



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

11 septembre 2014*

«Renvoi préjudiciel — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Article 98, paragraphe 2 — Annexe III, point 6 — Taux de TVA réduit applicable aux seuls livres imprimés sur papier — Livres édités sur d'autres supports physiques que le papier soumis au taux normal de la TVA — Neutralité fiscale»

Dans l'affaire C-219/13,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Korkein hallinto-oikeus (Finlande), par décision du 22 avril 2013, parvenue à la Cour le 25 avril 2013, dans la procédure engagée par

K Oy,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, MM. C. G. Fernlund (rapporteur), A. Ó Caoimh, M^{me} C. Toader et M. E. Jarašiūnas, juges,

avocat général: M. P. Mengozzi,

greffier: M^{me} C. Strömholm, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 13 mars 2014,

considérant les observations présentées:

- pour le gouvernement finlandais, par M^{me} H. Leppo, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement allemand, par M. T. Henze et M^{me} K. Petersen, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement estonien, par M^{mes} K. Kraavi-Käerdi et N. Grünberg, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement grec, par M. I. Bakopoulos, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement irlandais, par MM. A. Joyce, en qualité d'agent et C. Toland, BL, mandatés par M^{me} L. Williams, solicitor,
- pour la Commission européenne, par M^{me} C. Soulay et M. I. Koskinen, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 14 mai 2014,

* Langue de procédure: le finnois.

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, et de l'annexe III, point 6, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1), telle que modifiée par la directive 2009/47/CE du Conseil, du 5 mai 2009 (JO L 116, p. 18, ci-après la «directive TVA»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'une procédure engagée par K Oy (ci-après «K») contre la décision de la Keskusverolautakunta (commission centrale des impôts), selon laquelle le taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), prévu pour la fourniture de livres édités au format papier, ne peut pas être appliqué à la fourniture de livres édités sur d'autres supports physiques que le papier.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 96 de la directive TVA 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.»
- 4 L'article 98, paragraphes 1 et 2, de cette directive prévoit:

«1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

2. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.

Les taux réduits ne sont pas applicables aux services fournis par voie électronique.»
- 5 Avant sa modification par la directive 2009/47, l'annexe III de la directive TVA, comprenant la liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98 de celle-ci, mentionnait parmi ceux-ci, à son point 6:

«[L]a fourniture de livres, y compris en location dans les bibliothèques (y compris les brochures, dépliants et imprimés similaires, les albums, livres de dessin ou de coloriage pour enfants, les partitions imprimées ou en manuscrit, les cartes et les relevés hydrographiques ou autres), les journaux et périodiques, à l'exclusion du matériel consacré entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité;»
- 6 Le considérant 4 de la directive 2009/47 énonce:

«Par ailleurs, la directive [TVA] devrait être modifiée afin de permettre l'application de taux réduits ou d'une exonération, respectivement, dans un nombre limité de situations précises, pour des raisons sociales ou liées à la santé, et afin de préciser et d'adapter à l'évolution technologique la référence aux livres qui figure à l'annexe III de ladite directive.»

7 Depuis le 1^{er} juin 2009, l'annexe III, point 6, de la directive TVA est libellé comme suit:

«la fourniture de livres, sur tout type de support physique, y compris en location dans les bibliothèques (y compris les brochures, dépliants et imprimés similaires, les albums, livres de dessin ou de coloriage pour enfants, les partitions imprimées ou en manuscrit, les cartes et les relevés hydrographiques ou autres), les journaux et périodiques, à l'exclusion du matériel consacré entièrement ou d'une manière prédominante à la publicité».

Le droit finlandais

8 L'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, de la loi 1501/1993 relative à la taxe sur la valeur ajoutée [arvonlisäverolaki (1501/1993)], du 30 décembre 1993, dans sa version en vigueur pour les exercices 2011 et 2012 (ci-après la «loi relative à la TVA»), prévoit:

«La [TVA] est prélevée au profit de l'État selon les modalités définies dans la présente loi:

1) pour toute vente de biens et de services effectuée en Finlande dans le cadre d'une activité commerciale».

9 Aux termes de l'article 84 de la loi relative à la TVA:

«Le taux applicable est de 23 [%] de la base d'imposition, sans préjudice des articles 85 ou 85 bis.»

10 Selon l'article 85 bis de cette loi:

«Une taxe à hauteur de 9 [%] de la base fiscale devra être acquittée sur la vente des services suivants, ainsi que sur la vente, les achats intracommunautaires, les transferts du régime d'entrepôt et les importations relatifs aux [biens suivants]:

[...]

7) [les] livre[s];

[...]

Ne sont pas considérées comme un livre au sens du paragraphe 1, point 7:

1) les publications réalisées d'une autre manière que par impression ou un procédé comparable;

2) les publications périodiques, et

3) les publications qui comportent essentiellement de la publicité.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 K est une société qui exerce l'activité d'éditeur, laquelle comprend l'édition d'ouvrages de littérature générale et d'enseignement. Elle édite également des livres audio ainsi que des livres numériques.

12 Il ressort du dossier soumis à la Cour que les livres audio et les livres numériques édités par K sont disponibles sous la forme de fichiers électroniques, contenus sur des supports physiques tels que des CD, des CD-ROM, des clés USB ou des produits équivalents, qui reproduisent des livres parus à l'origine au format papier. Un livre audio, destiné à être écouté, reproduit le texte écrit d'un livre

imprimé, lu à haute voix, sur un support physique tel qu'un CD ou un CD-ROM. Un livre numérique reproduit, en substance, le contenu d'un livre disponible à l'origine au format papier, dont il reprend en principe l'aspect extérieur et la structure, sur un support physique tel qu'un CD ou une clé USB, et qui peut être chargé sur un ordinateur ou un appareil de lecture approprié. Les versions numériques peuvent néanmoins différer par leur contenu et leur structure des livres imprimés sur papier.

- 13 K a saisi la Keskusverolautakunta d'une demande de décision préalable aux fins de vérifier si des livres édités sur d'autres supports physiques que le papier, reproduisant le texte écrit d'un livre au format papier, pouvaient être considérés comme des «livres», au sens de l'article 85 bis, paragraphe 1, point 7, de la loi relative à la TVA, dont la vente fait l'objet d'un taux réduit de TVA.
- 14 Par décision préalable du 25 mai 2011, la Keskusverolautakunta a déclaré que ne pouvaient être considérés comme des livres que les publications imprimées au format papier ou réalisées d'une manière analogue, de sorte que les livres audio et les livres numériques édités sur des supports physiques tels que des CD, des CD-ROM ou des clés USB ne sauraient être considérés comme des «livres», au sens de l'article 85 bis, paragraphe 1, point 7, de la loi relative à la TVA.
- 15 La Keskusverolautakunta a également précisé que l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, de la directive TVA, lu en combinaison avec l'annexe III, point 6, de celle-ci ainsi que le principe de neutralité fiscale ne font pas obstacle à l'application d'un taux normal de TVA à la vente de livres édités sur un support physique autre que le papier, au lieu du taux réduit appliqué aux livres édités au format papier.
- 16 K a introduit un pourvoi devant le Korkein hallinto-oikeus (Cour administrative suprême) afin d'obtenir, d'une part, l'annulation de la décision préalable de la Keskusverolautakunta et, d'autre part, une nouvelle décision préalable, déclarant que les livres édités sur un autre support physique que le papier, tels qu'un CD, un CD-ROM, une clé USB, ou un autre produit similaire, doivent être considérés comme des «livres», au sens de l'article 85 bis, paragraphe 1, point 7, de la loi relative à la TVA, dont la vente est soumise à un taux réduit de TVA.
- 17 Selon K, il est contraire au principe de neutralité fiscale qu'un État membre applique un taux réduit de TVA uniquement à des livres édités au format papier, à l'exclusion des livres qui le sont sur d'autres supports physiques.
- 18 Le Korkein hallinto-oikeus a sollicité l'avis du Valtiovarainministeriö (ministère des Finances). Ce dernier a constaté que le traitement fiscal des livres édités sur un support physique autre que le papier est variable dans les différents États membres de l'Union européenne. Selon le Valtiovarainministeriö, les États membres peuvent appliquer de manière sélective un taux réduit de TVA aux livraisons de biens et aux prestations de services énumérées à l'annexe III de la directive TVA. Ils jouiraient, à cet égard, d'une marge de manœuvre étendue. Dans ce contexte, ces États seraient fondés à appliquer un taux réduit de TVA aux livres édités au format papier et un taux normal à ceux qui le sont sur d'autres supports physiques.
- 19 Dans ces conditions, le Korkein hallinto-oikeus a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
 - «1) [L'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, et l'annexe III, point 6, de la directive TVA], examinés à l'aune du principe de neutralité fiscale, font-ils obstacle à une législation nationale selon laquelle un taux réduit de TVA est appliqué aux livres imprimés sur papier alors que les livres édités sur d'autres supports physiques, tels que des CD, des CD-ROM ou des clés USB, sont soumis au taux normal de [TVA]?

- 2) La réponse [à cette question] peut-elle varier en fonction des circonstances suivantes:
- le livre est destiné à être lu ou à être écouté (livre audio);
 - il existe un livre imprimé sur papier qui a le même contenu que le livre ou le livre audio édité et diffusé sur un support physique tel qu'un CD, un CD-ROM, une clé [USB] ou un autre [support] physique similaire;
 - il est possible de bénéficier des propriétés techniques conférées par le support physique, autre que le papier, comme les fonctions de recherche?»

Sur les questions préjudicielles

- 20 Par ses questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir, d'une part, si l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa et l'annexe III, paragraphe 6, de la directive TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet les livres édités au format papier à un taux réduit de TVA et ceux qui le sont sur d'autres supports physiques, tels que des CD, des CD-ROM ou des clés USB, au taux normal de cette taxe et, d'autre part, si la réponse à cette question est susceptible de varier en fonction du type de support physique utilisé, du contenu du livre en cause, ou des propriétés techniques du support physique en cause.
- 21 L'article 96 de la directive TVA prévoit que le même taux de TVA, le taux normal, est applicable aux livraisons de biens et aux prestations de services.
- 22 Par dérogation à ce principe, l'article 98, paragraphe 1, de cette directive reconnaît aux États membres la faculté d'appliquer un ou deux taux réduits de TVA. Aux termes du paragraphe 2, premier alinéa, de cet article, les taux réduits de TVA peuvent uniquement être appliqués aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de la directive TVA.
- 23 S'agissant de l'application de taux réduits de TVA à ces catégories, il ressort de la jurisprudence de la Cour qu'il appartient aux États membres, sous réserve de respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, de déterminer plus précisément parmi les livraisons de biens et les prestations de services inclus dans les catégories de l'annexe III de la directive TVA ceux auxquels le taux réduit s'applique (voir, en ce sens, arrêts *Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien*, C-442/05, EU:C:2008:184, points 42 et 43, ainsi que *Pro Med Logistik*, C-454/12 et C-455/12, EU:C:2014:111, point 44).
- 24 En ce qui concerne le principe de neutralité fiscale, il y a lieu de rappeler que celui-ci s'oppose à ce que des biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente du point de vue de la TVA (voir arrêts *Commission/France*, C-384/01, EU:C:2003:264, point 25, ainsi que *The Rank Group*, C-259/10 et C-260/10, EU:C:2011:719, point 32 et jurisprudence citée).
- 25 Afin de déterminer si des biens ou des prestations de services sont semblables, il convient de tenir principalement compte du point de vue du consommateur moyen. Des biens ou des prestations de services sont semblables lorsqu'ils présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins auprès du consommateur, en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation, et lorsque les différences existantes n'influent pas de manière considérable sur la décision du consommateur moyen de recourir à l'un ou à l'autre desdits biens ou prestations de services (voir, en ce sens, arrêt *The Rank Group*, EU:C:2011:719, points 43 et 44).

- 26 Il y a lieu de relever que, avant la modification introduite par la directive 2009/47, l'annexe III, point 6, de la directive TVA visait «la fourniture de livres [...]». La directive 2009/47 a modifié le texte du point 6 de l'annexe III de la directive TVA, celui-ci incluant désormais «la fourniture de livres, sur tout type de support physique [...]» dans la liste des biens ou des prestations susceptibles de bénéficier d'un taux réduit de TVA.
- 27 Dès lors, la question qui se pose est celle de savoir si, en raison de cette modification, un État membre qui a choisi de soumettre la fourniture de livres imprimés sur papier à un taux réduit de TVA se trouve de ce fait contraint d'étendre l'application de ce taux réduit également à la fourniture de livres sur tout support physique autre que le papier.
- 28 À ce sujet, il y a lieu de relever, ainsi que l'a également observé la Commission européenne lors de l'audience, que ni le texte de la directive 2009/47 ni les travaux préparatoires de celle-ci n'indiquent que le législateur de l'Union, en modifiant le point 6 de l'annexe III de la directive TVA, ait voulu contraindre les États membres à appliquer un taux réduit de TVA identique à tous les livres, quel que soit le support physique sur lequel ils sont édités.
- 29 En tout état de cause, à la lumière de la jurisprudence de la Cour citée au point 23 du présent arrêt, dès lors que l'annexe III, point 6, de la directive TVA se borne à viser la fourniture de livres sur tout type de support physique, il appartient aux États membres, sous réserve de respecter le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA, de déterminer les supports physiques auxquels le taux réduit de TVA s'applique.
- 30 Dans ce contexte, il convient de préciser, à l'instar du gouvernement irlandais et ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 54 de ses conclusions, que, dans un cas tel que celui de l'affaire au principal, étant donné que l'appréciation du consommateur moyen est susceptible de varier en fonction du degré éventuellement différent de pénétration des nouvelles technologies dans chaque marché national et du degré d'accès aux dispositifs techniques permettant à ce consommateur de recourir aux livres édités sur d'autres supports physiques que le papier, il y a lieu de prendre comme référence le consommateur moyen de chaque État membre.
- 31 Dans ces conditions, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier, ainsi qu'il a été relevé au point 25 du présent arrêt, si les livres édités au format papier et ceux qui le sont sur d'autres supports physiques sont des produits qui sont susceptibles d'être considérés comme étant semblables par le consommateur moyen. Il incombe à cette juridiction d'évaluer, à cette fin, si ces livres présentent des propriétés analogues et répondent aux mêmes besoins en fonction d'un critère de comparabilité dans l'utilisation afin de vérifier si les différences existantes influent ou non de manière considérable ou sensible sur la décision du consommateur moyen d'opter pour l'un ou l'autre de ces livres.
- 32 Cette réponse ne varie pas en fonction du type de support utilisé, du contenu du livre en cause, ou en fonction des propriétés techniques du support physique en cause, étant donné que, entre autres, ce sont de telles circonstances que la juridiction de renvoi doit prendre en considération en vue d'évaluer si les livres édités au format papier et ceux qui le sont sur d'autres supports physiques sont des produits qui sont susceptibles d'être considérés comme étant semblables par le consommateur moyen.
- 33 Si, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 62 de ses conclusions, ces circonstances sont déterminantes du point de vue du consommateur moyen de l'État membre concerné, il est justifié que la législation nationale n'accorde pas à la livraison de livres reposant sur des supports autres que le papier le taux réduit de TVA applicable à celle des livres imprimés. En revanche, si ce qui importe pour ce consommateur c'est essentiellement le contenu similaire de tous les livres, indépendamment de leur support ou de leurs propriétés, l'application sélective d'un taux réduit de TVA ne se justifie pas.

- 34 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre aux questions posées que l'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, et l'annexe III, paragraphe 6, de la directive TVA, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas, pour autant que le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la TVA soit respecté, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet les livres édités au format papier à un taux réduit de TVA et ceux qui le sont sur d'autres supports physiques, tels que des CD, des CD-ROM ou des clés USB, au taux normal de cette taxe.

Sur les dépens

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

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

L'article 98, paragraphe 2, premier alinéa, et l'annexe III, point 6, de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, telle que modifiée par la directive 2009/47/CE du Conseil, du 5 mai 2009, doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas, pour autant que le principe de neutralité fiscale inhérent au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée soit respecté, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui soumet les livres édités au format papier à un taux réduit de TVA et ceux qui le sont sur d'autres supports physiques, tels que des CD, des CD-ROM ou des clés USB, au taux normal de cette taxe.

Signatures