

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. YVES BOT

présentées le 5 octobre 2010¹

1. La réglementation de l'Union en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») permet aux États membres de soumettre à un taux réduit différentes prestations de services et livraisons de biens qui sont énumérées spécialement dans cette réglementation.

2. Dans le présent recours en manquement, la Commission européenne reproche au Royaume des Pays-Bas d'avoir fait une mauvaise application de ladite réglementation en ce qui concerne les chevaux. Elle fait grief à cet État membre d'avoir soumis à un taux réduit les livraisons de chevaux quelle que soit la destination de l'animal alors que, selon cette institution, l'application de ce taux réduit n'est possible qu'aux livraisons de chevaux destinés à la consommation humaine ou animale.

3. Dans les présentes conclusions, nous soutiendrons, tout d'abord, que la réglementation de l'Union doit être comprise en ce sens que l'application d'un taux réduit de la TVA en ce qui concerne les animaux vivants est soumise à la condition que ces animaux appartiennent à une espèce qui, de manière générale ou habituelle, est destinée à la consommation humaine ou animale.

4. Nous exposerons, ensuite, que les chevaux ne peuvent pas être considérés comme ayant une telle destination, parce que certains d'entre eux sont traités comme des animaux domestiques et d'autres sont des animaux de compétition. Nous en déduisons que, en ce qui concerne les chevaux, l'application du taux réduit de la TVA doit être soumise à la condition que le cheval faisant l'objet de la transaction soit destiné lui-même à la consommation humaine ou animale.

5. Nous proposerons donc à la Cour de déclarer le présent recours en manquement bien fondé.

I — Le cadre juridique

A — *La réglementation de l'Union*

6. La réglementation de l'Union en matière de TVA, pertinente pour le présent recours,

1 — Langue originale: le français.

est constituée par la sixième directive 77/388/CEE du Conseil² ainsi que par la directive 2006/112/CE du Conseil³, qui abroge et remplace la sixième directive depuis le 1^{er} janvier 2007.

7. Aux termes des premier et troisième considérants de la directive 2006/112, la refonte de la sixième directive était nécessaire afin de présenter toutes les dispositions applicables de façon claire et rationnelle dans une structure et une rédaction remaniées sans apporter, en principe, de changement de fond.

8. Ainsi, les articles 96 à 99, paragraphe 1, de la directive 2006/112 correspondent à des dispositions de l'article 12 de la sixième directive.

9. L'article 96 de la directive 2006/112 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.»

2 — Directive 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, ci-après la «sixième directive»).

3 — Directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1).

10. L'article 97 de cette directive prévoit:

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

2. Le Conseil décide, conformément à l'article 93 [CE], du niveau du taux normal applicable après le 31 décembre 2010.»

11. Aux termes de l'article 98 de ladite directive, dans sa version applicable au présent litige:

«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.

3. En appliquant les taux réduits prévus au paragraphe 1 aux catégories qui se réfèrent à des biens, les États membres peuvent recourir à la nomenclature combinée pour délimiter avec précision la catégorie concernée.»

12. L'article 99, paragraphe 1, de la directive 2006/112 énonce:

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

13. L'annexe III de cette directive, intitulée «Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98», comporte plusieurs points. Le point 1 de ladite annexe, qui correspond au point 1 de l'annexe H de la sixième directive, est libellé comme suit:

«Les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires.»

B — *La réglementation nationale*

14. L'article 9 de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (Wet op de omzetbelasting) du 28 juin 1968⁴ prévoit:

«1. La taxe s'élève à 19 %.

2. Par dérogation au paragraphe 1, la taxe s'élève à:

a. 6 % pour les livraisons de biens et les prestations de services, figurant dans le tableau I joint à la présente loi;

[...]»

15. Le tableau I de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires contient une liste des livraisons de biens et des prestations de services faisant l'objet du taux réduit de 6 % prévu à l'article 9, paragraphe 2, sous a), de cette loi. Les points a.1 et a.4 du tableau I sont libellés comme suit:

«a.

1. denrées alimentaires, notamment:

a. aliments et boissons normalement destinés à la consommation humaine;

b. produits manifestement destinés à être utilisés pour la préparation des aliments et boissons visés sous a) et qui y sont entièrement ou partiellement contenus;

4 — *Staatsblad* 1968, n° 329.

- c. produits destinés à être utilisés pour compléter ou remplacer des aliments et boissons visés sous a), étant entendu que les boissons alcooliques ne sont pas considérées comme des denrées alimentaires;
- incompatibilité entre les dispositions de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires prévoyant l'application d'un taux réduit de la TVA aux livraisons de certains animaux vivants, notamment de chevaux, non destinés à la consommation humaine et animale, et l'article 12 de la sixième directive, lu en combinaison avec l'annexe H de celle-ci.

[...]

- 4.
17. Par lettre en réponse du 27 juin 2006, le Royaume des Pays-Bas a reconnu que le champ d'application du taux réduit de la TVA aux livraisons de certains animaux vivants était plus large que ce que prévoyait la sixième directive. Il a indiqué qu'un projet de loi serait établi pour mettre le taux appliqué à ces animaux en conformité avec celui fixé par la sixième directive.
- a. animaux des espèces bovine, ovine, caprine, porcine et chevaline;
- b. autres animaux que ceux visés sous a., manifestement destinés à la fabrication ou à la production des denrées alimentaires visées au point 1 ci-dessus, et animaux manifestement destinés à l'élevage de ces animaux;
18. Par lettre du 23 octobre 2007, la Commission a adressé un avis motivé au Royaume des Pays-Bas, au motif que ce projet de loi n'avait pas été adopté.
- c. abats des animaux visés sous a) et b);
- d. produits manifestement destinés à la reproduction des animaux visés sous a) et b)».
19. Par lettre du 26 novembre 2007, le Royaume des Pays-Bas a répondu à cet avis motivé que la commission permanente des finances de la deuxième chambre du Parlement avait entamé la discussion dudit projet de loi.

II — La procédure précontentieuse

16. Le 10 avril 2006, la Commission a adressé au Royaume des Pays-Bas une lettre de mise en demeure portant sur une possible

20. N'ayant reçu aucune information de la part du Royaume des Pays-Bas lui permettant de conclure à l'adoption définitive du projet de loi, la Commission a introduit le présent recours.

III — Les conclusions et les arguments des parties

21. Par requête du 29 janvier 2009, la Commission a fait assigner le Royaume des Pays-Bas afin de faire constater que, en appliquant un taux réduit de la TVA aux livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de certains animaux vivants, notamment de chevaux, qui ne sont pas normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires aux fins de la consommation humaine et animale, le Royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 12 de la sixième directive, lu en liaison avec l'annexe H de celle-ci (articles 96 à 99, paragraphe 1, de la directive 2006/112, lus en liaison avec l'annexe III de celle-ci).

22. Le Royaume des Pays-Bas a conclu au rejet du recours et à la condamnation de la Commission aux dépens.

23. La République fédérale d'Allemagne et la République française, qui sont intervenues au soutien de l'État membre défendeur, ont conclu également au rejet du recours.

24. La Commission soutient que la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires enfreint les dispositions des articles 96 à 99, paragraphe 1, de la directive 2006/112, lus en combinaison avec l'annexe III de cette directive,

parce que, selon cette institution, les animaux vivants, notamment les chevaux, qui ne sont pas normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires, ne relèvent pas du point 1 de cette annexe III.

25. Elle souligne que, comme toute autre disposition relative au taux réduit de la TVA, les termes dans lesquels sont décrits les biens du point 1 de ladite annexe III doivent faire l'objet d'une interprétation stricte.

26. La Commission expose que, en vertu du libellé de ce point 1, le taux réduit de la TVA est applicable aux denrées alimentaires destinées à la consommation humaine et animale. Il en ressortirait que les animaux vivants ainsi que les graines, les plantes et les autres ingrédients ne peuvent faire l'objet d'un tel taux que s'ils sont normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires.

27. Le Royaume des Pays-Bas relève que la Commission conteste le point a.4.a du tableau I de la loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, qui cite quelques types d'animaux relevant du taux réduit de la TVA. Cependant, cette institution n'aurait pas exposé, pendant la phase précontentieuse et dans sa requête, sur quels animaux vivants, autres que les chevaux, porte son recours.

28. Par ailleurs, la Commission n'aurait pas expliqué les raisons pour lesquelles ces types d'animaux, par exemple ceux des espèces

bovine ou porcine, ne seraient pas non plus normalement destinés à être utilisés comme denrées alimentaires.

29. Dès lors, selon le Royaume des Pays-Bas, la requête doit être rejetée comme irrecevable en ce qu'elle vise l'application d'un taux réduit de la TVA à certains animaux vivants autres que les chevaux.

30. S'agissant des animaux de l'espèce chevaline, le Royaume des Pays-Bas avance quatre arguments au soutien du rejet du recours.

31. Premièrement, la Commission, en énonçant que les animaux vivants ne peuvent faire l'objet d'un taux réduit de la TVA que s'ils sont normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires, se fonderait sur une interprétation erronée du libellé du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112.

32. En effet, ni la version en langue néerlandaise ni une autre version linguistique de cette disposition ne confirmerait l'interprétation selon laquelle l'expression «normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires» s'applique non seulement aux ingrédients, mais aussi aux animaux vivants, aux graines et aux plantes.

33. Au contraire, il ressortirait, par exemple, de la version en langue allemande que cette expression ne s'applique qu'aux ingrédients.

Cette limitation serait logique, étant donné que les graines ne sont pas, normalement, destinées à être utilisées dans la préparation des denrées alimentaires.

34. Une telle limitation résulterait également du fait que certains ingrédients sont destinés à être utilisés dans la préparation de denrées alimentaires, par exemple le poivre ou la noix de muscade. En revanche, les animaux vivants ne pourraient pas être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires, celles-ci étant fabriquées à partir d'animaux morts.

35. Le Royaume des Pays-Bas en déduit que les chevaux, en tant qu'animaux vivants, qu'ils soient ou non normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires, peuvent relever du taux réduit de la TVA.

36. Deuxièmement, à titre subsidiaire, le Royaume des Pays-Bas souligne que la Commission n'a fourni aucun élément de fait dont il ressortirait que les chevaux ne sont pas normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires.

37. Or, il ressortirait d'une jurisprudence constante que la Commission, lorsqu'elle demande à la Cour de constater le manquement d'un État membre, ne peut se fonder sur une présomption quelconque.

38. Troisièmement, à titre encore plus subsidiaire, le Royaume des Pays-Bas soutient que les chevaux sont effectivement normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires.

39. À cet égard, la question serait de savoir non pas si chaque cheval livré, pris individuellement, est destiné à la consommation, mais si une catégorie déterminée d'animaux est normalement destinée à être utilisée dans la préparation des denrées alimentaires.

40. Le Royaume des Pays-Bas fait valoir que la catégorie des «animaux de l'espèce chevaline» est normalement destinée à la naissance à être utilisée dans la préparation des denrées alimentaires, même si la destination d'un cheval en particulier est modifiée temporairement. Il se réfère à l'ordonnance du 1^{er} juin 2006, V.O.F. Dressuurstal Jespers (C-233/05).

41. Il fait également référence à l'article 20 du règlement (CE) n° 504/2008 de la Commission⁵, d'où il ressort qu'un équidé est considéré comme étant destiné à l'abattage pour la consommation humaine.

42. Il souligne, en outre, que la thèse de la Commission serait impossible à mettre en

œuvre en pratique, parce qu'elle rendrait nécessaire la vérification, à chaque livraison d'un cheval, de la destination de celui-ci alors même que l'utilisation du terme «normalement» au point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112 démontre qu'il n'était pas dans l'intention du législateur de l'Union de qualifier chaque cheval individuellement.

43. Quatrièmement, à titre tout à fait subsidiaire, le Royaume des Pays-Bas estime que les chevaux sont des biens d'un type normalement destiné à être utilisé dans la production agricole, au sens du point 11 de l'annexe III de la directive 2006/112. En effet, une grande partie des chevaux élevés aux Pays-Bas et dans le reste de l'Europe se trouverait dans des exploitations agricoles.

44. La République fédérale d'Allemagne ajoute, quant à elle, que le fait de subordonner le taux de la TVA applicable à l'utilisation du cheval par l'acheteur serait contraire au principe de la neutralité de la TVA, en vertu duquel les produits semblables doivent être soumis à un taux uniforme.

45. La République française, qui est intervenue dans la présente procédure lors de la procédure orale, a soutenu, d'une part, que le point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112 doit être compris en ce sens qu'il vise tous les animaux vivants, quelle que soit leur destination, et, d'autre part, que les chevaux sont, en

5 — Règlement du 6 juin 2008 portant application des directives 90/426/CEE et 90/427/CEE du Conseil en ce qui concerne les méthodes d'identification des équidés (JO L 149, p. 3).

tout état de cause, normalement destinés à la consommation humaine.

recours en manquement doit donc être examiné uniquement en ce qu'il vise les chevaux.

IV — Notre appréciation

B — *Sur le fond*

A — *Sur la portée du recours*

46. Par le présent recours, la Commission vise à faire constater que le Royaume des Pays-Bas a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu du droit de l'Union en matière de TVA en appliquant un taux réduit aux livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de certains animaux vivants, notamment de chevaux, qui ne sont pas normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires.

47. Le Royaume des Pays-Bas a contesté la recevabilité de ce recours en tant que, par l'emploi de l'adverbe «notamment», il concernerait d'autres animaux que les chevaux.

48. Lors de l'audience, la Commission a exposé que son recours devait être compris en ce sens qu'il ne vise que les chevaux. Il convient donc d'en prendre acte. Le présent

49. Le droit de l'Union, rappelons-le, prévoit que les États membres peuvent appliquer un taux réduit de la TVA aux livraisons des biens suivants: «[l]es denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires».

50. Le désaccord entre les parties quant à l'interprétation du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112 soulève deux interrogations. Premièrement, le taux réduit de la TVA est-il applicable uniquement aux animaux vivants destinés à la consommation humaine ou animale ou bien à tous les animaux vivants quelle que soit leur destination? Deuxièmement, si la première solution doit prévaloir, est-il encore nécessaire que l'animal faisant l'objet de la livraison soit lui-même destiné à la consommation humaine ou animale ou bien suffit-il qu'il appartienne à une espèce qui est «normalement» destinée à cet usage?

51. Sur la première interrogation, le Royaume des Pays-Bas, certes, est fondé à soutenir que, d'un point de vue strictement littéral, la version de cette disposition dans les langues allemande et néerlandaise signifie que le taux réduit de la TVA est applicable à tous les animaux vivants quelle que soit leur destination, puisque la condition tenant à l'usage alimentaire n'est prévue qu'en ce qui concerne les ingrédients⁶.

52. En revanche, cette analyse ne se vérifie pas dans les autres versions linguistiques de la disposition en cause. En effet, lorsque nous examinons le libellé de cette disposition dans les langues des autres États membres qui ont participé à son élaboration⁷, nous constatons que ce libellé soit est clairement conforme à l'interprétation de la Commission, comme

6 — En langue allemande, la disposition en cause est rédigée ainsi:

«1. Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse».

De même, en langue néerlandaise, il est écrit:

«1) Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen».

7 — L'harmonisation des taux de la TVA et l'ajout de l'annexe H de la sixième directive procèdent de la directive 92/77/CEE du Conseil, du 19 octobre 1992, complétant le système commun de taxe sur la valeur ajoutée et modifiant la directive 77/388/CEE (rapprochement des taux de TVA) (JO L 316, p. 1). Il s'agit donc d'un texte adopté par l'«Europe des douze».

la version en langue anglaise⁸, soit va plutôt dans le sens de celle-ci⁹.

53. Conformément à la jurisprudence, en cas de divergence entre les différentes versions linguistiques d'un texte, il importe, afin d'en assurer l'application uniforme dans l'Union, de l'interpréter en fonction de son économie et de la finalité qu'il poursuit¹⁰. Force est de

8 — La version en langue anglaise est rédigée ainsi:
«(1) Foodstuffs (including beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in the preparation of foodstuffs; products normally used to supplement foodstuffs or as a substitute for foodstuffs».

9 — Les versions en langues grecque, espagnole, italienne et portugaise sont rédigées de la manière suivante:

«1) Τα τρόφιμα (περιλαμβανομένων των ποτών, εκτός των αλκοολούχων) που προορίζονται για κατανάλωση από ανθρώπους ή από ζώα, τα ζώντα ζώα, οι σπόροι, τα φυτά και τα συστατικά που χρησιμοποιούνται συνήθως στην παρασκευή τροφίμων, τα προϊόντα που χρησιμοποιούνται συνήθως για τη συμπλήρωση ή υποκατάσταση τροφίμων».

«1) Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios».

«1) Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari».

«1) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares».

10 — Voir, notamment, arrêt du 15 octobre 2009, Djurgården-Lilla Värtans Miljöskyddsforening (C-263/08, Rec. p. I-9967, points 25 et 26 ainsi que jurisprudence citée).

constater que, dans la présente affaire, l'examen de ces deux critères conduit à retenir l'interprétation défendue par la Commission.

54. Ainsi, lorsque nous examinons l'économie de la disposition en cause, nous relevons que celle-ci est constituée de trois membres de phrase qui sont tous consacrés aux denrées alimentaires. En outre, tous les éléments de la liste visés dans le deuxième membre de phrase, à savoir les animaux vivants, les graines et les plantes, sont susceptibles d'être utilisés pour la nutrition des hommes ou des animaux, le cas échéant après préparation, c'est-à-dire après abattage en ce qui concerne les animaux.

55. Par conséquent, l'encadrement de cette liste par deux membres de phrase se référant explicitement aux denrées alimentaires conduit logiquement à retenir que chaque élément de ladite liste est bien concerné par la condition énoncée à la fin de ce membre de phrase, après le mot «ingrédients», selon laquelle il doit être normalement utilisé dans la préparation des denrées alimentaires.

56. Enfin, cette analyse est conforme à l'objectif poursuivi au travers de l'annexe H de la sixième directive ou de l'annexe III de la directive 2006/112.

57. La TVA constituant un impôt à la consommation supporté entièrement par le

consommateur final, l'application d'un taux réduit a pour effet de diminuer le prix d'achat d'un produit par ce consommateur et, partant, de rendre ce produit plus accessible. L'annexe H de la sixième directive et l'annexe III de la directive 2006/112 énumèrent donc une liste d'opérations qui ont été sélectionnées par le législateur de l'Union comme justifiant ce traitement fiscal plus avantageux pour les consommateurs.

58. Dans cette optique, il est logique de faire figurer en toute première place, au point 1 de ces annexes, les denrées alimentaires et, partant, tous les éléments qui participent à leur élaboration, tels que les animaux vivants. En revanche, les autres animaux qui, selon les usages en vigueur en Europe, ne sont pas susceptibles d'être utilisés à cet effet, tels que les animaux domestiques, ne relèvent pas de ce point 1.

59. Si le législateur de l'Union avait voulu les faire bénéficier aussi du taux réduit de la TVA, il aurait dû ajouter à cet effet une catégorie supplémentaire à l'annexe H de la sixième directive ou à l'annexe III de la directive 2006/112, comme il l'a fait au point 11 de l'annexe III de la directive 2006/112 pour les animaux destinés à la production agricole.

60. L'objectif poursuivi par la disposition litigieuse conforte donc, à notre avis, l'interprétation de la Commission, selon laquelle les chevaux ne sont visés par celle-ci qu'en tant qu'ils sont destinés à la préparation des denrées alimentaires.

61. Il reste à déterminer si cette condition doit être vérifiée pour chaque cheval en particulier. Cette question, en effet, se pose en raison de l'utilisation, dans le deuxième membre de phrase de la disposition en cause, de l'adverbe «normalement».

62. Nous partageons l'analyse du Royaume des Pays-Bas selon laquelle l'emploi de cet adverbe démontre que le législateur de l'Union a voulu que l'application du taux réduit de la TVA s'applique automatiquement à chacun des produits visés par cette disposition dès lors que ce produit est habituellement et de manière générale destiné à la fabrication d'aliments.

63. Le droit de l'Union doit donc être compris en ce sens que, dès lors qu'un produit ou un animal peut être considéré comme étant employé de manière générale et habituelle pour la fabrication des denrées alimentaires, les transactions qui le concernent peuvent être soumises au taux réduit de la TVA, sans qu'il soit besoin de vérifier, pour chaque transaction en particulier, que cette destination est bien respectée.

64. Par conséquent, les transactions qui concernent des animaux tels que les bovins, les caprins ou les porcins peuvent être soumises au taux réduit de la TVA parce que ces animaux, contrairement aux animaux domestiques, sont, à titre habituel et de manière générale, destinés à être consommés.

65. Toutefois, la situation des chevaux se distingue de celle des animaux susmentionnés parce que, contrairement à ces derniers, ils ne sont pas, à titre habituel et de manière générale, destinés à la consommation humaine. S'il est vrai que certains chevaux sont bien destinés à la consommation humaine, d'autres, en revanche, sont traités comme de véritables animaux domestiques. Pour leur détenteur ou leur propriétaire, il serait tout aussi inconcevable de les manger ou de les vendre pour la boucherie que de consommer un chat ou un chien.

66. Surtout, de nombreux chevaux sont destinés à faire de la compétition. Ils sont susceptibles de générer des profits très importants et peuvent donc donner lieu à des transactions portant sur des montants très élevés¹¹.

67. Certes, ces animaux élevés pour la compétition peuvent, au terme de leur existence ou s'ils ne réalisent pas les performances attendues, être utilisés comme des animaux de boucherie. Cette utilisation leur permet de conserver une valeur vénale et d'être soignés convenablement jusqu'à leur abattage, s'ils n'ont pas la chance d'être recueillis par un propriétaire charitable qui décide de pourvoir à leur entretien jusqu'à leur mort naturelle.

11 — À Deauville, en France, l'un des hauts lieux de la vente de chevaux de compétition dans le monde, la vente de 285 yearlings (poulains âgés de 18 mois) du 13 au 16 août 2010 a généré un chiffre d'affaires de 26 898 000 euros, soit un prix moyen de 94 379 euros par animal vendu (www.arqana.com).

68. L'éventualité de ladite utilisation a conduit ainsi le législateur de l'Union, afin de garantir que celle-ci ne fasse encourir aucun risque pour la santé, à prévoir, dans le règlement n° 504/2008 invoqué par le Royaume des Pays-Bas, que tout traitement médical d'un cheval devait être ordonné en fonction de la présomption selon laquelle, à défaut d'indication contraire attestée clairement sur le document d'identification de l'animal, celui-ci devait être destiné à l'abattage pour la consommation humaine.

69. Pour autant, cette présomption, à notre avis, ne saurait justifier de soumettre au taux réduit de la TVA toutes les transactions concernant les chevaux, quelle que soit leur destination. D'une part, en effet, ladite présomption peut être écartée, conformément à l'article 20 du règlement n° 504/2008, ce qui démontre bien que le législateur de l'Union a admis que tous les chevaux ne sont pas destinés à l'abattage pour la consommation humaine et animale. D'autre part, une telle présomption, en ce qui concerne les chevaux de compétition, ne retrace, sur le plan économique, qu'un aspect marginal de l'utilisation de l'animal. Elle ne doit pas occulter la réalité selon laquelle les chevaux, avant d'être utilisés, le cas échéant, comme animaux de boucherie, sont élevés à des fins autres que la production alimentaire et sont destinés ainsi à produire des revenus très conséquents, en étant vendus soit comme animaux de compétition, soit, le cas échéant, comme animaux de compagnie.

70. Or, il importe de rappeler que les dispositions en cause de la sixième directive et de la directive 2006/112 ont été adoptées spécialement dans le but de diminuer le prix d'achat des produits alimentaires et que ces dispositions, en ce qu'elles prévoient un taux de la TVA dérogatoire au taux normal, doivent faire l'objet d'une interprétation restrictive¹². Lesdites dispositions, ainsi que nous l'avons déjà indiqué, n'ont pas pour vocation de soutenir la production du cheval de manière générale.

71. Nous partageons, par conséquent, la position de la Commission selon laquelle les chevaux ne peuvent pas être considérés comme étant destinés normalement à la consommation humaine ou animale. Il s'ensuit que l'application du taux réduit de la TVA dans une transaction concernant un cheval doit être soumise à la condition que ce cheval soit destiné lui-même à cet usage.

72. À l'encontre de cette analyse, le Royaume des Pays-Bas et la République fédérale d'Allemagne font valoir que le respect de cette condition serait difficile à mettre en œuvre. Nous ne sommes pas convaincu par cette affirmation.

12 — Voir, notamment, arrêt du 18 janvier 2001, Commission/Espagne (C-83/99, Rec. p. I-445, points 18 et 19 ainsi que jurisprudence citée).

73. Comme la Commission l'indique, la destination du cheval qui ouvre droit à l'application du taux réduit de la TVA peut être établie par des critères objectifs tels que l'acquéreur du cheval, sa race et le prix de la transaction.

74. Ainsi, ce taux doit pouvoir s'appliquer, par exemple, lorsqu'un cheval est acquis par un professionnel de la filière de la viande chevaline, puisque l'activité professionnelle de l'acquéreur permet de présumer l'utilisation de l'animal.

75. De même, la race du cheval peut constituer un indice pertinent, dans la mesure où les chevaux de trait, par exemple, à la différence des chevaux plus légers, sont destinés en majorité à la consommation humaine. Enfin et surtout, le prix peut constituer également un critère objectif déterminant, dans la mesure où, comme la Commission l'a souligné lors de l'audience, un cheval de boucherie est vendu au poids, alors que le prix d'un cheval destiné à un autre usage est un prix global, fixé en fonction de l'ensemble des qualités de l'animal et qui est, le plus souvent, d'un montant plus ou beaucoup plus élevé.

76. La République fédérale d'Allemagne fait encore valoir que l'interprétation des dispositions en cause défendue par la Commission serait contraire au principe de la neutralité de la TVA. Nous ne sommes pas non plus convaincu par cette affirmation.

77. Le principe de la neutralité de la TVA, qui est inhérent au système commun de cette taxe, s'oppose, conformément à la jurisprudence, à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente¹³.

78. Faire dépendre le taux de la TVA de la destination d'un cheval ne nous paraît pas contraire à ce principe, parce que cette différence de destination renvoie à des situations économiques distinctes, dans lesquelles les chevaux concernés ne se trouvent pas en concurrence les uns avec les autres. Ainsi, un cheval de compétition ou de compagnie, lorsqu'il est vendu comme tel, n'est pas en concurrence avec un cheval de boucherie et réciproquement.

79. En outre, la circonstance qu'un même cheval, à différentes périodes de sa vie, puisse avoir successivement chacune de ces utilisations ne nous paraît pas contraire à cette analyse, parce qu'il ne se trouve en concurrence, à chacune de ces périodes, qu'avec les animaux qui sont susceptibles d'avoir la même destination.

13 — Voir, notamment, arrêt du 11 octobre 2001, Adam (C-267/99, Rec. p. I-7467, points 36 et 41).

80. Nous ne croyons pas, par conséquent, que réserver l'application du taux réduit de la TVA aux chevaux qui sont spécialement destinés à la consommation humaine ou animale soit contraire au principe de la neutralité de la TVA.

81. De plus, le Royaume des Pays-Bas soutient que le présent recours devrait être rejeté au motif que la Commission a omis de produire des éléments de fait démontrant que les chevaux ne sont pas normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires.

82. Nous ne croyons pas que cet argument puisse être retenu. Il n'incombait pas à la Commission, à notre avis, d'apporter de tels éléments. En effet, à supposer même que l'élevage de chevaux aux Pays-Bas soit actuellement tourné entièrement vers l'alimentation, il n'en demeure pas moins qu'il incombe au Royaume des Pays-Bas de mettre sa législation en conformité avec le droit de l'Union.

83. Il est, en effet, de jurisprudence constante que l'inexistence, dans un État membre, d'une activité visée par une directive ne dispense pas cet État membre de l'obligation de transposer celle-ci¹⁴. L'inexistence de cette activité

est jugée non pertinente parce qu'il importe, selon la Cour, non seulement de prévenir une modification de cet état de fait, mais surtout de garantir en toutes circonstances l'application effective du droit de l'Union. En d'autres termes, la Cour estime que les États membres doivent adopter le cadre juridique permettant d'assurer l'application effective de la directive en cause dans le délai imparti par celle-ci même si, dans les faits, ce cadre juridique ne doit pas s'appliquer immédiatement.

84. Au vu de cette jurisprudence, l'inexistence éventuelle, aux Pays-Bas, d'élevages de chevaux de compétition et le fait que le cheval n'y serait pas considéré comme un animal de compagnie ne seraient donc pas susceptibles de dispenser le Royaume des Pays-Bas de prévoir, dans sa législation, que l'application du taux réduit de la TVA dans le cadre des transactions concernant les chevaux est soumise à la condition que le cheval en cause est destiné à la consommation humaine ou animale, parce qu'une telle situation, à supposer qu'elle soit réelle, serait susceptible d'évoluer.

85. Au regard de ces éléments, la Commission est bien fondée à soutenir que, en prévoyant l'application d'un taux réduit de la TVA aux transactions concernant les chevaux sans soumettre l'application de ce taux réduit à la condition que le cheval faisant l'objet de la transaction soit destiné à la consommation humaine ou animale, le Royaume des Pays-Bas a méconnu l'article 12 de la sixième directive, lu en liaison avec l'annexe H de celle-ci

14 — Voir arrêts du 15 mars 1990, *Commission/Pays-Bas* (C-339/87, Rec. p. I-851, points 22, 25 et 32); du 16 novembre 2000, *Commission/Grèce* (C-214/98, Rec. p. I-9601, points 22 à 27); du 13 décembre 2001, *Commission/Irlande* (C-372/00, Rec. p. I-10303, point 11), et du 30 mai 2002, *Commission/Royaume-Uni* (C-441/00, Rec. p. I-4699, point 15).

ainsi que les articles 96 à 99, paragraphe 1, de la directive 2006/112, lus en liaison avec l'annexe III de celle-ci.

transaction concernant un cheval destiné à participer à des courses n'entre donc pas dans le champ d'application de cette disposition.

86. Enfin, le Royaume des Pays-Bas soutient que l'application d'un taux réduit de la TVA aux transactions concernant les chevaux serait justifiée parce que ces derniers relèveraient du point 11 de l'annexe III de la directive 2006/112, en ce sens qu'ils devraient être considérés comme des biens d'un type normalement destiné à être utilisé dans la production agricole¹⁵. Ainsi, selon cet État membre, une grande partie des chevaux élevés aux Pays-Bas et dans le reste de l'Europe se trouverait dans des exploitations agricoles. De même, l'emploi de l'adverbe «normalement» dans le texte du point 11 de cette annexe démontrerait que l'utilisation temporaire d'un cheval comme cheval de course, par exemple, ne serait pas de nature à écarter l'application de cette disposition.

88. Par conséquent, le point 11 de l'annexe III de la directive 2006/112 ne saurait justifier l'application d'un taux réduit de la TVA aux transactions concernant un cheval quelle que soit la destination de celui-ci.

89. L'argumentation du Royaume des Pays-Bas relative à l'utilisation de l'adverbe «normalement» dans la disposition litigieuse ne devrait pas mettre en cause cette analyse, parce que le raisonnement relatif à la portée de cet adverbe dans le cadre du point 1 de l'annexe III de la directive 2006/112, en ce qui concerne les chevaux, est transposable, à notre avis, dans l'interprétation du point 11 de cette même annexe.

87. La Commission conteste cet argument. Nous partageons sa position. Comme le Royaume des Pays-Bas l'admet lui-même, le point 11 de l'annexe III de la directive 2006/112 couvre les biens et les services destinés à être utilisés dans la production agricole et la participation à des courses de chevaux ne relève pas de cette activité. Une

90. Au vu de l'ensemble de ces considérations, nous proposons à la Cour de déclarer le présent recours en manquement bien fondé et de condamner le Royaume des Pays-Bas aux dépens, ainsi que le prévoit l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure à l'égard de la partie qui succombe.

91. Les autres États membres qui sont intervenus dans le présent litige devront supporter leurs propres dépens, conformément aux dispositions de l'article 69, paragraphe 4, premier alinéa, de ce même règlement.

15 — Le point 11 de l'annexe III de la directive 2006/112 est libellé ainsi:
«les livraisons de biens et les prestations de services d'un type normalement destiné à être utilisé dans la production agricole, à l'exclusion, toutefois, des biens d'équipement, tels que les machines ou les bâtiments».

V — Conclusion

92. Au vu des considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de:

- déclarer le présent recours en manquement recevable et bien fondé en ce qu'il est fait grief au Royaume des Pays-Bas d'avoir appliqué un taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée aux livraisons, importations et acquisitions intracommunautaires de chevaux sans soumettre l'application de ce taux réduit à la condition que le cheval faisant l'objet de la transaction soit destiné à la consommation humaine ou animale, en violation de l'article 12 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, lu en liaison avec l'annexe H de cette directive (articles 96 à 99, paragraphe 1, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lus en liaison avec l'annexe III de cette directive);

- rejeter le recours pour le surplus;

- condamner le Royaume des Pays-Bas aux dépens, la République fédérale d'Allemagne et la République française supportant leurs propres dépens.