ARRÊT DE LA COUR (septième chambre)

8 mars 2012 (*)

«Manquement d'État – Taxe sur la valeur ajoutée – Directive 2006/112/CE – Application de taux réduits de TVA aux opérations relatives aux équidés, notamment aux chevaux»

Dans l'affaire C−596/10,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 16 décembre 2010,

Commission européenne, représentée par M. F. Dintilhac et M^me^ M. Afonso, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie requérante,

contre

République française, représentée par MM. G. de Bergues et J.-S. Pilczer, ainsi que par M^me^ B. Beaupère-Manokha, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

soutenue par:

Irlande, représentée par M. D. O'Hagan, en qualité d'agent, assisté de M. N. Travers et de M^me^ G. Clohessy, barristers,

partie intervenante,

LA COUR (septième chambre),

composée de M. J. Malenovský, président de chambre, M^me^ R. Silva de Lapuerta et M. D. Šváby (rapporteur), juges,

avocat général: M^me^ E. Sharpston,

greffier: M. M.-A. Gaudissart, chef d'unité,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 12 janvier 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») aux opérations relatives aux équidés, et notamment aux chevaux, lorsqu'ils ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 à 99 et de l'annexe III 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, ci-après la «directive TVA»).

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

2 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.»

3 Aux termes de l'article 98 de cette 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.»

4 À l'annexe III de la directive TVA, 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;

[...]»

5 L'article 99, paragraphe 1, de ladite directive énonce:

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

6 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.»

Le droit national

Les dispositions législatives

7 L'article 278 bis du code général des impôts (ci-après le «CGI») dispose:

«La [TVA] est perçue au taux réduit de 5,50 % en ce qui concerne les opérations d'achat, d'importation, d'acquisition intracommunautaire, de vente, de livraison, de commission, de courtage ou de façon portant sur les produits suivants:

1. Eau et boissons non alcooliques;

2. Produits destinés à l'alimentation humaine [...]

3. Produits d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation;

[...]»

8 L'article 281 sexies du CGI prévoit:

«La [TVA] est perçue au taux de 2,10 % en ce qui concerne les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie faites à des personnes non assujetties à cette taxe.»

9 L'article 278 ter du CGI énonce:

«La [TVA] est perçue au taux de 5,50 % en ce qui concerne les sommes visées au [point] 19° de l'article 257.»

10 Le point 19° de l'article 257 du CGI vise «les sommes attribuées par les sociétés de course au titre des gains de course réalisés par les entraîneurs pour les chevaux dont ils sont propriétaires».

La doctrine administrative

11 La documentation administrative DB 3 C-212 commente de la manière suivante la notion de «produits d'origine agricole» soumis au taux réduit de TVA de 5,50 % en application de l'article 278 bis du CGI:

«Sous-section 1: Produits et sous-produits d'origine agricole

A. Produits du règne animal

1. Sont soumis au taux de 5,50 % les produits et sous-produits ci-après lorsqu'ils n'ont subi aucune transformation.

I. Les animaux vivants ou morts

2. Sont notamment concernés:

– les animaux de boucherie et de charcuterie;

Par animaux de boucherie et de charcuterie, il faut entendre:

– les équidés: chevaux et juments, mulets, mules et bardots, ânes et ânesses, baudets, étalons,

– les bovidés: bœufs et taureaux, vaches, veaux, bouvillons, tourillons et génisses,

– les ovidés: béliers et moutons, brebis et agneaux gris, agneaux de lait,

– les suidés: porcs mâles et femelles, cochons de lait,

– les caprins: boucs et chèvres, ainsi que les chevreaux dont le poids après abattage est supérieur à 7 kg de viande nette (CGI, ann. III, art. 65 A);

– volailles (coqs, poules, chapons, poulets, poulettes, poussins, canards, oies, jars, pintades, dindes, dindons), pigeons, lapins;

– poissons de mer, de rivière ou de lac, entiers ou en filets ou autrement présentés et quelle que soit leur préparation;

– coquillages et crustacés;

– gibier.»

12 La documentation administrative DB 3 I-113, n° 17, concernant le taux de TVA applicable aux «activités hippiques», précise ce qui suit:

«Il est rappelé que le taux de 5,50 % est applicable:

– aux ventes d'équidés (le taux de 2,10 % prévu à l'article 281 sexies du CGI. Est applicable en cas de vente à des personnes non assujetties à la TVA) (particuliers, collectivités locales) ou à des exploitants agricoles soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole;

– aux opérations de monte ou de saillie qui sont fiscalement traitées comme des façons agricoles (cf. DB 3 I-1, n° 7);

– aux prises en pension effectuées dans le cycle de croissance de l'animal.

En outre, ce taux s'applique également aux gains et primes perçus par les propriétaires (éleveurs ou non) de chevaux de course, à l'occasion des compétitions hippiques.»

13 Selon la documentation administrative DB 3 I-1326, n° 1, l'article 281 sexies du CGI «soumet à la TVA, au taux de 2,10 %, les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie, y compris les ventes d'équidés de grande valeur, effectuées par des redevables de cette taxe à des personnes non assujetties. [...] Ce dispositif qui est en vigueur depuis le 1er juillet 1986, date à laquelle il a été institué à la demande de la Commission des Communautés européennes en remplacement de l'ancien dispositif de réfaction d'assiette est pérennisé à compter du 1er janvier 2001 par l'article 36 de la loi de finances rectificative pour 2000 n° 2000-1353 du 30 décembre 2000».

14 L'instruction administrative n° 118, du 26 juillet 2004 (3 I-2-04), prévoit que sont soumises au taux réduit de TVA de 5,50 % diverses opérations relatives aux équidés, notamment:

– les activités d'entraînement, de préparation et de prise en pension d'équidés, exercées ensemble ou séparément, s'agissant notamment de chevaux de course (titre I, A, point 1), et

– les activités d'enseignement de l'équitation, de prise en pension de chevaux, de leur location à des fins de promenades ou de randonnées [activités dites de «préparation» d'équidés, effectuées notamment par les centres équestres (titre I, B, point 1)].

15 Par ailleurs, le titre I, D, paragraphe 2, second alinéa, de cette instruction précise que «[l]orsqu'elles sont réalisées au profit de personnes non assujetties à la TVA ou d'exploitants soumis au régime du remboursement forfaitaire agricole, les ventes de chevaux peuvent bénéficier du taux de 2,10 % prévu à l'article 281 sexies [du CGI] qui s'applique y compris aux ventes d'équidés de grande valeur (DB 3 I−1326, n^{os} 1 et 2)».

La procédure précontentieuse et la procédure devant la Cour

16 Par une lettre de mise en demeure du 23 octobre 2007, la Commission a informé la République française qu'elle considérait que l'application d'un taux réduit de TVA aux opérations relatives à certains animaux vivants, tels que les chevaux, lorsqu'ils ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation de denrées alimentaires, pouvait constituer un manquement aux obligations qui découlent de la directive TVA, et en particulier des articles 96 à 99 et de l'annexe III de celle-ci.

17 Dans sa réponse du 22 janvier 2008, la République française a considéré que la réglementation nationale en cause était conforme aux principes énoncés dans la directive TVA. Elle a notamment soutenu que le cheval est un animal normalement utilisé dans la production agricole, au sens du point 11 de l'annexe III de la directive TVA, ainsi que dans la préparation de denrées alimentaires, au sens de la catégorie figurant au point 1 de cette annexe III. Elle a fait valoir, en outre, que la disposition de l'article 281 sexies du CGI, qui prévoit l'application d'un taux réduit de TVA de 2,10 % aux livraisons d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des personnes non assujetties à la TVA, était en vigueur au 1er janvier 1991.

18 Le 1er décembre 2008, la Commission a adressé un avis motivé à la République française, dans lequel elle a maintenu son allégation selon laquelle cet État membre manquait aux obligations qui résultent pour lui des articles 96 à 99 et de l'annexe III de la directive TVA, l'invitant à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à cet avis dans un délai de deux mois à compter de la réception dudit avis.

19 La République française a répondu audit avis par un courrier du 19 février 2009, dans lequel elle a persisté à contester l'existence du manquement allégué.

20 L'argumentation développée par la République française n'ayant pas emporté la conviction de la Commission, celle-ci a introduit le présent recours.

21 Par une ordonnance du président de la Cour du 2 décembre 2011, l'Irlande a été admise à intervenir au soutien des conclusions de la République française. Toutefois, la requête en intervention étant parvenue au greffe de la Cour

postérieurement au délai prévu à l'article 93, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, la participation de l'Irlande a été limitée à la présentation d'observations lors de la procédure orale.

Sur le recours

Sur le premier grief

Argumentation des parties

22 Dans le cadre du premier grief, la Commission soutient que l'application par la République française d'un taux réduit de TVA de 5,50 % aux opérations relatives aux équidés et, notamment, aux chevaux, lorsqu'ils sont normalement destinés à une utilisation autre que la préparation des denrées alimentaires ou la production agricole, est contraire aux dispositions de la directive TVA, et en particulier aux articles 96 à 99 ainsi qu'à l'annexe III de celle-ci.

23 La République française estime que l'application d'un taux de TVA réduit aux opérations concernant les chevaux est autorisée sur le fondement des points 1 et 11 de l'annexe III de la directive TVA.

– Sur le point 1 de l'annexe III de la directive TVA

24 La Commission considère que les chevaux ne sont visés par le point 1 de l'annexe III de la directive TVA qu'en tant qu'ils sont destinés à la préparation des denrées alimentaires au sens strict. Or, les chevaux de type léger (chevaux de race, de course ou de selle), qui constitueraient la grande majorité des chevaux, seraient utilisés pour les courses et les compétitions, ainsi que pour les loisirs, et seuls certains de ces chevaux seraient utilisés en fin de vie pour l'alimentation.

25 Dans son mémoire en défense, la République française soutient que le cheval faisant partie des animaux vivants normalement destinés à être utilisés dans la préparation de denrées alimentaires au sens du point 1 de l'annexe III de la directive TVA, l'application d'un taux réduit aux opérations le concernant n'est pas contraire à cette directive. Toutefois, dans sa duplique, elle déclare prendre acte des arrêts du 3 mars 2011, Commission/Pays-Bas (C−41/09, non encore publié au Recueil); du 12 mai 2011, Commission/Autriche (C−441/09), et Commission/Allemagne (C−453/09).

– Sur le point 11 de l'annexe III de la directive TVA

26 Selon la Commission, le point 11 de l'annexe III de la directive TVA ne permet l'application d'un taux réduit de TVA qu'aux livraisons de biens et aux prestations de services d'un type normalement destiné à être utilisé dans la production agricole, à savoir les approvisionnements ou les intrants agricoles,

et non les produits issus de cette même activité agricole que sont, dans le cadre de l'activité d'élevage, les poulains issus de cette activité, sauf si ces produits entrent eux-mêmes, lors d'une éventuelle opération, dans le champ d'application du point 11 de cette annexe III.

27 S'agissant de la position des autorités françaises tendant à assimiler les opérations visées audit point 11 à celles réalisées dans le cadre de l'annexe VII de la directive TVA, qui énumère les activités de production agricole auxquelles l'article 295 de cette directive se réfère, et à en déduire que l'élevage des chevaux peut bénéficier de l'exception visée au même point 11, la Commission précise que ledit article 295, relatif au régime commun forfaitaire des producteurs agricoles fait partie du titre XII de la directive TVA, intitulé «Régimes particuliers», et énonce les conditions d'application de ce régime, lesquelles sont distinctes des règles relatives au régime normal qui est en cause dans la présente affaire.

28 Par ailleurs et en toute hypothèse, la Commission souligne que le libellé du point 2 de l'annexe VII de la directive TVA étant «l'élevage en liaison avec l'exploitation du sol», la notion d'élevage en tant qu'activité agricole doit, au sens de la directive TVA, être limitée à ce type d'élevage. Or, il ne serait pas établi que tout type d'élevage d'animaux, et en particulier de chevaux, puisse être considéré comme étant «en liaison avec l'exploitation du sol», en particulier s'agissant d'élevage de chevaux de race qui sont, pour l'essentiel, destinés à la revente pour des utilisations de loisirs ou de compétition.

29 La Commission considère que, dans certaines situations, l'achat de chevaux ou une prestation de service utilisant ces derniers peut relever de l'exception prévue au point 11 de l'annexe III de la directive TVA comme cela serait le cas, par exemple, dans le cadre des activités de culture, de sylviculture (débardage), de pêche et d'élevage de chevaux.

30 La Commission estime que dans un cheptel français composé de 800 000 têtes, il y a 170 000 reproducteurs mâles et femelles, dont 100 000 seulement sont actifs et repartis auprès de 43 547 éleveurs. Seulement 24 % de ces derniers produiraient des chevaux de trait et certains chevaux appartenant uniquement à cette catégorie seraient susceptibles d'être utilisés pour l'exploitation du sol.

31 La structure de la filière équine française et les données chiffrées relatives à l'organisation de celle-ci conduisant à distinguer nettement les activités équestres exercées aux fins de loisirs de celles d'élevage d'une race chevaline, il serait douteux que les activités des centres équestres puissent être associées de façon systématique aux activités d'élevage et, ainsi, aux activités agricoles.

32 Au vu de l'ensemble de ces éléments, la Commission soutient qu'il ne peut être considéré que les chevaux sont dans leur ensemble des animaux

normalement destinés à être utilisés dans la production agricole. Elle estime que le cheval en général, et plus précisément le cheval léger, qui représente la grande majorité des chevaux, est davantage destiné à des utilisations autres que l'agriculture ou l'alimentation, à savoir les loisirs, le sport, la compétition et la course.

33 La République française souligne que l'utilisation des chevaux dans la production agricole couvre un large spectre d'activités. En effet, la notion de «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 TVA, devrait être interprétée à la lumière des autres dispositions pertinentes du droit de l'Union, et en particulier de celles de ladite directive.

34 Cet État membre considère que l'élevage des chevaux relève des activités de production agricole au sens de la législation de l'Union et que l'application d'un taux réduit de TVA, en vertu du point 11 de l'annexe III de la directive TVA, doit pouvoir couvrir l'ensemble des activités se rattachant à l'élevage des chevaux.

35 La République française souligne à cet égard que l'annexe VII de la directive TVA précise à son point 2 que l'élevage d'animaux en liaison avec l'exploitation du sol constitue une activité de production agricole, ce qui inclurait nécessairement l'élevage des chevaux.

36 Contrairement à ce que soutient la Commission, l'expression «élevage en liaison avec l'exploitation du sol» ne pourrait être lue comme visant uniquement l'élevage d'animaux destinés à être utilisés pour l'exploitation du sol.

37 De même, la République française considère que la référence à l'annexe VII de la directive TVA n'est pas uniquement pertinente pour établir la liste des activités de production agricole visées à l'article 295, paragraphe 1, point 4, de cette directive, mais peut également être utile aux fins de l'interprétation de la notion de «production agricole», dans la mesure où il serait difficile d'admettre que cette notion puisse être interprétée différemment, selon qu'elle relève du titre VIII de la directive TVA ou du titre XII de celle-ci.

38 À cet égard, cette institution souligne que l'article 38 TFUE définit les produits agricoles comme étant «les produits du sol, de l'élevage et de la pêcherie, ainsi que les produits de première transformation qui sont en rapport direct avec ces produits».

39 Ainsi, l'élevage de tous les chevaux, y compris des chevaux de race, relèverait nécessairement d'une utilisation dans la production agricole, au sens de la directive TVA.

40 En outre, l'élevage des chevaux couvrirait un large spectre d'activités, découlant directement des caractéristiques particulières du cheval, qui devraient pouvoir bénéficier du même taux réduit de TVA.

41 Ces activités incluraient notamment l'achat d'étalons et de poulinières à des fins reproductives, les prestations de services telles que les opérations de monte ou de saillie, ainsi que les prises en pension de chevaux durant leur cycle de croissance, y compris au sein des centres équestres.

42 Enfin, les activités équestres, que ce soit dans les centres équestres ou au sein des exploitations équestres, contribueraient, par la mise en valeur des paysages ruraux et le développement d'activités en milieu rural qu'elles induisent, à la réalisation des objectifs de la politique agricole commune.

Appréciation de la Cour

43 S'agissant, en premier lieu, de la portée du point 1 de l'annexe III de la directive TVA, il convient de rappeler que cette disposition n'autorise l'application d'un taux réduit de TVA que pour les animaux vivants normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires (arrêt Commission/Autriche, précité, point 40).

44 Par l'emploi de l'adverbe «normalement» dans la deuxième partie de phrase de ce point 1, le législateur de l'Union a entendu viser les animaux qui, à titre habituel et de manière générale, sont destinés à entrer dans la chaîne alimentaire humaine et animale (arrêt Commission/Autriche, précité, point 41).

45 En outre, les chevaux ne sont pas, à titre habituel et de manière générale, destinés à être utilisés dans la préparation de denrées alimentaires, même si certains d'entre eux serviront effectivement pour la consommation humaine ou animale (arrêt Commission/Autriche, précité, point 42).

46 Ledit point 1 ne permet donc pas à un État membre d'appliquer un taux réduit de TVA à l'ensemble des livraisons de chevaux vivants, et ce quelle que soit la destination de ceux-ci (arrêt Commission/Pays-Bas, précité, point 59).

47 S'agissant, en deuxième lieu, de la portée du point 11 de l'annexe III de la directive TVA, il convient de souligner, contrairement à l'argument de la République française selon lequel l'ensemble des opérations relatives aux chevaux devrait être soumis à un taux réduit de TVA au titre de cette disposition, que, dans les États membres, les chevaux ne sont pas utilisés à titre habituel et de manière générale dans la production agricole. Il en résulte que doit s'appliquer un raisonnement analogue à celui suivi dans le cadre du point 1 de la même annexe, à savoir que seules les livraisons de chevaux ou les prestations de services les concernant en vue de leur utilisation dans la production agricole peuvent faire l'objet d'un taux réduit de TVA. Pas plus que

ce point 1, ledit point 11 ne permet donc d'appliquer un taux réduit de TVA à l'ensemble des opérations concernant les chevaux (voir, en ce sens, arrêt Commission/Pays-Bas, précité, point 65).

48 Les parties sont en désaccord sur la notion de livraison de chevaux ou de prestations de services y afférentes en vue de leur utilisation dans la production agricole.

49 Ainsi que l'a d'ailleurs admis la Commission, les États membres peuvent appliquer, au titre du point 11 de l'annexe III de la directive TVA, un taux réduit de TVA aux opérations relatives aux chevaux, pour les activités de culture, de sylviculture ou de pêche, dans la mesure où elles constituent des livraisons ou des prestations de services destinées à être utilisées dans la production agricole.

50 De même, la Commission ne conteste pas que les acquisitions d'étalons ou de pouliches à des fins reproductives, ainsi que les opérations de monte ou de saillie, puissent bénéficier d'un taux réduit de TVA dans la mesure où elles constituent des intrants agricoles pour les élevages de chevaux. Interrogée lors de l'audience, la Commission a précisé que le bénéfice de ce taux réduit vaut non seulement pour les élevages de chevaux de trait, mais également pour les élevages de tous types de chevaux, y compris les chevaux de race.

51 Selon la République française, toutes les prestations de services qui se rattachent aux élevages de chevaux, y compris les prises en pension de chevaux au sein des cercles équestres durant le cycle de croissance de ceux-ci, doivent également pouvoir bénéficier du taux réduit de TVA.

52 Cette thèse ne saurait être admise.

53 Il y a lieu de souligner, tout d'abord, qu'il résulte des termes du point 11 de l'annexe III de la directive TVA que celui-ci autorise les États membres à appliquer un taux réduit de TVA non pas à la production agricole elle-même, mais uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services d'un type destiné à être utilisé dans la production agricole, c'est-à-dire aux seuls approvisionnements ou intrants agricoles.

54 Il convient de rappeler, ensuite, que, selon une jurisprudence constante, les dispositions qui ont le caractère d'une dérogation à un principe doivent être interprétées de manière stricte (voir, notamment, arrêts du 12 décembre 1995, Oude Luttikhuis e.a., C−399/93, Rec. p. I−4515, point 23, ainsi que du 17 juin 2010, Commission/France, C−492/08, Rec. p. I−5471, point 35). Or, permettre l'application d'un taux réduit de TVA à toute opération se rattachant à l'élevage des chevaux impliquerait de retenir une interprétation large du point 11 de ladite annexe III.

55 En particulier, toutes les opérations liées aux courses de chevaux ainsi que les activités des centres équestres relèvent de la compétition, du sport, des loisirs ou du tourisme et non d'une utilisation de chevaux dans la production agricole au sens dudit point 11.

56 Par ailleurs, la circonstance que les activités équestres en général contribuent aux objectifs de la politique agricole commune en ce qu'elles permettraient une mise en valeur des paysages ruraux et le développement d'activités en milieu rural ne saurait justifier une application incorrecte de la directive TVA.

57 Il résulte de ce qui précède que le premier grief est fondé.

Sur le second grief

Argumentation des parties

58 Dans le cadre du second grief, la Commission soutient que la pratique administrative française consistant à appliquer un taux réduit de TVA de 2,10 %, soit un taux inférieur au taux minimal de 5 % fixé à l'article 99 de la directive TVA, aux ventes, à des personnes non assujetties à la TVA, d'animaux non destinés à une utilisation de boucherie et de charcuterie et, en particulier, de chevaux de course, de compétition, d'agrément et de manège n'est ni couverte par la dérogation prévue à l'article 110 de la directive TVA ni conforme aux articles 96 à 99 et à l'annexe III de celle-ci.

59 Ladite pratique administrative irait en effet au-delà de ce qu'énonce l'article 281 sexies du CGI, déjà en vigueur au 1er janvier 1991, qui ne prévoit l'application d'un taux réduit de TVA de 2,10 % qu'aux «ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie», termes qui ne sauraient raisonnablement caractériser des équidés, et notamment des chevaux, normalement destinés, au moment de la transaction, à une utilisation autre que l'alimentation.

60 La Commission fait observer que la documentation administrative DB 3 I-1326 se réfère aux «ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie, y compris les ventes d'équidés de grande valeur», l'utilisation de la locution «y compris» signifiant clairement qu'elle concerne uniquement les animaux destinés à la boucherie et non les chevaux destinés à un autre usage.

61 Par ailleurs, la Commission rappelle que, en toute hypothèse, l'application de taux réduits est soumise, en vertu de l'article 110 de la directive TVA, à des conditions précises. En effet, outre que de tels taux doivent être adoptés en «conformité avec la législation communautaire», ils doivent l'être «pour des raisons d'intérêt social bien définies et en faveur de consommateurs finaux».

62 La Commission considère que les conditions auxquelles est soumise l'application de l'article 110 de la directive TVA doivent être remplies cumulativement et qu'elles ne peuvent l'être dans le cas de ventes de chevaux de course, de compétition, de manège ou d'agrément, ceux-ci étant généralement des animaux de grande valeur, ou d'une certaine valeur, ne répondant pas à un besoin social essentiel et qui sont susceptibles d'être acquis par une très faible proportion de la population pour ses besoins propres. L'application d'un taux super réduit ne se justifierait pas pour les ventes de chevaux destinés à être utilisés dans des centres équestres, dans le cadre d'activités sportives ou de loisirs ou pour la compétition équestre.

63 Enfin, la Commission relève que ces animaux ne sont pas visés à l'annexe III de la directive TVA.

64 La République française soutient que toutes les conditions prévues à l'article 110 de la directive TVA, auxquelles est soumise l'application d'un taux réduit de TVA de 2,10 % aux ventes de chevaux faites à des personnes non assujetties à cette taxe, sont remplies.

65 Cet État membre affirme à cet égard, en premier lieu, que, conformément à ce que prévoit l'article 110 de la directive TVA, au 1er janvier 1991, il appliquait ce taux réduit de TVA de 2,10 % aux livraisons d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie faites à des personnes non assujetties à cette taxe, notamment en ce qui concerne les chevaux, y compris ceux de grande valeur.

66 Ledit taux réduit de TVA, en vigueur depuis le 1er juillet 1986, aurait été introduit par l'article 66 de la loi n° 85-1403, du 30 décembre 1985, portant loi de finances pour 1986, qui est à l'origine de l'article 281 sexies du CGI, et par l'article 1er du décret n° 86-414, du 13 mars 1986.

67 La Commission soutiendrait à tort que la documentation administrative DB 3 I-1326, en vigueur au 1er novembre 1989, qui précise, à sa sous-section 6, B, relative aux «ventes d'équidés», que le taux réduit de TVA de 2,10 % s'applique aux ventes d'équidés de grande valeur depuis le 1er juillet 1986 ne concerne que les équidés destinés à la boucherie et à la charcuterie, et non ceux destinés à une autre utilisation.

68 La Commission rappelle à cet égard que la notion d'«animaux de boucherie et de charcuterie» est définie en droit français à l'article 65 A de l'annexe III du CGI, issu du décret n° 51-1454, du 21 décembre 1951, et de la loi n° 68-1043, du 29 novembre 1968, qui dispose que parmi les animaux de boucherie et de charcuterie figurent notamment les équidés tels que les chevaux et les juments, les mulets, les mules et les bardots, les ânes et les ânesses, les baudets ainsi que les étalons. Ainsi, de par la loi, les chevaux seraient rattachés, de manière

générique, et quelle que soit l'utilisation effective qui est faite de ceux-ci, à la catégorie des animaux de boucherie et de charcuterie.

69 En deuxième lieu, ce taux réduit de TVA de 2,10 % serait conforme à la législation de l'Union, l'application d'un taux réduit aux opérations concernant les chevaux étant permise sur le fondement des points 1 et 11 de l'annexe III de la directive TVA.

70 En troisième lieu, cette mesure viserait des objectifs sociaux en contribuant au développement et à la diversification des activités économiques dans les territoires ruraux, à la diversification des activités et des sources de revenus des agriculteurs, au maintien de l'activité et de l'emploi dans les zones rurales ainsi qu'à l'entretien de l'espace et des paysages. La République française souligne que les centres équestres participent eux-mêmes à l'élevage des chevaux et contribuent directement à la diversification des activités des exploitations agricoles ainsi qu'à l'entretien harmonieux de l'espace et des paysages.

71 En quatrième lieu, ce taux réduit de TVA de 2,10 % favoriserait le consommateur final, dès lors qu'il ne s'applique qu'aux personnes non assujetties à la TVA, c'est-à-dire aux personnes qui sont dans l'impossibilité de déduire cette taxe lorsqu'elle grève leurs dépenses.

72 L'Irlande, qui a soutenu la République française dans tous ses arguments, a souligné, lors de l'audience, que les États membres disposent d'un large pouvoir d'appréciation dans le choix des raisons d'intérêt social pour lesquelles un taux réduit de TVA est adopté.

Appréciation de la Cour

73 La Commission conteste l'application issue de la pratique administrative française d'un taux réduit de TVA de 2,10 % aux ventes, à des personnes non assujetties à la TVA, d'animaux non destinés à une utilisation de boucherie et de charcuterie et, en particulier, de chevaux de course, de compétition d'agrément et de manège.

74 Le taux réduit de TVA de 2,10 % étant inférieur au minimum fixé à l'article 99 de la directive TVA, il convient de vérifier si, ainsi que le soutient la République française, les conditions prévues à l'article 110 de cette directive sont remplies.

75 Ainsi qu'il résulte du libellé de cette dernière disposition, la possibilité pour un État membre d'appliquer des taux réduits inférieurs au minimum fixé audit article 99 est subordonnée à la réunion de quatre conditions cumulatives, et notamment celle selon laquelle les taux réduits doivent être en conformité avec la législation de l'Union.

76 Or, ainsi qu'il ressort de l'examen du premier grief, l'application d'un taux réduit de TVA aux livraisons de chevaux lorsque ces derniers ne sont pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole viole les articles 96 à 99 et l'annexe III de la directive TVA.

77 Par conséquent, sans qu'il soit besoin d'examiner si les autres conditions énoncées à l'article 110 de la directive TVA sont remplies, force est de constater que la dérogation prévue à cette disposition ne saurait justifier la réglementation litigieuse.

78 Il s'ensuit que le second grief est fondé.

79 Il résulte de l'ensemble de ce qui précède que le recours de la Commission doit être considéré comme fondé.

80 Il convient, par conséquent, de constater que, en appliquant des taux réduits de TVA aux opérations relatives aux équidés et, notamment, aux chevaux, lorsque ceux-ci ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 à 99 de la directive TVA, lus en combinaison avec l'annexe III de celle-ci.

Sur les dépens

81 Aux termes de l'article 69, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation de la République française et celle-ci ayant succombé en ses moyens, il y a lieu de la condamner aux dépens.

82 Conformément à l'article 69, paragraphe 4, premier alinéa, du même règlement, l'Irlande qui est intervenue au litige, supportera ses propres dépens.

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

1) En appliquant des taux réduits de taxe sur la valeur ajoutée aux opérations relatives aux équidés et, notamment, aux chevaux, lorsque ceux-ci ne sont normalement pas destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 96 à 99 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, lus en combinaison avec l'annexe III de celle-ci.

2) La République française est condamnée aux dépens.

3) L'Irlande supporte ses propres dépens.

Signatures

---

* Langue de procédure: le français.