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-502/13,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 18 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,

soutenue par:

Conseil de l'Union européenne, représenté par M^me^ E. Chatziioakeimidou et M. A. de Gregorio Merino, en qualité d'agents,

partie intervenante,

contre

Grand-Duché de Luxembourg, représenté par M^me^ D. Holderer, en qualité d'agent,

partie défenderesse,

soutenu 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,

* Langue de procédure: le français.

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 appliquant un taux de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») de 3 % à la fourniture de livres numériques (ou électroniques), le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 à 99, 110 et 114 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 Aux termes de l'article 97 de la directive TVA:

«À partir du 1er janvier 2011 et jusqu'au 31 décembre 2015, le taux normal ne peut être inférieur à 15 %».

6 L'article 98, paragraphes 1 et 2, de cette 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.»

7 L'article 99, paragraphe 1, de ladite directive dispose:

«Les taux réduits sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 %.»

8 Aux termes de l'article 110 de cette même directive:

«Les États membres qui, au 1er janvier 1991, accordaient des exonérations avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur ou appliquaient des taux réduits inférieurs au minimum fixé à l'article 99 peuvent continuer à les appliquer.

Les exonérations et les taux réduits visés au premier alinéa doivent être en conformité avec la législation communautaire et avoir été adoptés pour des raisons d'intérêt social bien définies et en faveur de consommateurs finaux.»

9 L'article 114, paragraphe 1, de la directive TVA prévoit:

«Les États membres qui, au 1er janvier 1993, ont été obligés d'augmenter de plus de 2 % leur taux normal en vigueur au 1er janvier 1991, peuvent appliquer un taux réduit inférieur au minimum fixé à l'article 99 aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

[...]»

10 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.»

11 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».

12 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.»

13 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».

14 Le point 9 de l'annexe III de la directive TVA mentionne, au titre des prestations de services pouvant faire l'objet de taux réduits, «les prestations de services fournies par les écrivains, compositeurs et interprètes et les droits d'auteur qui leur sont dus».

15 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.»

16 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 luxembourgeois

17 La loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version en vigueur à l'expiration du délai fixé dans l'avis motivé adressé le 25 octobre 2012 au Grand-Duché de Luxembourg (ci-après la «loi concernant la TVA»), prévoit, à son article 39, paragraphe 3:

«Le taux normal de la [TVA] applicable aux opérations imposables est fixé à quinze pour cent de la base d'imposition [...].

Le taux réduit de la taxe est fixé à six pour cent de ladite base d'imposition.

Le taux super-réduit de la taxe est fixé à trois pour cent de ladite base d'imposition.»

18 Aux termes de l'article 40 de la loi concernant la TVA:

«1. Dans les limites et sous les conditions à déterminer par règlement grand-ducal, la [TVA] est perçue:

[...]

2° au taux super-réduit de trois pour cent, pour les livraisons de biens et les prestations de services ainsi que pour les acquisitions intracommunautaires et importations de biens, tels que ces biens et services sont désignés à l'annexe B de la présente loi;

[...]

2. La [TVA] est perçue au taux normal de quinze pour cent pour les opérations imposables autres que celles visées au paragraphe 1er.

[...]»

19 Le point 5° de l'annexe B de la loi concernant la TVA, intitulée «Liste des biens et services soumis au taux super-réduit», dispose:

«Livres (y compris brochures, dépliants et imprimés similaires, albums, livres de dessin ou de coloriage pour enfants, partitions imprimées ou en manuscrit, cartes et relevés hydrographiques ou autres), journaux et périodiques. Sont exclus le matériel consacré entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité ainsi que les livres, journaux et publications pornographiques.»

20 Le règlement grand-ducal du 21 décembre 1991 déterminant les limites et les conditions d'application des taux réduit, super-réduit et intermédiaire de la taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version en vigueur à l'expiration du délai fixé dans l'avis motivé (ci-après le «règlement grand-ducal du 21 décembre 1991»), prévoit, à son article 2:

«Les biens énumérés aux points 1° à 7° de l'annexe B de la loi [concernant la TVA] sont plus amplement définis par référence aux positions respectives du tarif des droits d'entrée (TD) visé à l'article 1er du présent règlement.

[...]

5° Livres, journaux et publications périodiques:

a)

— Livres, brochures et imprimés similaires, même sur feuillets isolés, à l'exception du matériel consacré entièrement ou d'une manière prépondérante à la publicité ainsi que des livres pornographiques (ex N° 49.01 TD)

— Incunables et autres livres constituant des objets d'antiquité ayant plus de cent ans d'âge (ex N° 97.06 TD)

[...]»

21 La circulaire nº 756 du 12 décembre 2011 de la direction de l'Enregistrement et des Domaines énonce:

«Étant donné que la notion de 'livres' ne fait pas l'objet d'une interprétation unanime au sein des États membres de l'[Union européenne], le Gouvernement a décidé, pour des raisons de neutralité, qu'il y a lieu d'accorder une acception large à ce terme, visé au point 5 de l'Annexe B de la loi concernant la [TVA] et à l'article 2, point 5, sous a) du [règlement grand-ducal du 21 décembre 1991], en ce sens qu'à identité de fonction, une distinction entre support physique et support numérique ne s'impose pas.

Cette interprétation est implicitement corroborée par la communication du 6 décembre 2011 de la Commission au Parlement européen, au Conseil et au Comité économique et social européen sur l'avenir de la TVA [COM(2011) 851 final], où il est souligné […] que 'la question de l'égalité de traitement des produits qui sont disponibles à la fois sur support traditionnel et en ligne a également suscité de très nombreuses réactions lors de la consultation publique. Ces questions devront être abordées'.

La présente est applicable à partir du 1er janvier 2012.»

La procédure précontentieuse et la procédure devant la Cour

22 La Commission a estimé que l'application, à partir du 1er janvier 2012, d'un taux «super-réduit» de TVA de 3 % (ci-après le «taux réduit de TVA de 3 %») à la fourniture de livres numériques ou électroniques était contraire à la directive TVA. En conséquence, elle a adressé au Grand-Duché de Luxembourg, le 4 juillet 2012, une lettre de mise en demeure. Cet État membre y a répondu par courrier en date du 31 juillet 2012.

23 Le 25 octobre 2012, la Commission a émis un avis motivé invitant le Grand-Duché de Luxembourg 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 29 novembre 2012.

24 N'étant pas satisfaite des explications fournies par le Grand-Duché de Luxembourg, la Commission a décidé d'introduire le présent recours.

25 Par décisions du président de la Cour des 14 janvier et 3 février 2014, le Conseil de l'Union européenne et le Royaume de Belgique ont été admis à intervenir au litige au soutien des conclusions, respectivement, de la Commission et du Grand-Duché de Luxembourg.

Sur le recours

Observations liminaires

26 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»).

27 Le Grand-Duché de Luxembourg conteste l'étendue de l'objet du recours. Selon lui, le taux réduit de TVA de 3 % est uniquement appliqué à la fourniture de livres par voie de téléchargement, à l'exclusion de la fourniture de livres par voie de diffusion en flux.

28 À cet égard, il convient de constater que, ainsi que le fait valoir à bon droit la Commission, il ne ressort pas du droit luxembourgeois en la matière, repris aux points 17 à 21 du présent arrêt, que la fourniture de livres par voie de diffusion en flux est exclue, contrairement à la fourniture de livres par voie de téléchargement, du bénéfice du taux réduit de TVA de 3 %.

29 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

30 La Commission fait valoir que l'application, par le Grand-Duché de Luxembourg, d'un taux réduit de TVA de 3 % à la fourniture de livres électroniques est incompatible avec les articles 96 à 99, 110 et 114 de la directive TVA, lus en combinaison avec les annexes II et III de celle-ci et le règlement d'exécution nº 282/2011.

31 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. Dans ces conditions, les articles 110 et 114 de la directive TVA ne permettraient pas non plus d'appliquer un taux réduit de TVA de 3 % à la fourniture de livres électroniques.

32 Le Grand-Duché de Luxembourg, soutenu 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, ainsi que le fait valoir à titre subsidiaire le Grand-Duché de Luxembourg, du point 9 de ladite annexe. En outre, les articles 110 et 114 de la directive TVA autoriseraient, en tout état de cause, l'application, par ce dernier État membre, d'un taux réduit de TVA de 3 % à une telle fourniture.

33 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).

34 S'agissant de l'argument, soulevé par le Grand-Duché de Luxembourg 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).

35 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 serait de nature à vider de leur sens les termes «sur tout type de support physique» figurant audit point.

36 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.

37 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.

38 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).

39 Il est vrai, comme le relèvent à juste titre le Grand-Duché de Luxembourg 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 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.

40 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».

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

42 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, 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 36 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.

43 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.

44 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.

45 Ne s'y oppose pas, contrairement à ce que fait valoir le Grand-Duché de Luxembourg, 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.

46 Au demeurant, ainsi qu'il ressort du libellé de l'article 7, paragraphe 1, du règlement d'exécution n° 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.

47 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.

48 Par ailleurs, l'argument du Grand-Duché de Luxembourg selon lequel la directive 2009/47 a eu pour effet de modifier, sur ce point, la portée de cet article 98, paragraphe 2, second alinéa, ne saurait être accueilli, une telle interprétation étant contredite par les termes mêmes de cette dernière disposition, qui excluent, sans exception, tous les services fournis par voie électronique de la possibilité de bénéficier d'un taux réduit de TVA.

49 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.

50 Contrairement à ce que font valoir le Grand-Duché de Luxembourg 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).

51 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 49 du présent arrêt, une telle fourniture ne relève pas de cette disposition.

52 L'interprétation retenue au point 49 du présent arrêt n'est pas non plus, comme le soutient le Grand-Duché de Luxembourg, remise en cause par les travaux préparatoires de la directive 2009/47. Cet État membre se réfère, en particulier, au texte du point 6 de l'annexe III de la directive TVA, tel que proposé par la Commission et aux termes duquel aurait relevé de ladite annexe «la fourniture, y compris en location dans les bibliothèques, de livres (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) ainsi que de livres audio, de disques compacts, de cédéroms ou d'autres supports physiques similaires reproduisant principalement la même information que celles contenues dans les livres imprimés, de journaux et de périodiques, à l'exclusion du matériel consacré entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité».

53 En effet, il apparaît, ainsi que l'observe la Commission, que, tel qu'il a été finalement adopté, le texte de ce point 6 n'est autre qu'une simplification rédactionnelle du texte initialement proposé.

54 De même, ne saurait être retenu l'argument du Grand-Duché de Luxembourg selon lequel le point 6 de l'annexe III de la directive TVA doit être interprété comme incluant la fourniture de livres électroniques, sous peine de méconnaître l'objectif de cette disposition, dès lors qu'il n'existe plus de

livres numériques matériellement délivrés au client. En effet, il suffit de relever, à cet égard, que, ainsi que le montrent les circonstances en cause dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt K (EU:C:2014:2207), cet argument se fonde sur une prémisse erronée.

55 Il y a lieu d'ajouter que, dans la mesure où le Grand-Duché de Luxembourg remet en cause la validité de la directive TVA et, en particulier, du point 6 de son annexe III au regard du principe d'égalité de traitement, l'examen de cette validité ne peut avoir lieu dans le cadre du présent recours en manquement.

56 En effet, un État membre ne saurait utilement, en l'absence d'une disposition du traité FUE l'y autorisant expressément, invoquer l'illégalité d'une directive dont il est destinataire comme moyen de défense contre un recours en manquement fondé sur l'inexécution de cette directive. Il ne pourrait en être autrement que si l'acte en cause était affecté de vices particulièrement graves et évidents, au point de pouvoir être qualifié d'acte inexistant, vices dont l'existence n'est pas alléguée par le Grand-Duché de Luxembourg (voir arrêt Commission/Autriche, C-189/09, EU:C:2010:455, points 15 à 17 et jurisprudence citée).

57 Pour cette même raison, cet État membre ne saurait utilement se prévaloir d'un argument tiré de l'invalidité de la directive 2009/47 au motif que le rôle du Parlement européen aurait été méconnu dans l'adoption de celle-ci.

58 Le Grand-Duché de Luxembourg se réfère également à l'article 110 TFUE, qui, selon lui, démontre que les auteurs du traité n'ont pas eu à l'esprit d'octroyer aux institutions de l'Union le droit d'instaurer des impositions discriminatoires.

59 Toutefois, cet argument coïncide, en substance, avec l'argumentation de cet État membre relative au principe d'égalité de traitement. Cet argument doit donc être rejeté pour les mêmes motifs que ceux énoncés aux points 50 et 51 ainsi que 55 et 56 du présent arrêt.

60 À titre subsidiaire, si la fourniture de livres électroniques ne relève pas du point 6 de l'annexe III de la directive TVA, le Grand-Duché de Luxembourg soutient qu'une telle fourniture relève du point 9 de ladite annexe.

61 Toutefois, cet argument ne saurait être accueilli. En effet, une telle interprétation dudit point 9, lequel concerne les prestations de services fournies par les écrivains, compositeurs et interprètes et les droits d'auteur qui leur sont dus, ne trouve aucun appui dans le libellé de cette disposition et aboutit à étendre le champ d'application de celle-ci, alors même que, ainsi qu'il résulte du point 38 du présent arrêt, une interprétation stricte de cette même disposition s'impose.

62 En outre, comme le relève à bon droit la Commission, le fait de considérer que la fourniture de livres relève du champ d'application du point 9 de l'annexe III de la directive TVA serait de nature à vider de son sens le point 6 de ladite annexe.

63 Il résulte de ce qui précède que la fourniture de livres électroniques ne relève ni du point 6 ni du point 9 de l'annexe III de la directive TVA. Par ailleurs, il est constant que ladite fourniture ne relève d'aucune autre catégorie de prestations de services, mentionnée à ladite annexe. Dans ces conditions, 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.

64 La Commission reproche également à l'État membre défendeur d'appliquer le taux réduit de TVA de 3 % en violation des articles 99, 110 et 114 de la directive TVA.

65 Le Grand-Duché de Luxembourg, soutenu par le Royaume de Belgique, fait, en revanche, valoir que les articles 110 et 114 de la directive TVA l'autorisent, en tout état de cause, à appliquer un tel taux de TVA à la fourniture de livres électroniques.

66 S'agissant de l'article 110 de la directive TVA, il y a lieu de rappeler que, ainsi qu'il résulte du libellé de cette disposition, la possibilité pour un État membre d'appliquer des taux réduits inférieurs au minimum fixé à l'article 99 de la directive TVA est subordonnée à la réunion de quatre conditions cumulatives, et notamment celle selon laquelle les taux réduits doivent être en conformité avec la législation de l'Union (arrêt Commission/France, C-596/10, EU:C:2012:130, point 75).

67 Or, ainsi qu'il ressort du point 63 du présent arrêt, l'application d'un taux réduit de TVA à la fourniture de livres électroniques n'est pas conforme à l'article 98, paragraphe 2, de la directive TVA. Dans ces conditions, sans qu'il soit besoin d'examiner si les autres conditions énoncées à l'article 110 de cette directive sont remplies, la dérogation prévue à cette dernière disposition ne saurait justifier l'application par le Grand-Duché de Luxembourg d'un taux réduit de TVA de 3 % à la fourniture de livres électroniques (voir, en ce sens, arrêt Commission/France, EU:C:2012:130, points 76 et 77).

68 Pour ce qui concerne l'article 114 de la directive TVA, il suffit de relever que cette disposition exige explicitement que la livraison de biens ou la prestation de services concernée relève de l'une des catégories figurant à l'annexe III de la directive TVA. Or, il est constant que tel n'est pas le cas de la fourniture de livres électroniques.

69 Dans ces conditions, l'application, par le Grand-Duché de Luxembourg, d'un taux réduit de TVA de 3 % à la fourniture de livres électroniques n'est justifiée ni par l'article 110 de la directive TVA ni par l'article 114 de celle-ci.

70 Il résulte de tout ce qui précède que le recours de la Commission est fondé.

71 Par conséquent, il convient de constater que, en appliquant un taux réduit de TVA de 3 % à la fourniture de livres électroniques, le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 à 99, 110 et 114 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

72 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 du Grand-Duché de Luxembourg et ce dernier ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de le condamner à supporter ses propres dépens ainsi que ceux exposés par la Commission.

73 En application de l'article 140, paragraphe 1, de ce même règlement, les États membres et les institutions qui sont intervenus au litige supportent leurs propres dépens. Le Royaume de Belgique et le Conseil supporteront, par conséquent, leurs propres dépens.

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

1) **En appliquant un taux de taxe sur la valeur ajoutée de 3 % à la fourniture de livres numériques ou électroniques, le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 à 99, 110 et 114 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) **Le Grand-Duché de Luxembourg supporte ses propres dépens ainsi que ceux exposés par la Commission européenne.**

3) **Le Royaume de Belgique et le Conseil de l'Union européenne supportent leurs propres dépens.**

Signatures