



Repertoriul jurisprudenței

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-479/13,

având ca obiect o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor de către un stat membru formulată în temeiul articolului 258 TFUE, introdusă la 6 septembrie 2013,

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

reclamantă,

împotriva

Republicii Franceze, reprezentată de D. Colas și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți,

pârâtă,

susținută 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,

grefer: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

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

pronunță prezenta

* Limba de procedură: franceza.

Hotărâre

- 1 Prin cererea introductivă, Comisia Europeană solicită Curții să constate că, prin aplicarea unei cote reduse de taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pentru furnizarea de cărți digitale (sau electronice), Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 96 și 98 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 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.”
- 6 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”.

- 7 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”.

- 8 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.”

- 9 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”.

- 10 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.”

- 11 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 [D]irectiva [TVA]:

[...]

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

[...]”

Dreptul francez

- 12 Articolul 278-0 bis din Codul fiscal general (code général des impôts), în versiunea în vigoare la expirarea termenului stabilit în avizul motivat adresat la 25 octombrie 2012 Republicii Franceze (denumit în continuare „CGI”), prevede:

„[TVA-ul] se percepe la cota redusă de 5,5 % pentru:

A. – Operațiunile de cumpărare, de import, de achiziție intracomunitară, de vânzare, de livrare, de comision, de brokeraj sau operațiuni similare cu privire la:

[...]

3° Cărți, inclusiv împrumutul lor. Prezentul punct 3° este aplicabil cărților pe toate tipurile de suport fizic, inclusiv celor furnizate prin descărcare.

[...]”

Procedura precontencioasă și procedura în fața Curții

- 13 Comisia a considerat că extinderea beneficiului cotei reduse de TVA în privința operațiunilor referitoare la cărțile furnizate prin descărcare, al căror fapt generator intervenea începând de la 1 ianuarie 2012, era contrară Directivei TVA. În consecință, Comisia a adresat Republicii Franceze, la 4 iulie 2012, o scrisoare de punere în întârziere. Statul membru menționat a răspuns la aceasta prin scrisoarea din 3 august 2012.
- 14 La 25 octombrie 2012, Comisia a emis un aviz motivat, invitând Republica Franceză 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 23 noiembrie 2012.
- 15 Întrucât nu a fost satisfăcută de explicațiile furnizate de Republica Franceză, Comisia a decis să introducă prezenta acțiune.
- 16 Prin Decizia președintelui Curții din 6 februarie 2014, Regatul Belgiei a fost autorizat să intervină în litigiu în susținerea concluziilor Republicii Franceze.

Cu privire la acțiune

Observații introductive

- 17 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”).
- 18 Republica Franceză arată că definiția cărților digitale sau electronice cărora le poate fi aplicată o cotă redusă de TVA în temeiul articolului 278-0 bis din CGI este mai strictă decât cea reținută de Comisie. Potrivit acestui stat membru, cota redusă de TVA se aplică, în temeiul acestei dispoziții, numai cărților numite „omotetice”, și anume cărți similare cărților tipărite sau cărților furnizate pe un alt suport fizic, care nu s-ar diferenția de acestea din urmă decât prin câteva elemente inerente formatului lor.

- 19 În această privință, este necesar să se constate că împrejurarea potrivit căreia articolul 278-0 bis din CGI s-ar aplica numai, în ceea ce privește cărțile digitale sau electronice, cărților omotetice nu permite, în sine, să se considere că Comisia vizează în mod necesar, prin acțiunea formulată, o categorie de cărți digitale sau electronice mai largă decât cea căreia i se aplică cota redusă de TVA în temeiul acestei dispoziții. Astfel, cărțile digitale sau electronice, vizate de Comisie în acțiunea formulată, sunt definite prin modul în care sunt furnizate. Or, Republica Franceză nu contestă că, din perspectiva acestui criteriu, cărțile omotetice sunt cărți precum cele vizate de Comisie în acțiunea formulată.
- 20 Pe de altă parte, chiar dacă articolul 278-0 bis din CGI folosește termenul „descărcare”, acest stat membru nu pretinde că furnizarea de cărți prin difuzare în flux este exclusă din domeniul de aplicare al acestei dispoziții.
- 21 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 sa introductivă.

Cu privire la fond

- 22 Comisia arată că aplicarea de către Republica Franceză a unei cote reduse de TVA pentru furnizarea de cărți electronice este incompatibilă cu articolele 96 și 98 din Directiva TVA coroborate cu anexele II și III la aceasta și cu Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.
- 23 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.
- 24 Republica Franceză, susținută 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 poate, în consecință, să beneficieze de o cotă redusă de TVA.
- 25 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).
- 26 În ceea ce privește argumentul, invocat de Republica Franceză 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).
- 27 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 goli de conținut termenii „pe toate tipurile de suport fizic” care figurează la punctul menționat.

- 28 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.
- 29 În consecință, având în vedere termenii acestui punct 6, dispoziția menționată nu include în domeniul său de aplicare furnizarea de cărți electronice.
- 30 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).
- 31 Desigur, este adevărat, astfel cum arată în mod întemeiat Republica Franceză 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 Europene 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.
- 32 De asemenea, astfel cum arată în mod întemeiat Republica Franceză, prin introducerea anexei III la Directiva 2006/112, legiuitorul menționat a dorit ca bunurilor esențiale, precum și bunurilor și serviciilor care corespund unor obiective sociale și culturale, în măsura în care acestea nu prezintă sau prezintă puține riscuri de denaturare a concurenței, să li se poată aplica o cotă redusă de TVA (a se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Țările de Jos, C-41/09, EU:C:2011:108, punctul 52).
- 33 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”.
- 34 Or, furnizarea de cărți electronice constituie un „serviciu furnizat pe cale electronică”, în sensul acestui articol 98 alineatul (2) al doilea paragraf.
- 35 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, contrar susținerilor Republicii Franceze, 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 28 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”.
- 36 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.

- 37 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.
- 38 Nu i se opune acestei interpretări 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.
- 39 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.
- 40 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.
- 41 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.
- 42 Contrar susținerilor Republicii Franceze 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).
- 43 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 la furnizarea de cărți electronice. Dimpotrivă, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 41 din prezenta hotărâre, o asemenea furnizare nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.
- 44 Întrucât este deopotrivă cert că furnizarea de cărți electronice nu se încadrează în nicio altă categorie de prestări de servicii menționată în anexa III la Directiva TVA, aplicarea unei cote reduse de TVA unei asemenea livrări nu este conformă cu articolul 98 alineatul (2) din Directiva TVA.
- 45 Prin urmare, acțiunea formulată de Comisie este întemeiată.
- 46 În consecință, trebuie constatat că, prin aplicarea unei cote reduse de TVA pentru furnizarea de cărți electronice, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 96 și 98 din Directiva TVA coroborate cu anexele II și III la această directivă și cu Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 47 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 Republicii Franceze la plata cheltuielilor de judecată, iar Republica Franceză a căzut în pretenții, se impune obligarea acesteia la plata propriilor cheltuieli de judecată, precum și a cheltuielilor de judecată efectuate de Comisie.
- 48 Potrivit articolului 140 alineatul (1) din același regulament, statele membre care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată. În consecință, Regatul Belgiei va suporta propriile cheltuieli de judecată.

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

- 1) **Prin aplicarea unei cote reduse de taxă pe valoarea adăugată pentru furnizarea de cărți digitale sau electronice, Republica Franceză nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 96 și 98 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) **Republica Franceză suportă propriile cheltuieli de judecată, precum și pe cele efectuate de Comisia Europeană.**
- 3) **Regatul Belgiei suportă propriile cheltuieli de judecată.**

Semnături