

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

5 martie 2015(*)

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Fiscalitate – TVA – Aplicarea unei cote reduse – Furnizare de servicii 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,

grefier: 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

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 servicii 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 modificat? prin Directiva 2010/88/UE a Consiliului din 7 decembrie 2010 (JO L 326, p. 1, denumit? în continuare „Directiva TVA”), coroborate cu anexele II ?i III la directiva men?ionat? ?i cu Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a m?surilor 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» înseamn? transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

3 Potrivit articolului 24 alineatul (1) din această directiv?:

„«Prestare de servicii» înseamn? orice opera?iune care nu constituie o livrare de bunuri.”

4 Articolul 96 din directiva men?ionat? prevede:

„Statele membre aplic? o cot? standard a TVA, care este fixat? de fiecare stat membru ca procent din baza de impozitare ?i care este aceea?i pentru livrarea de bunuri ?i pentru prestarea de servicii.”

5 Articolul 98 alineatele (1) ?i (2) din directiv? prevede:

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

(2) Cotele reduse se aplic? numai livr?rilor de bunuri sau prest?rilor de servicii din categoriile prev?zute în anexa III.

Cotele reduse nu se aplic? serviciilor furnizate pe cale electronic?.”

6 Anexa II la Directiva TVA, care cuprinde o „[I]st[?] orientativ? a serviciilor furnizate pe cale electronic? men?ionate la articolul 58 ?i la articolul 59 primul paragraf litera (k)”, aceste dou? articole fiind consacrate stabilirii locului prest?rilor de servicii furnizate unor persoane neimpozabile, men?ioneaz? la punctul 3:

„furnizarea de imagini, texte ?i informa?ii ?i punerea la dispozi?ie a unor baze de date”.

7 În versiunea ini?ial? a Directivei 2006/112, anexa III la aceasta, care cuprinde lista livr?rilor de bunuri ?i a prest?rilor de servicii c?rora le pot fi aplicate cotele reduse prev?zute la articolul 98 din această directiv?, men?iona la punctul 6:

„livrarea, inclusiv împrumutul de c?tre libr?rii, a c?r?ilor (inclusiv bro?uri, pliante ?i imprimate similare, albume, c?r?i de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, h?r?i ?i h?r?i hidrografice sau similare), ziare ?i periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicit??ii”.

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 s? fie modificat? pentru a permite aplicarea cotelor reduse, respectiv a unei scutiri, într?un num?r limitat de situa?ii specifice, din motive sociale sau de s?n?tate, precum ?i pentru a clarifica ?i actualiza, în func?ie de progresele tehnice,

trimiterea la c?r?i din anexa III la aceasta.”

9 De la 1 iunie 2009, data intr?rii în vigoare a Directivei 2009/47, punctul 6 din anexa III la Directiva TVA are urm?torul cuprins:

„livrarea, inclusiv împrumutul de c?tre libr?rii, a c?r?ilor pe toate tipurile de suport fizic (inclusiv bro?uri, pliante ?i imprimate similare, albume, c?r?i de desenat sau de colorat pentru copii, partituri imprimate sau în manuscris, h?r?i ?i h?r?i hidrografice sau similare), ziare ?i periodice, altele decât materialele destinate în totalitate sau în mod predominant publicit??ii”.

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

„(1) «Serviciile prestate pe cale electronic?» prev?zute în [D]irectiva [TVA] includ serviciile furnizate pe internet sau printr-o re?ea electronic? a c?ror natur? determin? prestarea lor automat?, care implic? interven?ie uman? minim?, ?i imposibil de realizat în absen?a tehnologiei informa?iei.

(2) Dispozi?iile de la alineatul (1) se aplic?, în special, în urm?toarele cazuri:

[...]

(f) serviciile enumerate în anexa I.”

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

„Punctul 3 din anexa II la [D]irectiva [TVA]:

[...]

(c) con?inutul digitalizat al c?r?ilor ?i al altor publica?ii 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 redus? de 5,5 % pentru:

A. – Opera?iunile de cump?rare, de import, de achizi?ie intracomunitar?, de vânzare, de livrare, de comision, de brokeraj sau opera?iuni similare cu privire la:

[...]

3° C?r?i, inclusiv împrumutul lor. Prezentul punct 3° este aplicabil c?r?ilor pe toate tipurile de suport fizic, inclusiv celor furnizate prin desc?rcare.

[...]”

Procedura precontencioas? ?i procedura în fa?a Cur?ii

13 Comisia a considerat c? extinderea beneficiului cotei reduse de TVA în privin?a

opera?iunilor referitoare la c?r?ile furnizate prin desc?rcare, al c?ror fapt generator intervenea începând de la 1 ianuarie 2012, era contrar? Directivei TVA. În consecin??, Comisia a adresat Republicii Franceze, la 4 iulie 2012, o scrisoare de punere în întârziere. Statul membru men?ionat a r?spuns la aceasta prin scrisoarea din 3 august 2012.

14 La 25 octombrie 2012, Comisia a emis un aviz motivat, invitând Republica Francez? s? adopte m?surile necesare pentru a se conforma acestuia în termen de o lun? de la primirea sa. Statul membru men?ionat a r?spuns la avizul motivat printr?o scrisoare din 23 noiembrie 2012.

15 Întrucât nu a fost satisf?cut? de explica?iile furnizate de Republica Francez?, Comisia a decis s? introduc? prezenta ac?iune.

16 Prin Decizia pre?edintelui Cur?ii din 6 februarie 2014, Regatul Belgiei a fost autorizat s? intervin? în litigiu în sus?inerea concluziilor Republicii Franceze.

Cu privire la ac?iune

Observa?ii introductive

17 Comisia precizeaz? c? prin furnizarea de c?r?i digitale sau electronice trebuie s? se în?eleag? furnizarea, cu titlu oneros, prin desc?rcare sau prin difuzare în flux („streaming”) de pe un website, de c?r?i în format electronic care pot fi consultate pe un calculator, pe un smartphone, pe un cititor de c?r?i electronice sau pe orice alt sistem de citire (denumit? în continuare „furnizare de c?r?i electronice”).

18 Republica Francez? arat? c? defini?ia c?r?ilor digitale sau electronice c?rora le poate fi aplicat? o cot? redus? de TVA în temeiul articolului 278?0 bis din CGI este mai strict? decât cea re?inut? de Comisie. Potrivit acestui stat membru, cota redus? de TVA se aplic?, în temeiul acestei dispozi?ii, numai c?r?ilor numite „omotetice”, ?i anume c?r?i similare c?r?ilor tip?rite sau c?r?ilor furnizate pe un alt suport fizic, care nu s?ar diferen?ia de acestea din urm? decât prin câteva elemente inerente formatului lor.

19 În aceast? privin??, este necesar s? se constate c? împrejurarea potrivit c?reia articolul 278?0 bis din CGI s?ar aplica numai, în ceea ce prive?te c?r?ile digitale sau electronice, c?r?ilor omotetice nu permite, în sine, s? se considere c? Comisia vizeaz? în mod necesar, prin ac?iunea formulat?, o categorie de c?r?i digitale sau electronice mai larg? decât cea c?reia i se aplic? cota redus? de TVA în temeiul acestei dispozi?ii. Astfel, c?r?ile digitale sau electronice, vizate de Comisie în ac?iunea formulat?, sunt definite prin modul în care sunt furnizate. Or, Republica Francez? nu contest? c?, din perspectiva acestui criteriu, c?r?ile omotetice sunt c?r?i precum cele vizate de Comisie în ac?iunea formulat?.

20 Pe de alt? parte, chiar dac? articolul 278?0 bis din CGI folose?te termenul „desc?rcare”, acest stat membru nu pretinde c? furnizarea de c?r?i prin difuzare în flux este exclus? din domeniul de aplicare al acestei dispozi?ii.

21 În aceste condi?ii, nu este necesar s? se limiteze examinarea ac?iunii la o categorie de c?r?i digitale sau electronice mai restrâns? decât cea vizat? de Comisie în cererea sa introductiv?.

Cu privire la fond

22 Comisia arat? c? aplicarea de c?tre Republica Francez? a unei cote reduse de TVA pentru furnizarea de c?r?i electronice este incompatibil? cu articolele 96 ?i 98 din Directiva TVA coroborate cu anexele II ?i III la aceasta ?i 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 prestațiilor 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 Comisia 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 prestațiilor 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 prestațiilor 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/Întrebările 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 servicii electronice fără să încalce intenția legiuitorului Uniunii de a înlocui 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 servicii 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 servicii 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 servicii electronice nu se încadrează în nicio altă categorie de prestații 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 servicii 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 servicii 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 modificat 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

* Limba de procedură: franceza.