

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

14 mars 2013 (*)

«Manquement d'État – TVA – Taux réduit – Livraisons de lévriers et de chevaux non destinés à la préparation ou à la production d'aliments pour la consommation humaine ou animale, location de chevaux et services d'insémination – Directive 2006/112/CE – Violation des articles 96, 98, lu en combinaison avec l'annexe III, et 110»

Dans l'affaire C-108/11,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 2 mars 2011,

Commission européenne, représentée par M. R. Lyal et Mme C. Soulay, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

Irlande, représentée par M. Collins, SC, M. N. Travers, barrister, ainsi que Mme E. Creedon et M. D. O'Hagan, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

soutenue par:

République française, représentée par MM. G. de Bergues et J.-S. Pilczner, en qualité d'agents,

partie intervenante,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. E. Juhász (rapporteur) et D. Šváby, juges,

avocat général: Mme E. Sharpston,

greffier: Mme L. Hewlett, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 20 novembre 2012,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en appliquant un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») de 4,8 % aux livraisons de lévriers et de chevaux non destinés à la préparation de denrées alimentaires, à la location de chevaux et à certains services d'insémination, l'Irlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96, 98, lu en combinaison avec l'annexe III, et 110 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).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

2 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.»

3 L'article 97 de ladite directive énonce:

«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.»

4 Aux termes de l'article 98 de la même directive:

«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.»

5 À l'annexe III de la directive 2006/112, figurent, notamment, les catégories suivantes:

«1) 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;

[...]

11) 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;

[...]»

6 L'article 99, paragraphe 1, de ladite directive dispose que les taux réduits sont fixés à un pourcentage de la base d'imposition qui ne peut être inférieur à 5 %.

7 L'article 110 de la même directive prévoit:

«Les États membres qui, au 1er janvier 1991, accordaient des exonérations avec droit à déduction de la TVA payée au stade antérieur ou appliquaient des taux réduits inférieurs au minimum fixé à l'article 99 peuvent continuer à les appliquer.

Les exonérations et les taux réduits visés au premier alinéa doivent être en conformité avec la législation communautaire et avoir été adoptés pour des raisons d'intérêt social bien définies et en faveur de consommateurs finaux.»

8 L'article 113 de la directive 2006/112 permet aux États membres qui, au 1er janvier 1991, conformément à la législation de l'Union, appliquaient des taux réduits inférieurs au minimum fixé à l'article 99 de cette directive, en ce qui concerne des biens et des services autres que ceux visés à l'annexe III de ladite directive, d'appliquer le taux réduit ou l'un des deux taux réduits prévus à l'article 98 de la même directive à la livraison de tels biens ou à la prestation de tels services.

Le droit irlandais

9 Les dispositions applicables au présent litige sont contenues à l'article 46 de la loi consolidée sur la taxe sur la valeur ajoutée de 2010 (Value Added Tax Consolidation Act 2010), qui régit les taux de TVA.

10 L'article 46, paragraphe 1, sous a), de cette loi fixe le taux normal à 21 %.

11 L'article 46, paragraphe 1, sous c), de ladite loi applique un taux réduit de 13,5 % aux livraisons de biens et aux prestations de services figurant à l'annexe 3 de la même loi, notamment les services d'insémination artificielle et la vente de sperme de bétail.

12 Quant à l'article 46, paragraphe 1, sous d), de la loi consolidée sur la taxe sur la valeur ajoutée de 2010, il applique un taux de 4,8 % à la livraison de bétail et de lévriers vivants ainsi qu'à la location de chevaux.

13 L'article 2, paragraphe 1, de ladite loi définit le «bétail» comme étant «les bovins, les équidés, les ovins, les caprins, les porcins et les cervidés vivants».

14 Des dispositions identiques sur le fond étaient antérieurement contenues à l'article 11, paragraphe 1, de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée de 1972 (Value Added Tax Act 1972), en liaison avec son annexe 6, modifiée en dernier lieu par la loi de finances de 2005 (Finance Act 2005).

La procédure précontentieuse

15 Par lettre de mise en demeure du 23 octobre 2007, la Commission a attiré l'attention de l'Irlande sur le fait que l'application d'un taux réduit de TVA aux livraisons de lévriers et de chevaux qui ne sont pas normalement destinés à la préparation de denrées alimentaires, à la location de chevaux et aux services de monte dans les haras pouvait constituer un manquement aux obligations qui découlent de la directive 2006/112 et, en particulier, des articles 96, 98, lu en combinaison avec l'annexe III, 110 et 113 de cette directive.

16 L'Irlande lui a répondu par lettre du 4 mars 2008.

17 La Commission a adressé à l'Irlande un avis motivé, par lettre du 24 juin 2010, et a invité cet État membre à prendre les mesures requises pour se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de la réception de celui-ci.

18 Par lettre du 20 août 2010, l'Irlande a contesté l'analyse de la Commission.

19 L'argumentation développée par l'Irlande n'ayant pas emporté la conviction de la Commission, celle-ci a introduit le présent recours.

Sur le recours

20 Selon la Commission, l'Irlande, en appliquant un taux de TVA de 4,8 % aux livraisons de lévriers et de chevaux non destinés à la préparation de denrées alimentaires, à la location de chevaux et à certains services d'insémination, a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96, 98, lu en combinaison avec l'annexe III, et 110 de la directive 2006/112.

21 La Commission relève que l'article 110, premier alinéa, de la directive 2006/112 pourrait, en principe, s'appliquer au taux litigieux, mais les conditions exigées à l'article 110, second alinéa, de cette directive ne sont pas remplies.

22 La Commission fait valoir que, bien que des taux réduits soient appliqués aux livraisons en cause sans interruption depuis le 1er janvier 1991 et qu'ils aient été relevés progressivement depuis cette date, ils ne satisfont pas aux deux conditions cumulatives requises à l'article 110, second alinéa, de ladite directive, à savoir que ces taux réduits doivent être adoptés pour des raisons d'intérêt social bien définies et en faveur des consommateurs finaux.

23 L'Irlande conteste le manquement allégué par la Commission.

24 L'Irlande reproche à la Commission de ne pas avoir explicité la notion de «chevaux non normalement destinés à la préparation de denrées alimentaires», ce qui n'aurait pas permis à cet État membre d'assurer sa défense aux différents stades administratifs et contentieux du recours.

25 À cet égard, même si l'Irlande a soulevé une question relative à la définition de cette notion au point 4 de sa lettre du 20 août 2010, il ressort de la lecture tant de cette lettre que de la lettre précédente, du 4 mars 2008, que l'Irlande avait bien compris les manquements qui lui étaient reprochés par la Commission dans la mise en demeure du 23 octobre 2007 et a présenté une défense fondée sur l'interprétation et l'application de l'article 110 de la directive 2006/112.

26 En tout état de cause, ladite notion a été précisée par la Cour dans les arrêts du 3 mars 2011, *Commission/Pays-Bas* (C-41/09, Rec. p. I-831, points 56 à 59), et du 12 mai 2011, *Commission/Allemagne* (C-453/09, points 44 à 47), soit avant que l'Irlande ne dépose son mémoire en défense dans la présente procédure.

27 Par conséquent, il ne saurait être allégué par l'Irlande qu'elle aurait été empêchée de faire valoir sa défense pour cette raison.

28 L'Irlande reproche l'absence de motivation des raisons pour lesquelles la Commission a retenu les articles 96 et 98 ainsi que l'annexe III de la directive 2006/112 pour constater l'illégalité du taux réduit de 4,8 %.

29 À cet égard, il convient de rappeler que lesdits articles se réfèrent au taux normal et aux taux réduits de la TVA. L'article 110 de la directive 2006/112 vise uniquement, par dérogation à ces mêmes articles, à permettre aux États membres de maintenir des taux réduits, inférieurs au taux minimal fixé à l'article 99 de cette directive, après le 1er janvier 1991.

30 Ainsi, la question du maintien d'un taux de 4,8 % de TVA, tel celui en cause, ne concerne pas uniquement la violation potentielle du seul article 110 de la directive 2006/112, mais,

logiquement, a aussi trait à la violation des articles 96 et 98 de cette directive.

31 Ainsi, c'est à bon droit que la Commission a fondé son recours en manquement non seulement sur l'article 110 de la directive 2006/112, mais également sur les articles 96 et 98 de cette directive.

32 Dans sa requête, la Commission précise qu'elle demande la constatation du manquement uniquement en raison du fait que l'Irlande n'a pas rempli les conditions définies à l'article 110, second alinéa, de la directive 2006/112, notamment celles selon lesquelles le taux en question a été adopté pour «des raisons d'intérêt social bien définies» et «en faveur de consommateurs finaux».

33 À cet égard, il convient de constater qu'il s'agit de deux conditions cumulatives. Pour que l'Irlande puisse bénéficier de la dérogation prévue à l'article 110, premier alinéa, de la directive 2006/112, les deux conditions doivent être remplies.

34 La Commission considère que, par «raisons d'intérêt social bien définies», il faut comprendre les mesures prises principalement pour des raisons sociales générales et que l'application des taux réduits doit alléger la charge fiscale qui pèse sur la consommation des biens et des services couvrant des besoins sociaux élémentaires.

35 La Commission estime que la livraison de chevaux et de lévriers autres que ceux utilisés pour la préparation de denrées alimentaires, la location de chevaux et les services d'insémination ne peuvent pas être considérés comme nécessaires pour couvrir des besoins sociaux élémentaires. La livraison de chevaux et de lévriers s'effectuerait à des prix très élevés et seule une petite partie de la population serait en mesure d'acquérir ces animaux. La promotion des courses hippiques, le saut d'obstacle et les autres sports équestres ne constitueraient pas une raison d'intérêt social. Le fait que certaines activités font partie d'une culture ou sont issues d'une longue tradition dans un État membre ne suffirait pas à faire de leur promotion une raison d'intérêt social.

36 L'Irlande conteste cette interprétation de la Commission qu'elle considère trop restrictive. De plus, cette interprétation serait contraire à la jurisprudence de la Cour découlant, en particulier, des arrêts du 21 juin 1988, Commission/Irlande (415/85, Rec. p. 3097), et Commission/Royaume-Uni (416/85, Rec. p. 3127).

37 Il convient de rappeler que, dans les arrêts précités Commission/Irlande (point 15) et Commission/Royaume-Uni (point 14), la Cour s'est prononcée sur la délimitation des compétences des États membres et de l'Union en déclarant que la détermination des raisons d'intérêt social relève en principe des choix politiques des États membres et ne peut faire l'objet d'un contrôle de l'Union que dans la mesure où, par une dénaturation de cette notion, elle aboutirait à des mesures qui se situeraient, de par leurs effets et leurs objectifs véritables, en dehors de ce cadre.

38 Il découle du texte de l'article 110 de la directive 2006/112 et de cette jurisprudence que les États membres peuvent invoquer des raisons d'intérêt social pour autant que celles-ci sont «bien définies» et que la notion d'intérêt social n'est pas dénaturée, c'est-à-dire utilisée à des fins autres que sociales.

39 Par ailleurs, il y a lieu de rappeler que l'article 110 de la directive 2006/112 constitue une exception au principe figurant à l'article 99 de cette directive et doit, dès lors, faire l'objet d'une interprétation stricte.

40 Il est constant que les raisons d'intérêt social susceptibles de justifier l'adoption du taux

réduit en question ne sont pas définies dans la législation irlandaise.

41 La Commission, dans sa requête, cite les déclarations devant le Parlement irlandais du ministre des Finances, à l'occasion de l'adoption d'actes législatifs contenant l'exonération de la TVA de la vente de chevaux et de lévriers, en 1973, et le taux réduit en cause sur celle-ci, en 1990. Il en ressort que ces mesures n'étaient pas de nature sociale, mais que leur objectif était de ne pas porter atteinte aux secteurs d'activité concernés.

42 Dans ces circonstances, et étant donné que l'article 110 de la directive 2006/112 constitue une dérogation au système de la TVA, qui est d'interprétation stricte, l'Irlande aurait dû fournir des preuves que le taux réduit en question a été adopté pour des raisons d'intérêt exclusivement social ou, du moins, pour des raisons d'intérêt principalement social.

43 Il doit être constaté que l'Irlande, malgré le fait qu'elle a longuement exposé la situation pertinente, n'a pas fourni de telles preuves.

44 Du mémoire en défense de l'Irlande et de la réponse de cet État membre à la lettre de mise en demeure de la Commission, à laquelle l'Irlande se réfère dans son mémoire en défense, il ressort que les mesures en question ont été adoptées essentiellement pour des raisons économiques.

45 Dans ses écritures, l'Irlande invoque en effet les notions d'«industrie rurale» («rural industry»), d'«industrie du cheval» («horse industry») et d'industrie en relation avec les chevaux («equine-related industries»). Ces termes sont normalement utilisés pour désigner une activité économique, même si une telle activité produit également des effets sociaux.

46 Le programme pour la relance nationale de 1987 (Programme for National Recovery – 1987), dans lequel s'intégrerait la politique en question, contient une stratégie qui servirait à «régénérer l'économie et à améliorer la justice sociale». Le programme pour le progrès économique et social de 1991 (Programme for Economic and Social Progress – 1991), qui succède au programme précédent, cherche à «maintenir le nombre le plus élevé possible de fermes familiales commercialement viables».

47 Selon l'Irlande, la politique en question a contribué à l'augmentation significative du nombre de chevaux, lequel a augmenté de 90 000 au début des années 1990 à 170 000 de nos jours.

48 Même s'il peut être vrai que cette politique est susceptible de produire des effets sociaux et qu'elle a effectivement produit de tels effets, les circonstances décrites aux points 45 à 47 du présent arrêt témoignent de son caractère essentiellement économique et non social.

49 Par conséquent, la condition tenant au fait que le taux réduit inférieur au minimum fixé à l'article 99 de la directive 2006/112 doit avoir été adopté pour des raisons d'intérêt social bien définies n'est pas remplie.

50 La seconde condition prévue à l'article 110, second alinéa, de la directive 2006/112 exige que le taux réduit inférieur au minimum fixé à l'article 99 de cette directive ait été adopté «en faveur de consommateurs finaux».

51 Ainsi que la Cour l'a jugé, dans le système général de la TVA, le consommateur final est le sujet qui acquiert un bien ou un service pour un usage personnel, exclusif d'une activité économique, et, à ce titre, supporte la taxe. Il en résulte que, compte tenu de la finalité sociale de l'article 17, repris en substance à l'article 110, second alinéa, de la directive 2006/112, la notion de consommateur final ne peut s'appliquer qu'à celui qui n'utilise pas les biens ou les services

exonérés dans le cadre d'une activité économique. Sont également à considérer en faveur des consommateurs finals ainsi définis des prestations opérées à un stade en amont de la chaîne suffisamment proche des consommateurs pour qu'ils puissent en bénéficier (arrêts précités Commission/Irlande, point 18, et Commission/Royaume-Uni, point 17).

52 La notion de «consommateur final» exclut dès lors les acheteurs de chevaux ou de lévriers et les utilisateurs de services d'insémination qui exercent une activité économique et sont en mesure de répercuter la charge de la TVA sur d'autres personnes.

53 Selon la Commission, le taux réduit en question s'applique entre autres aux achats effectués par des agriculteurs soumis au régime forfaitaire et par d'autres personnes exerçant une activité économique au sens de l'article 9, paragraphe 1, de la directive 2006/112.

54 L'Irlande admet que de tels opérateurs économiques bénéficient du taux réduit en cause, mais fait valoir, sans fournir de données, que, d'une part, la plupart des personnes qui pratiquent un sport équestre ou en relation avec les lévriers agissent, à titre privé, comme des consommateurs finaux et, d'autre part, que, selon la jurisprudence de la Cour, il est possible de satisfaire à la seconde condition prévue à l'article 110, second alinéa, de la directive 2006/112 aussi dans le cas où les acheteurs ne sont pas des consommateurs finaux, mais où l'opération en amont soumise à un taux réduit est suffisamment proche des consommateurs pour qu'ils puissent en bénéficier (voir arrêts précités Commission/Irlande, point 18, et Commission/Royaume-Uni, point 17).

55 À cet égard, il convient de constater qu'un groupe important d'acheteurs de chevaux ou de lévriers ou d'utilisateurs de services d'insémination sont des opérateurs économiques qui sont en mesure de répercuter la TVA sur d'autres personnes.

56 Par ailleurs, il ne ressort des explications de l'Irlande aucun élément selon lequel, dans les circonstances examinées, les consommateurs seraient plus proches des opérations en amont soumises à la TVA que dans d'autres activités économiques.

57 À titre d'exemple, il n'est pas possible de voir les éléments qui distingueraient, à cet égard, les opérations en question d'opérations effectuées dans le secteur automobile, c'est-à-dire les ventes d'automobiles, les pièces automobiles ou le service après-vente.

58 Il s'ensuit que la seconde condition prévue à l'article 110, second alinéa, de la directive 2006/112 n'est pas non plus remplie.

59 En ce qui concerne les services d'insémination, considérés par l'Irlande comme étant des opérations de vente, il suffit de constater que l'objection de l'Irlande est, en tout état de cause, inopérante en cas d'inapplicabilité de l'article 110 de la directive 2006/112, étant donné que la qualification de ces actes est sans pertinence.

60 Il résulte de l'ensemble de ce qui précède que le recours de la Commission est fondé.

Sur les dépens

61 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de l'Irlande et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

62 La République française, qui est intervenue au soutien des conclusions présentées par l'Irlande, supporte, conformément à l'article 140, paragraphe 1, du même règlement, ses propres

dépens.

Par ces motifs, la Cour (dixième chambre) déclare et arrête:

- 1) **En appliquant un taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée de 4,8 % aux livraisons de lévriers et de chevaux non destinés à la préparation de denrées alimentaires, à la location de chevaux et à certains services d'insémination, l'Irlande a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96, 98, lu en combinaison avec l'annexe III, et 110 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.**
- 2) **L'Irlande est condamnée aux dépens.**
- 3) **La République française supporte ses propres dépens.**

Signatures

* Langue de procédure: l'anglais.