HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

5 martie 2015*

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru — Fiscalitate — TVA — Aplicarea unei cote reduse — Furnizare de cărți digitale sau electronice”

În cauza C-502/13,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor de către un stat membru formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 18 septembrie 2013,

Comisia Europeană, reprezentată de C. Soulay și de F. Dintilhac, în calitate de agenți, cu domiciliul ales în Luxemburg,

reclamantă,

susținută de:

Consiliul Uniunii Europene, reprezentat de E. Chatziioakeimidou și de A. de Gregorio Merino, în calitate de agenți,

intervenient,

împotriva

Marelui Ducat al Luxemburgului, reprezentat de D. Holderer, în calitate de agent,

pârât,

susținut de:

Regatul Belgiei, reprezentat de M. Jacobs și de J.-C. Halleux, în calitate de agenți,

intervenient,

CURTEA (Camera a patra),

compusă din domnul L. Bay Larsen, președinte de cameră, doamna K. Jürimäe, domnii J. Malenovský, M. Safjan și doamna A. Prechal (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

* Limba de procedură: franceza.

având în vedere procedura scrisă,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin aplicarea unei cote de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) de 3 % pentru furnizarea de cărți digitale (sau electronice), Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 96-99, 110 și 114 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO L 326, p. 1, denumită în continuare „Directiva TVA”), coroborate cu anexele II și III la directiva menționată și cu Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO L 77, p. 1).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2 Articolul 14 din Directiva TVA prevede la alineatul (1):

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

3 Potrivit articolului 24 alineatul (1) din această directivă:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

4 Articolul 96 din directiva menționată prevede:

„Statele membre aplică o cotă standard a TVA, care este fixată de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare și care este aceeași pentru livrarea de bunuri și pentru prestarea de servicii.”

5 Potrivit articolului 97 din Directiva TVA:

„De la 1 ianuarie 2011 până la 31 decembrie 2015, cota standard nu poate fi mai mică de 15 %.”

6 Articolul 98 alineatele (1) și (2) din directivă prevede:

„(1) Statele membre pot aplica fie una, fie două cote reduse.

(2) Cotele reduse se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

Cotele reduse nu se aplică serviciilor furnizate pe cale electronică.”

7 Articolul 99 alineatul (1) din directiva menționată prevede:

„Cotele reduse se fixează ca procent din baza de impozitare, care nu poate fi mai mic de 5 %.”

8 Potrivit articolului 110 din aceeași directivă:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1991, acordau scutiri cu drept de deducere a TVA achitate în etapa anterioară sau aplicau cote reduse inferioare valorii minime stabilite la articolul 99 pot continua să acorde scutirile respective sau să aplice cotele reduse respective.

Este necesar ca scutirile și cotele reduse prevăzute la primul paragraf să fie în conformitate cu legislația comunitară și să fi fost adoptate din motive sociale clar definite și în favoarea consumatorului final.”

9 Articolul 114 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„Statele membre care, la 1 ianuarie 1993, au fost obligate să mărească cu peste 2 % cota lor standard în vigoare la 1 ianuarie 1991 pot aplica o cotă redusă inferioară valorii minime stabilite la articolul 99 livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III.

[…]”

10 Anexa II la Directiva TVA, care cuprinde o „[l]ist[ă] orientativă a serviciilor furnizate pe cale electronică menționate la articolul 58 și la articolul 59 primul paragraf litera (k)”, aceste două articole fiind consacrate stabilirii locului prestărilor de servicii furnizate unor persoane neimpozabile, menționează la punctul 3:

„furnizarea de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date”.

11 În versiunea inițială a Directivei 2006/112, anexa III la aceasta, care cuprinde lista livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii cărora le pot fi aplicate cotele reduse prevăzute la articolul 98 din această directivă, menționa la punctul 6:

„livrarea, inclusiv împrumutul de către librării, a cărților (inclusiv broșuri, pliante și imprimate similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și hărți hidrografice sau similare), ziare și periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității”.

12 Directiva 2009/47/CE a Consiliului din 5 mai 2009 (JO L 116, p. 18) a modificat Directiva 2006/112. Considerentul (4) al Directivei 2009/47 prevede:

„De asemenea, Directiva 2006/112/CE ar trebui să fie modificată pentru a permite aplicarea cotelor reduse, respectiv a unei scutiri, într-un număr limitat de situații specifice, din motive sociale sau de sănătate, precum și pentru a clarifica și actualiza, în funcție de progresele tehnice, trimiterea la cărți din anexa III la aceasta.”

13 De la 1 iunie 2009, data intrării în vigoare a Directivei 2009/47, punctul 6 din anexa III la Directiva TVA are următorul cuprins:

„livrarea, inclusiv împrumutul de către librării, a cărților pe toate tipurile de suport fizic (inclusiv broșuri, pliante și imprimate similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și hărți hidrografice sau similare), ziare și periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității”.

14 Punctul 9 din anexa III la Directiva TVA menționează, cu titlul de prestări de servicii cărora le pot fi aplicate cote reduse, „furnizarea de servicii de către scriitori, compozitori și artiști-interpreți sau executanți sau drepturile de autor de care beneficiază”.

15 Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 prevede la articolul 7 alineatele (1) și (2):

„(1) «Serviciile prestate pe cale electronică» prevăzute în [D]irectiva [TVA] includ serviciile furnizate pe internet sau printr-o rețea electronică a căror natură determină prestarea lor automată, care implică intervenție umană minimă, și imposibil de realizat în absența tehnologiei informației.

(2) Dispozițiile de la alineatul (1) se aplică, în special, în următoarele cazuri:

[…]

(f) serviciile enumerate în anexa I.”

16 Anexa I la Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, intitulată „Articolul 7 din prezentul regulament”, prevede la punctul 3:

„Punctul 3 din anexa II la Directiva [TVA]:

[…]

(c) conținutul digitalizat al cărților și al altor publicații electronice;

[…]”

Dreptul luxemburghez

17 Legea din 12 februarie 1979 privind taxa pe valoarea adăugată, în versiunea sa în vigoare la expirarea termenului stabilit în avizul motivat adresat la 25 octombrie 2012 Marelui Ducat al Luxemburgului (în continuare „Legea privind TVA-ul”), prevede la articolul 39 alineatul 3:

„Cota standard de [TVA] aplicabilă operațiunilor impozabile este stabilită la 15 % din baza de impozitare […]

Cota redusă a taxei este de 6 % din baza de impozitare.

Cota super-redusă a taxei este stabilită la 3 % din baza de impozitare.”

18 Potrivit articolului 40 din Legea privind TVA-ul:

„1. În limitele și în condițiile stabilite prin regulament al Marelui Ducat, [TVA-ul] se percepe:

[…]

2° la cota super-redusă de 3 % pentru livrarea de bunuri și prestarea de servicii, precum și pentru achizițiile intracomunitare și importurile de bunuri, după cum aceste bunuri și servicii sunt desemnate în anexa B la prezentul act;

[…]

2. [TVA-ul] se percepe la cota standard de 15 % pentru operațiunile impozabile, altele decât cele menționate la alineatul 1.

[…]”

19 Punctul 5° din anexa B la Legea privind TVA-ul, intitulată „Lista bunurilor și a prestărilor de servicii cărora le poate fi aplicată cota super-redusă”, prevede:

„Cărți (inclusiv broșuri, pliante și imprimate similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și hărți hidrografice sau similare), ziare și periodice. Sunt excluse materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității, precum și cărțile, ziarele și publicațiile pornografice.”

20 Regulamentul Marelui Ducat din 21 decembrie 1991 de stabilire a limitelor și a condițiilor de aplicare a cotei reduse, super-reduse și intermediare a taxei pe valoarea adăugată, în versiunea în vigoare la expirarea termenului stabilit în avizul motivat (denumit în continuare „Regulamentul Marelui Ducat din 21 decembrie 1991”), prevede la articolul 2:

„Bunurile enumerate la punctele 1°-7° din anexa B la Legea [privind TVA-ul] sunt definite mai detaliat prin referire la pozițiile tarifelor de import corespunzătoare (TI) menționate la articolul 1 din prezentul regulament.

[…]

5° Cărți, ziare și periodice:

a)

— Cărți, broșuri și imprimate similare, chiar pe foi separate, cu excepția materialelor destinate în totalitate sau în mod predominant publicității, precum și a cărților pornografice (ex nr. 49.01 TI)

— Incunabule și alte cărți care constituie antichități cu o vechime de peste o sută de ani (ex nr. 97.06 TI)

[…]”

21 Circulara nr. 756 din 12 decembrie 2011 a direction de l’Enregistrement et des Domaines (Direcția de Înregistrare și a Domeniilor) prevede:

„Dat fiind că noțiunea «cărți» nu este interpretată unanim în statele membre ale [Uniunii Europene], Guvernul a stabilit, pentru motive de neutralitate, că este necesar să se confere un sens larg acestui termen, menționat la punctul 5 din anexa B la Legea privind [TVA-ul] și la articolul 2 punctul 5 litera a) din [Regulamentul Marelui Ducat din 21 decembrie 1991], astfel încât, pentru identitate de funcție, nu se impune să se distingă între suport fizic și suport digital.

Această interpretare este implicit susținută de Comunicarea Comisiei din 6 decembrie 2011 către Parlamentul European, Consiliu și Comitetul Economic și Social European privind viitorul TVA-ului [COM(2011) 851 final], în care se subliniază […] că «problema egalității de tratament pentru produsele care sunt disponibile atât în format tradițional, cât și în format online a provocat reacții importante în cadrul consultării publice. Aceste aspecte trebuie abordate.»

Prezenta este aplicabilă de la 1 ianuarie 2012.”

Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

22 Comisia a considerat că aplicarea, de la 1 ianuarie 2012, a unei cote „super-reduse” de TVA de 3 % (denumită în continuare „cota redusă de 3 %”) pentru furnizarea de cărți digitale sau electronice era contrară Directivei TVA. În consecință, a adresat Marelui Ducat al Luxemburgului, la 4 iulie 2012, o scrisoare de punere în întârziere. Statul membru menționat a răspuns la aceasta prin scrisoarea din 31 iulie 2012.

23 La 25 octombrie 2012, Comisia a emis un aviz motivat, invitând Marele Ducat al Luxemburgului să adopte măsurile necesare pentru a se conforma acestuia în termen de o lună de la primirea sa. Statul membru menționat a răspuns la avizul motivat printr-o scrisoare din 29 noiembrie 2012.

24 Întrucât nu a considerat satisfăcătoare explicațiile oferite de Marele Ducat al Luxemburgului, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.

25 Prin Deciziile președintelui Curții din 14 ianuarie și din 3 februarie 2014, Consiliul Uniunii Europene și Regatul Belgiei au fost autorizate să intervină în litigiu în susținerea concluziilor Comisiei și, respectiv, ale Marele Ducat al Luxemburgului.

Cu privire la acțiune

Observații introductive

26 Comisia precizează că prin furnizarea de cărți digitale sau electronice trebuie să se înțeleagă furnizarea, cu titlu oneros, prin descărcare sau prin difuzare în flux („streaming”) de pe un website, de cărți în format electronic care pot fi consultate pe un calculator, pe un smartphone, pe un cititor de cărți electronice sau pe orice alt sistem de citire (denumită în continuare „furnizare de cărți electronice”).

27 Marele Ducat al Luxemburgului contestă întinderea obiectului recursului. În opinia sa, cota redusă de TVA de 3 % se aplică numai la furnizarea de cărți prin descărcare, fără a include furnizarea de cărți prin difuzare în flux.

28 În această privință, trebuie constatat că, astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, nu rezultă din dreptul luxemburghez în materie, reluat la punctele 17-21 din prezenta hotărâre, că furnizarea de cărți prin difuzare în flux ar fi exclusă, contrar furnizării de cărți prin descărcare, de la beneficiul cotei reduse de TVA de 3 %.

29 În aceste condiții, nu este necesar să se limiteze examinarea acțiunii la o categorie de cărți digitale sau electronice mai restrânsă decât cea vizată de Comisie în cererea introductivă.

Cu privire la fond

30 Comisia arată că aplicarea de către Marele Ducat al Luxemburgului a unei cote reduse de TVA de 3 % pentru furnizarea de cărți electronice este incompatibilă cu articolele 96-99, 110 și 114 din Directiva TVA coroborate cu anexele II și III la aceasta și cu Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

31 Această instituție arată că, în temeiul articolului 98 alineatul (2) primul paragraf din Directiva TVA, cotele reduse de TVA se aplică numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la această directivă. Or, furnizarea de cărți electronice nu ar intra în domeniul de aplicare al anexei menționate și, prin urmare, nu ar putea beneficia de o cotă redusă de TVA. Această interpretare este confirmată de articolul 98 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA,

care exclude aplicarea unei cote reduse de TVA pentru serviciile furnizate pe cale electronică. În aceste condiții, articolele 110 și 114 din Directiva TVA nu permit nici să se aplice o rată redusă de TVA de 3 % pentru furnizarea de cărți electronice.

32 Marele Ducat al Luxemburgului, susținut de Regatul Belgiei, contestă interpretarea reținută de Comisie a dispozițiilor în cauză ale Directivei TVA. În opinia acestor state membre, furnizarea de cărți electronice intră în domeniul de aplicare al punctului 6 din anexa III la Directiva TVA și, astfel cum arată cu titlu subsidiar Marele Ducat al Luxemburgului, al punctului 9 din anexa menționată. În plus, articolele 110 și 114 din Directiva TVA ar permite, în orice caz, aplicarea de către acest din urmă stat membru a unei cote reduse de TVA de 3 % la acest tip de furnizare.

33 În această privință, trebuie amintit că articolul 96 din Directiva TVA prevede că aceeași cotă de TVA, cota standard, este aplicabilă livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii. Prin derogare de la acest principiu, articolul 98 alineatul (1) din această directivă recunoaște statelor membre posibilitatea de a aplica fie una, fie două cote reduse de TVA. Potrivit alineatului (2) primul paragraf al acestui articol, cotele reduse de TVA pot fi aplicate numai livrărilor de bunuri sau prestărilor de servicii din categoriile prevăzute în anexa III la Directiva TVA (Hotărârea K, C-219/13, EU:C:2014:2207, punctele 21 și 22).

34 În ceea ce privește argumentul, invocat de Marele Ducat al Luxemburgului și de Regatul Belgiei, potrivit căruia furnizarea de cărți electronice intră în domeniul de aplicare al punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, trebuie amintit că, pentru a stabili domeniul de aplicare al unei dispoziții de drept al Uniunii, este necesar să se țină seama atât de termenii săi, cât și de contextul și de obiectivele sale (a se vedea în special Hotărârea NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, punctul 23 și jurisprudența citată).

35 Trebuie arătat că această anexă III menționează expres, la punctul 6, în categoria prestațiilor cărora le pot fi aplicate cote reduse de TVA, „livrarea […] cărților pe toate tipurile de suport fizic”. Reiese astfel din termenii acestui punct că respectiva cotă redusă de TVA se aplică operațiunii care constă în furnizarea unei cărți care se află pe un suport fizic. Astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, orice altă interpretare ar fi de natură să golească de conținut termenii „pe toate tipurile de suport fizic” care figurează la punctul menționat.

36 Deși, desigur, cartea electronică necesită, pentru a fi citită, un suport fizic, precum un calculator, un asemenea suport nu este totuși cuprins în furnizarea de cărți electronice.

37 În consecință, având în vedere termenii acestui punct 6, dispoziția menționată nu include în domeniul său de aplicare furnizarea de cărți electronice.

38 Această interpretare este susținută de contextul respectivei dispoziții. Astfel, aceasta constituie o derogare de la principiul conform căruia statele membre aplică o cotă standard de TVA pentru operațiunile supuse acestei taxe și, prin urmare, este de strictă interpretare (a se vedea în special Hotărârea Comisia/Spania, C-360/11, EU:C:2013:17, punctul 18 și jurisprudența citată).

39 Desigur, este adevărat, astfel cum arată în mod întemeiat Marele Ducat al Luxemburgului și Regatul Belgiei, că prin extinderea, ca urmare a modificării formulate prin Directiva 2009/47, a domeniului de aplicare al punctului 6 din anexa III la Directiva TVA la „livrarea […] cărților pe toate tipurile de suport fizic” legiuitorul Uniunii a avut drept obiectiv, astfel cum reiese din considerentul (4) al Directivei 2009/47, să clarifice și să actualizeze, în funcție de progresele tehnice, trimiterea la noțiunea „cărți” care figurează la acest punct.

40 Cu toate acestea, nu este mai puțin adevărat că, astfel cum reiese de la articolul 98 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, legiuitorul a decis deopotrivă să excludă orice posibilitate de aplicare a unei cote reduse de TVA „serviciilor furnizate pe cale electronică”.

41 Or, furnizarea de cărți electronice constituie un „serviciu furnizat pe cale electronică”, în sensul acestui articol 98 alineatul (2) al doilea paragraf.

42 Astfel, pe de o parte, potrivit articolului 24 alineatul (1) din Directiva TVA, „prestare de servicii” înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri, în timp ce, potrivit articolului 14 alineatul (1) din această directivă, „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. Or, furnizarea de cărți electronice nu poate fi considerată ca fiind o „livrare de bunuri” în sensul acestei din urmă dispoziții decât dacă cartea electronică ar putea fi calificată drept bun corporal. Astfel, după cum reiese din cuprinsul punctului 36 din prezenta hotărâre, suportul fizic care permite lectura acestei cărți, care ar putea fi calificată drept „bun corporal”, este absent la momentul furnizării. În consecință, în aplicarea acestui articol 24 alineatul (1), furnizarea de cărți electronice trebuie calificată drept „prestare de servicii”.

43 Pe de altă parte, conform articolului 7 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, constituie servicii prestate pe cale electronică, în sensul Directivei TVA, „serviciile furnizate pe internet sau printr-o rețea electronică a căror natură determină prestarea lor automată, care implică intervenție umană minimă, și imposibil de realizat în absența tehnologiei informației”. Trebuie să se constate că furnizarea de cărți electronice răspunde definiției enunțate.

44 Interpretarea respectivă este confirmată de punctul 3 din anexa II la Directiva TVA coroborat cu articolul 7 alineatele (1) și (2) din regulamentul menționat de punere în aplicare și cu punctul 3 din anexa I la acesta, din care rezultă că furnizarea de conținut digitalizat al cărților constituie un asemenea serviciu.

45 Nu i se opune acestei interpretări, contrar susținerilor Marelui Ducat al Luxemburgului, faptul că anexa II la Directiva TVA conține o listă orientativă a serviciilor furnizate pe cale electronică menționate la articolul 58 și la articolul 59 primul paragraf litera (k) din Directiva TVA. Astfel, împrejurarea că această anexă nu enumeră decât serviciile furnizate pe cale electronică care sunt relevante pentru aplicarea ultimelor două dispoziții nu influențează natura însăși a acestor servicii.

46 În plus, astfel cum reiese din modul de redactare a articolului 7 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, trimiterea efectuată, în contextul acestei dispoziții, la serviciile enumerate la punctul 3 din anexa II la Directiva TVA servește la stabilirea serviciilor furnizate pe cale electronică care sunt vizate de Directiva TVA în general, iar nu de anumite dispoziții din această directivă.

47 În consecință, din moment ce furnizarea de cărți electronice constituie un „serviciu furnizat pe cale electronică”, în sensul articolului 98 alineatul (2) al doilea paragraf din Directiva TVA, și această dispoziție exclude orice posibilitate de aplicare a unei cote reduse de TVA unor asemenea servicii, punctul 6 din anexa III la Directiva TVA nu poate fi interpretat ca incluzând în domeniul său de aplicare furnizarea de cărți electronice fără să încalce intenția legiuitorului Uniunii de a înlătura aceste servicii de la beneficiul unei cote reduse de TVA.

48 Pe de altă parte, argumentul Marelui Ducat al Luxemburgului potrivit căruia Directiva 2009/47 a avut drept efect modificarea, cu privire la acest aspect, a domeniului de aplicare al acestui articol 98 alineatul (2) al doilea paragraf nu poate fi admis, o astfel de interpretare fiind contrazisă chiar de termenii acestei din urmă dispoziții, care exclud, fără excepție, toate serviciile furnizate pe cale electronică de la posibilitatea de a beneficia de o cotă redusă de TVA.

49 În consecință, luând în considerare atât termenii punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, cât și contextul său și scopul reglementării în care se înscrie această dispoziție, punctul menționat nu poate fi interpretat ca incluzând în domeniul său de aplicare furnizarea de cărți electronice.

50 Contrar susținerilor Marelui Ducat al Luxemburgului și ale Regatului Belgiei, această interpretare nu este repusă în discuție de principiul neutralității fiscale, care reprezintă transpunerea de către legiuitorul Uniunii, în materie de TVA, a principiului general al egalității de tratament (Hotărârea NCC Construction Danmark, EU:C:2009:669, punctul 41 și jurisprudența citată).

51 Astfel, principiul neutralității fiscale nu permite să se extindă domeniul de aplicare al unei cote reduse de TVA în absența unei dispoziții neechivoce (a se vedea în acest sens Hotărârea Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punctul 50 și jurisprudența citată). Or, punctul 6 din anexa III la Directiva TVA nu este o dispoziție care, în mod neechivoc, extinde domeniul de aplicare al cotelor reduse de TVA în privința furnizării de cărți electronice. Dimpotrivă, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 49 din prezenta hotărâre, o asemenea furnizare nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

52 Interpretarea reținută la punctul 49 din prezenta hotărâre nu este, astfel cum susține Marele Ducat al Luxemburgului, repusă în discuție nici de lucrările pregătitoare ale Directivei 2009/47. Acest stat membru se referă în special la textul punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, astfel cum este propus de Comisie și potrivit căruia ar fi intrat în domeniul de aplicare al anexei menționate „livrarea, inclusiv împrumutul din biblioteci, a cărților (inclusiv broșuri, pliante și alte materiale tipărite similare, albume, cărți de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, hărți și planșe hidrografice sau alte reprezentări grafice similare, precum și cărți audio, cărți în format CD, CD-ROM sau pe orice alt suport fizic similar, care reproduc în cea mai mare parte aceleași informații ca și cărțile în format de hârtie), ziare și periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicității”.

53 Astfel, rezultă, după cum arată Comisia, că textul acestui punct 6, astfel cum a fost adoptat în final, nu este altceva decât o simplificare a redactării textului propus inițial.

54 De asemenea, nu poate fi reținut argumentul Marelui Ducat al Luxemburgului potrivit căruia punctul 6 din anexa III la Directiva TVA trebuie interpretat ca incluzând furnizarea de cărți electronice, în caz contrar încălcându-se obiectivul acestei dispoziții, din moment ce cărțile digitale nu mai sunt livrate fizic clientului. Astfel, este suficient să se observe în această privință că, după cum arată împrejurările în discuție în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea K (EU:C:2014:2207), acest argument se bazează pe o premisă falsă.

55 Este necesar să se adauge că, în măsura în care Marele Ducat al Luxemburgului repune în discuție validitatea Directivei TVA și în special a punctului 6 din anexa III la aceasta, din perspectiva principiului egalității de tratament, examinarea acestei validități nu poate avea loc în cadrul prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor.

56 Astfel, un stat membru nu ar putea să invoce în mod util, în absența unei dispoziții a Tratatului FUE care să îl autorizeze expres în acest sens, nelegalitatea unei directive al cărei destinatar este ca mijloc de apărare împotriva unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor întemeiate pe neexecutarea acestei directive. Situația ar putea fi alta doar dacă actul în cauză ar fi afectat de vicii deosebit de grave și de evidente, astfel încât să poată fi calificat drept act inexistent, vicii a căror existență nu este invocată de Marele Ducat al Luxemburgului (a se vedea Hotărârea Comisia/Austria, C-189/09, EU:C:2010:455, punctele 15-17 și jurisprudența citată).

57 Pentru același motiv, acest stat membru nu poate invoca în mod util un argument întemeiat pe lipsa de validitate a Directivei 2009/47 având în vedere că rolul Parlamentului European ar fi fost încălcat în adoptarea acesteia.

58 Marele Ducat al Luxemburgului se referă deopotrivă la articolul 110 TFUE, care, în opinia sa, demonstrează că autorii tratatului nu au intenționat să acorde instituțiilor Uniunii dreptul de a institui impozitări discriminatorii.

59 Acest argument coincide totuși, în esență, cu argumentarea statului membru menționat privind principiul egalității de tratament. Respectivul argument trebuie, așadar, respins pentru aceleași motive cu cele enunțate la punctele 50 și 51, precum și la punctele 55 și 56 din prezenta hotărâre.

60 În subsidiar, deși furnizarea de cărți electronice nu intră în domeniul de aplicare al punctului 6 din anexa III la Directiva TVA, Marele Ducat al Luxemburgului susține că o astfel de furnizare intră sub incidența punctului 9 din anexa menționată.

61 Cu toate acestea, argumentul respectiv nu poate fi acceptat. Astfel, o asemenea interpretare a punctului 9 menționat, care privește furnizarea de servicii de către scriitori, compozitori și artiști-interpreți sau executanți și drepturile de autor de care beneficiază, nu este în niciun fel susținută de modul de redactare a acestei dispoziții și ajunge să extindă domeniul său de aplicare, deși, astfel cum rezultă din cuprinsul punctului 38 din prezenta hotărâre, se impune o interpretare strictă a aceleiași dispoziții.

62 În plus, astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, faptul de a considera că furnizarea de cărți intră în domeniul de aplicare al punctului 9 din anexa III la Directiva TVA ar fi de natură să golească de conținut punctul 6 din anexa menționată.

63 Rezultă din cele de mai sus că furnizarea de cărți electronice nu intră nici în domeniul de aplicare al punctului 6, nici în cel al punctului 9 din anexa III la Directiva TVA. Pe de altă parte, este cert că furnizarea menționată nu se încadrează în nicio altă categorie de prestări de servicii menționată în anexa respectivă. În aceste condiții, aplicarea unei cote reduse de TVA unei asemenea livrări nu este conformă cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA.

64 Comisia reproșează de asemenea statului membru pârât că a aplicat cota redusă de TVA de 3 % cu încălcarea articolelor 99, 110 și 114 din Directiva TVA.

65 Marele Ducat al Luxemburgului, susținut de Regatul Belgiei, arată, în schimb, că articolele 110 și 114 din Directiva TVA permit, în orice caz, aplicarea unei asemenea cote de TVA pentru furnizarea de cărți electronice.

66 În ceea ce privește articolul 110 din Directiva TVA, trebuie amintit că, astfel cum rezultă din modul de redactare a acestei dispoziții, posibilitatea ca un stat membru să aplice cote reduse inferioare cotei minime stabilite la articolul 99 din Directiva TVA este condiționată de îndeplinirea a patru condiții cumulative și în special a celei potrivit căreia cotele reduse trebuie să fie în conformitate cu legislația Uniunii (Hotărârea Comisia/Franța, C-596/10, EU:C:2012:130, punctul 75).

67 Or, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 63 din prezenta hotărâre, aplicarea unei cote reduse de TVA pentru furnizarea de cărți electronice nu este conformă cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA. În aceste condiții, fără să fie necesară examinarea îndeplinirii celorlalte condiții enunțate la articolul 110 din această directivă, derogarea prevăzută la această ultimă dispoziție nu poate justifica aplicarea de către Marele Ducat al Luxemburgului a unei cote reduse de TVA de 3 % pentru furnizarea de cărți electronice (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Franța, EU:C:2012:130, punctele 76 și 77).

68 În ceea ce privește articolul 114 din Directiva TVA, este suficient să se arate că această dispoziție impune în mod explicit ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii în cauză să intre în una dintre categoriile care figurează în anexa III la Directiva TVA. Or, este cert că nu aceasta este situația furnizării de cărți electronice.

69 În aceste condiții, aplicarea de către Marele Ducat al Luxemburgului a unei cote reduse de TVA de 3 % pentru furnizarea de cărți electronice nu este justificată nici de articolul 110 din Directiva TVA, nici de articolul 114 din aceasta.

70 Rezultă din cele ce precedă că acțiunea formulată de Comisie este întemeiată.

71 În consecință, trebuie constatat că, prin aplicarea unei cote reduse de TVA de 3 % pentru furnizarea de cărți electronice, Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 96-99, 110 și 114 din Directiva TVA coroborate cu anexele II și III la directiva menționată și cu Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

Cu privire la cheltuielile de judecată

72 Potrivit articolului 138 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. Întrucât Comisia a solicitat obligarea Marelui Ducat al Luxemburgului la plata cheltuielilor de judecată, iar Marele Ducat al Luxemburgului a căzut în pretenții, se impune obligarea acestuia la plata propriilor cheltuieli de judecată, precum și a cheltuielilor de judecată efectuate de Comisie.

73 Potrivit articolului 140 alineatul (1) din același regulament, statele membre și instituțiile care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. În consecință, Regatul Belgiei și Consiliul vor suporta propriile cheltuieli de judecată.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară și hotărăște:

1) Prin aplicarea unei cote de taxă pe valoarea adăugată de 3 % pentru furnizarea de cărți digitale sau electronice, Marele Ducat al Luxemburgului nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 96-99, 110 și 114 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010, coroborate cu anexele II și III la directiva menționată și cu Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112.

2) Marele Ducat al Luxemburgului suportă propriile cheltuieli de judecată, precum și pe cele efectuate de Comisia Europeană.

3) Regatul Belgiei și Consiliul Uniunii Europene suportă propriile cheltuieli de judecată.

Semnături