'autre desdites prestations (voir arrêt The Rank Group, précité, point 44 et jurisprudence citée).

55 En outre, il convient de rappeler que, afin d'apprécier le caractère comparable ou non de prestations, il ne faut pas se borner à mettre en regard des prestations isolées, mais il importe de tenir compte du contexte dans lequel celles-ci sont effectuées (voir arrêt du 23 avril 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rec. p. I-3025, point 38).

56 À cet égard, la Cour a admis que, dans certains cas exceptionnels, eu égard aux spécificités des secteurs en cause, des différences du cadre réglementaire et du régime juridique régissant les livraisons de biens ou les prestations de services en cause peuvent créer une distinction aux yeux du consommateur, en termes de réponse à ses besoins propres (voir, en ce sens, arrêt The Rank Group, précité, point 50 et jurisprudence citée).

57 Il convient ainsi de tenir également compte des différentes exigences légales auxquelles sont soumis les deux types de transport mentionnés au point 48 du présent arrêt et, de ce fait, de leurs caractéristiques respectives qui les distinguent l'un de l'autre aux yeux des consommateurs moyens.

58 En l'occurrence, la juridiction de renvoi a précisé que les entreprises de location de voitures avec chauffeur ne peuvent répondre qu'à des demandes de transport qui sont parvenues au siège de l'entreprise ou au domicile de l'entrepreneur, tandis que les entreprises de taxis sont autorisées à répondre à la demande, ce qui suppose la présence de véhicules à des emplacements précis ou la disponibilité sur appel. Elle a également souligné que des différences existaient entre ces deux types de transport quant à l'acceptation, à la transmission et à l'exécution des demandes de transport ainsi qu'en ce qui concerne la mise à disposition de la voiture et la publicité. Selon cette juridiction, ces différences, individuellement ou combinées les unes avec les autres, sont propres à éviter tout risque de confusion entre le transport en taxi et celui en voiture de location avec chauffeur. Elle a enfin signalé que le signe et les caractéristiques réservés aux taxis ne peuvent être utilisés sur des voitures de location avec chauffeur.

59 De telles différences au niveau des exigences légales auxquelles sont soumis les deux types de transport concernés, si elles sont avérées, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier, sont susceptibles de créer, aux yeux de l'usager moyen, une différence entre ces types de transport, chacun de ceux-ci étant de nature à répondre à des besoins distincts en ce qui le concerne et, partant, d'avoir une influence déterminante sur sa décision d'opter pour l'un ou l'autre desdits types de transport, de sorte que le principe de neutralité fiscale ne s'opposerait pas à ce qu'ils soient soumis à un traitement fiscal différencié.

60 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la première question posée dans l'affaire C-454/12 et à la question unique dans l'affaire C-455/12 que l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive, lu en combinaison avec l'annexe H, catégorie 5, de celle-ci, et l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 5, de celle-ci, eu égard au principe de neutralité fiscale, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que deux types de services de transport urbain des personnes et des bagages qui les accompagnent, à savoir, d'une part, en taxi et, d'autre part, en voiture de location avec chauffeur, soient soumis à des taux de TVA distincts, l'un réduit, l'autre normal, pour autant que, d'une part, en raison des différentes exigences légales auxquelles sont soumis ces deux types de transport, l'activité de transport urbain de personnes en taxi constitue un aspect concret et spécifique de la catégorie des services de transport des personnes et des bagages qui les accompagnent, visée auxdits catégorie et point 5 desdites annexes de ces directives et, d'autre part, lesdites différences ont une influence déterminante sur la décision de l'usager moyen de recourir à l'un ou à l'autre de ceux-ci. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier si tel est le cas dans les affaires au principal.

Sur la seconde question dans l'affaire C-454/12

61 Par sa seconde question dans l'affaire C-454/12, la juridiction de renvoi demande s'il y a lieu d'avoir égard, aux fins de la réponse à la première question dans l'affaire C-454/12 et à la question unique dans l'affaire C-455/12, au fait que les entreprises de taxis et les entreprises de voitures de location avec chauffeur sont tenues de fournir leurs prestations en vertu d'une convention particulière qui s'applique indistinctement à ces différentes entreprises et dans des conditions presque identiques.

62 Comme mentionné au point 46 du présent arrêt, afin de déterminer si un État membre a, dans de telles circonstances, la possibilité d'appliquer un taux réduit de TVA au transport urbain de personnes en taxi, alors qu'il soumet à un taux normal celui réalisé en voiture de location avec chauffeur, il convient de vérifier si cette prestation de services constitue un aspect concret et spécifique de la catégorie de services de «transport des personnes et des bagages qui les accompagnent», reprise tant à l'annexe III, point 5, de la directive TVA qu'à l'annexe H, catégorie 5, de la sixième directive, et, le cas échéant, si l'application de ce taux porte atteinte au principe de neutralité fiscale.

63 À cet égard, il convient de relever que les services en cause au principal consistent, en substance, en des transports de patients effectués dans le cadre d'une convention telle que la convention entre la caisse de maladie A et l'association qui s'applique indistinctement aux entreprises de taxis et aux entreprises de location de voitures avec chauffeur qui y sont parties. Il ressort du dossier soumis à la Cour que le tarif de transport est fixé dans cette convention et qu'il s'applique de la même manière aux deux catégories de transport. En outre, ladite convention ne donnerait lieu à aucune obligation de transport et de service à ces deux catégories de transport autre que celle existant déjà en vertu du contrat, à savoir l'exécution effective du transport. Les entreprises de taxis ne seraient ainsi pas soumises, dans le cadre d'une telle convention, aux exigences légales qui s'imposent à elles en dehors de celle-ci.

64 Si ces circonstances devaient être avérées, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier, il lui faudrait en ce cas considérer que, dans le cadre de la convention entre la caisse de maladie A et l'association, le transport de personnes en taxi ne constitue pas un aspect concret et spécifique de la

catégorie de service de transport des personnes et des bagages qui les accompagnent. De plus, cette activité devrait, partant, être considérée comme semblable, du point de vue de l'usager moyen, à l'activité de transport urbain de personnes en voiture de location avec chauffeur. Cela ne saurait toutefois pas exclure que l'activité de transport de malades dans le cadre de conventions conclues par des caisses de maladie, d'une part, et des entreprises de transport de personnes, d'autre part puisse constituer, dans son ensemble, un aspect concret et spécifique des prestations fournies par les entreprises de transport des personnes et des bagages qui les accompagnent, au sens de la jurisprudence citée au point 44 du présent arrêt.

65 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la seconde question dans l'affaire C-454/12 que, en revanche, l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive, lu en combinaison avec l'annexe H, catégorie 5, de celle-ci, et l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 5, de celle-ci, eu égard au principe de neutralité fiscale, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que deux types de services de transport urbain des personnes et des bagages qui les accompagnent, à savoir, d'une part, en taxi et, d'autre part, en voiture de location avec chauffeur, soient soumis à des taux de TVA distincts lorsque, en vertu d'une convention particulière qui s'applique indistinctement aux entreprises de taxis et aux entreprises de location de voitures avec chauffeur qui y sont parties, le transport de personnes en taxi ne constitue pas un aspect concret et spécifique du transport des personnes et des bagages qui les accompagnent et que cette activité réalisée dans le cadre de ladite convention est considérée comme semblable, du point de vue de l'usager moyen, à l'activité de transport urbain de personnes en voiture de location avec chauffeur, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier.

Sur les dépens

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

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

1) **L'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, telle que modifiée par la directive 2001/4/CE du Conseil, du 19 janvier 2001, lu en combinaison avec l'annexe H, catégorie 5, de celle-ci, et l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lu en combinaison avec l'annexe III, point 5, de celle-ci, eu égard au principe de neutralité fiscale, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à ce que deux types de services de transport urbain des personnes et des bagages qui les accompagnent, à savoir, d'une part, en taxi et, d'autre part, en voiture de location avec chauffeur, soient soumis à des taux de taxe sur la valeur ajoutée distincts, l'un réduit, l'autre normal, pour autant que, d'une part, en raison des différentes exigences légales auxquelles sont soumis ces deux types de transport, l'activité de transport urbain de personnes en taxi constitue un aspect concret et spécifique de la catégorie des services de transport des personnes et des bagages qui les accompagnent, visée auxdits catégorie et point 5 desdites annexes de ces directives et, d'autre part, lesdites différences ont une influence déterminante sur la décision de l'usager moyen de recourir à l'un ou à l'autre de ceux-ci. Il appartient à la juridiction nationale de vérifier si tel est le cas dans les affaires au principal.**

2) **En revanche, l'article 12, paragraphe 3, sous a), troisième alinéa, de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 2001/4, lu en combinaison avec l'annexe H, catégorie 5, de celle-ci, et l'article 98, paragraphes 1 et 2, de la directive 2006/112, lu en combinaison avec l'annexe III, point 5, de celle-ci, eu égard au principe de neutralité fiscale, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce que deux types de services de transport urbain des personnes et des bagages qui les accompagnent, à savoir, d'une part, en taxi et, d'autre part, en voiture de location avec chauffeur, soient soumis à des taux de taxe sur la valeur ajoutée distincts lorsque, en vertu d'une convention particulière qui s'applique indistinctement aux entreprises de taxis et aux entreprises de location de voitures avec chauffeur qui y sont parties, le transport de personnes en taxi ne constitue pas un aspect concret et spécifique du transport des personnes et des bagages qui les accompagnent et que cette activité réalisée dans le cadre de ladite convention est considérée comme semblable, du point de vue de l'usager moyen, à l'activité de transport urbain de personnes en voiture de location avec chauffeur, ce qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier.**

Signatures