

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

27 juin 2013 (*)

«TVA – Directive 2006/112/CE – Articles 44 et 47 – Lieu où les opérations imposables sont réputées être fournies – Rattachement fiscal – Notion de ‘prestations de services se rattachant à un bien immobilier’ – Service transfrontalier complexe d’entreposage de marchandises»

Dans l’affaire C-155/12,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne), par décision du 8 février 2012, parvenue à la Cour le 30 mars 2012, dans la procédure

Minister Finansów

contre

RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, Mme M. Berger, MM. A. Borg Barthet, E. Levits et J.-J. Kasel (rapporteur), juges,

avocat général: Mme J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

- pour RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., par M. W. Varga, radca prawny,
- pour le gouvernement polonais, par MM. B. Majczyna et M. Szpunar, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement hellénique, par Mmes K. Paraskevopoulou et M. Germani, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par Mmes J. Hottiaux et C. Soulay, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 31 janvier 2013,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l’interprétation des articles 44 et 47 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 2008/8/CE du Conseil, du 12

février 2008 (JO L 44, p. 11, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant le Minister Finansów (ministre des Finances) à RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (ci-après «RR»), une société de droit polonais assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), au sujet de la détermination, pour les besoins de la perception de celle-ci, du lieu où une prestation de service d'entreposage de marchandises est censée être effectuée.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 L'article 44 de la directive TVA prévoit:

«Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de tels services a son domicile ou sa résidence habituelle.»

4 L'article 47 de ladite directive dispose:

«Le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble, y compris les prestations d'experts et d'agents immobiliers, la fourniture de logements dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire, tels que des camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble et les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers, telles que celles fournies par les architectes et les entreprises qui surveillent l'exécution des travaux, est l'endroit où ce bien immeuble est situé.»

Le droit polonais

5 L'article 5, paragraphe 1, point 1, de la loi relative à la taxe sur la valeur ajoutée (ustawa o podatku od towarów i usług), du 11 mars 2004 (Dz. U. n° 54, position 535), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la «loi relative à la TVA»), prévoit que les livraisons de biens et les prestations de services effectuées sur le territoire national sont soumises à la TVA.

6 L'article 8, paragraphes 1 et 4, de la loi relative à la TVA dispose:

«1. La 'prestation de services' visée à l'article 5, paragraphe 1, point 1, s'entend de toute prestation effectuée en faveur d'une personne physique ou morale, ou d'une entité sans personnalité juridique, qui ne constitue pas une livraison de biens au sens de l'article 7, y compris:

1) la cession d'actifs incorporels, quelle que soit la forme de l'acte juridique par lequel elle est accomplie;

2) l'obligation de ne pas faire ou de tolérer un acte ou une situation;

3) l'exécution d'un service en vertu d'une réquisition faite par l'autorité publique ou en son nom ou aux termes de la loi.

[...]

4. Aux fins de la détermination du lieu de la prestation du service, les services sont identifiés à l'aide de classifications statistiques, si les dispositions légales ou les mesures réglementaires d'exécution attribuent des symboles statistiques à ces services.»

7 Conformément à l'article 28b, paragraphe 1, de la loi relative à la TVA, le lieu de la prestation du service, lorsque celui-ci est fourni à un assujetti preneur, est le lieu où ce dernier a son siège ou son domicile, sous réserve des paragraphes 2-4 et des articles 28e, 28f, paragraphe 1, 28g, paragraphe 1, 28i, 28j et 28n.

8 En vertu de l'article 28b, paragraphe 2, de la loi relative à la TVA, lorsque les services sont fournis à l'établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi son siège ou son domicile, le lieu de la prestation de ces services correspond à celui de cet établissement stable.

9 L'article 28e de la loi relative à la TVA est libellé comme suit:

«Le lieu de la prestation de services se rattachant à des biens immeubles, y compris les prestations d'experts, d'agents immobiliers, les services d'hébergement dans les hôtels ou endroits ayant une fonction similaire, tels que des camps de vacances ou des sites aménagés pour camper, l'exploitation et l'utilisation de biens immobiliers ainsi que les prestations tendant à préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers comme, par exemple, les prestations fournies par les architectes et les entreprises de surveillance des travaux, est l'endroit où le bien immeuble est situé.»

Le litige au principal et la question préjudicielle

10 Dans le cadre de l'exercice de ses activités commerciales, RR fournit à des opérateurs économiques, assujettis à la TVA et établis dans des États membres autres que la République de Pologne, un service complexe d'entreposage de marchandises. Ce service comprend, notamment, la prise en charge des marchandises en entrepôt, le placement de celles-ci dans les espaces d'entreposage appropriés, leur stockage, leur conditionnement pour les clients ainsi que leur remise, leur déchargement et leur chargement. En outre, pour certains cocontractants, qui fournissent du matériel aux groupes informatiques, le service en question s'étend au reconditionnement du matériel livré en emballage pour en faire des assortiments individuels. La mise à disposition d'espaces d'entreposage ne représente qu'un élément parmi de nombreux autres relevant du processus logistique géré par RR. En outre, pour le service en cause, cette dernière recourt à son propre personnel ainsi qu'à des matériaux d'emballage, dont les coûts constituent un élément de la rémunération du service. Les cocontractants de RR qui ont commandé le service d'entreposage ne possèdent pas de siège ni d'établissement stable sur le territoire polonais.

11 Le 25 mars 2010, RR a présenté une demande d'avis individuel concernant la détermination du lieu de la prestation du service complexe d'entreposage aux fins du calcul de la TVA. Selon cette société, le lieu où une prestation de services du type de celle qu'elle fournit est effectuée doit être celui du siège du preneur de cette prestation. Dès lors, les services offerts par RR ne devraient pas être soumis à la TVA en Pologne. Plus particulièrement, il n'y aurait pas lieu de considérer le service complexe d'entreposage de marchandises comme un service se rattachant à des biens immeubles. En effet, il ne serait pas dans l'intention des parties d'octroyer aux preneurs du service en cause des droits d'utilisation de la surface d'entreposage, mais il s'agirait uniquement de conserver les marchandises dans un état inchangé et d'assurer toutes les

prestations complémentaires qui sont liées à un tel service.

12 Dans son avis individuel, adopté le 8 juin 2010, l'administration fiscale polonaise, représentée par le Minister Finansów, a, en revanche, considéré que les services d'entreposage de marchandises avaient le caractère de prestations de services se rattachant à des biens immeubles et que, dès lors, ils relevaient de l'article 28e de la loi relative à la TVA. Dans ces conditions, le lieu de la prestation de ces services serait l'endroit où se trouve le bien immeuble utilisé comme entrepôt.

13 RR a introduit un recours à l'encontre dudit avis individuel en faisant valoir que l'interprétation de l'article 28e de la loi relative à la TVA soutenue par le Minister Finansów s'écarte du libellé et de l'interprétation de l'article 47 de la directive TVA, qu'elle est contraire au principe de cohérence du droit de l'Union et qu'elle remet en cause l'application uniforme de ce droit dans les États membres. En effet, conformément aux dispositions de cette directive, les prestations de services se rattachant à des biens immeubles seraient des services concernant un tel bien immobilier. Or, ce ne serait précisément pas le cas de la prestation de services en cause au principal.

14 Par jugement du 25 novembre 2010, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (tribunal administratif de la voïvodie de Łódź) a fait droit audit recours en considérant que les services fournis par RR ne sont pas des prestations de services se rattachant à des biens immobiliers. En particulier, selon cette juridiction, il n'est pas possible de classer les services en cause dans la catégorie des services comprenant «l'octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble» dans la mesure où les contrats conclus entre RR et ses cocontractants ont pour objet la manutention et la gestion active des marchandises déposées dans les entrepôts de cette dernière. Les clients ne se verraient octroyer aucun droit d'utilisation des biens immeubles sous quelque forme que ce soit. L'élément déterminant d'une prestation de services telle que celle en cause au principal serait la gestion de la marchandise dans le but de permettre aux clients de la commercialiser avec le maximum d'efficacité. Par ailleurs, cette prestation de services ne présenterait pas de «lien suffisamment direct avec un bien immeuble», au sens de la jurisprudence de la Cour (arrêt du 7 septembre 2006, Heger, C-166/05, Rec. p. I-7749), et ne saurait donc relever de l'article 47 de la directive TVA. Par conséquent, lorsque les services en cause sont fournis à des preneurs établis en dehors du territoire polonais, ils ne devraient pas être imposés en Pologne.

15 À l'appui du pourvoi en cassation qu'il a introduit contre ledit jugement devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative), le Minister Finansów a fait valoir que, en l'espèce, le service d'entreposage constituerait le service principal et prépondérant, les autres services offerts par RR découlant de la nature du service principal. Or, le lien étroit de ce service avec le bien immeuble concrètement désigné comme entrepôt serait indéniable. Partant, le lieu d'imposition de ce service devrait être défini conformément à l'article 28e de la loi relative à la TVA et serait donc situé en Pologne.

16 Selon la juridiction de renvoi, il résulte des arrêts Heger, précité; du 3 septembre 2009, RCI Europe (C-37/08, Rec. p. I-7533), et du 27 octobre 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, Rec. p. I-10675), que, pour déterminer s'il s'agit d'une prestation de services se rattachant à des biens immeubles au sens de l'article 47 de la directive TVA, un certain nombre de conditions doivent être remplies. Or, en l'espèce, il existerait certes un certain lien de rattachement entre la prestation de services en question et un bien immeuble, mais ce lien ne revêtirait qu'un caractère secondaire.

17 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«[C]onvient-il:

- d'interpréter les articles 44 et 47 de la [directive TVA] en ce sens que des services complexes d'entreposage de marchandises, comprenant la prise en charge des marchandises en entrepôt, le placement de ces marchandises dans les espaces d'entreposage appropriés, leur stockage pour les clients, la remise des marchandises, le déchargement et le chargement ainsi que, pour certains clients, le reconditionnement du matériel livré en emballages pour en faire des assortiments individuels, sont des prestations de services se rattachant à un bien immeuble, qui sont imposées à l'endroit où ce bien immeuble est situé, conformément à l'article 47 de la [directive TVA],
- ou bien [...] d'admettre que ces services sont imposés à l'endroit où le preneur du service auquel la prestation de services a été fournie a établi le siège de son activité économique ou un établissement économique stable ou, à défaut, à l'endroit où il a son domicile ou sa résidence habituelle, conformément à l'article 44 de la [directive TVA]?»

Sur la question préjudicielle

18 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 47 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'une prestation de service complexe d'entreposage, consistant en la prise en charge des marchandises en entrepôt, le placement de celles-ci dans les espaces d'entreposage appropriés, leur stockage, leur conditionnement, leur remise, leur déchargement et leur chargement ainsi que, pour certains clients, le reconditionnement du matériel livré en emballages pour des assortiments individuels, constitue une prestation de services se rattachant à un bien immeuble au sens de cet article.

19 Afin de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi et eu égard à la circonstance que l'opération visée par la question préjudicielle comprend plusieurs éléments, il importe d'examiner, en premier lieu, le point de savoir si cette opération doit être considérée comme étant constituée d'une prestation unique ou de plusieurs prestations distinctes et indépendantes devant être appréciées séparément au regard de la TVA.

20 En effet, il ressort de la jurisprudence de la Cour que, dans certaines circonstances, plusieurs prestations formellement distinctes, qui pourraient être fournies séparément et, ainsi, donner lieu, séparément, à taxation ou à exonération, doivent être considérées comme une opération unique lorsqu'elles ne sont pas indépendantes (arrêts du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, Rec. p. I-897, point 51, et du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, point 15).

21 À cet égard, la Cour a jugé qu'une prestation doit être considérée comme unique lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la division revêtirait un caractère artificiel (voir, en ce sens, arrêts du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank, C-41/04, Rec. p. I-9433, point 22, ainsi que Field Fisher Waterhouse, précité, point 16).

22 Tel est également le cas lorsqu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires partageant le sort fiscal de la prestation principale. Notamment, une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (voir, en ce sens, arrêts du 25 février 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, point 30; du 10 mars 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 et C-502/09, Rec. p. I-1457,

point 54, ainsi que Field Fisher Waterhouse, précité, point 17).

23 S'il est vrai qu'il appartient à la juridiction nationale de déterminer si l'assujetti fournit une prestation unique dans une espèce particulière et de porter toutes appréciations de fait définitives à cet égard, la Cour peut, toutefois, lui fournir tout élément d'interprétation utile pour trancher le litige (voir, en ce sens, arrêts *Levob Verzekeringen* et *OV Bank*, précité, point 23, ainsi que du 19 juillet 2012, X, C-334/10, point 24).

24 À cet égard, il convient de relever, ainsi que Mme l'avocat général l'a fait aux points 21 à 23 de ses conclusions, qu'il ressort du dossier soumis à la Cour que, dans l'affaire au principal, l'entreposage des marchandises doit, en principe, être considéré comme constituant la prestation principale et que la prise en charge, le placement, la remise, le déchargement et le chargement des marchandises ne forment que des prestations accessoires. En effet, pour la clientèle, ces dernières prestations n'ont, en principe, pas une finalité propre, mais constituent des opérations leur permettant de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal.

25 Toutefois, s'agissant du reconditionnement des marchandises livrées en emballages pour en faire des assortiments individuels, il convient d'ajouter que cette prestation, qui n'est fournie qu'à certains clients, doit être considérée comme constituant une prestation principale autonome dans tous les cas où ce reconditionnement n'est pas indispensable pour garantir un meilleur entreposage des marchandises en question.

26 Eu égard à la circonstance qu'il ne ressort pas du dossier dont dispose la Cour que, par sa question, la juridiction de renvoi ait visé ce second cas de figure, il y a lieu, pour la suite du raisonnement, de considérer que la prestation complexe d'entreposage en cause au principal constitue une opération unique dont la prestation principale consiste dans l'entreposage de marchandises.

27 Dans ces conditions, il convient, en second lieu, de déterminer l'endroit auquel cette opération unique est réputée être fournie.

28 À cet égard, il importe de constater que la directive TVA, à l'instar de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»), qu'elle a remplacée, contient à son titre V, consacré au lieu des opérations imposables, un chapitre 3, relatif au lieu des prestations de services, dont les sections 2 et 3 énoncent, ainsi que l'indiquent les titres de celles-ci, tant des règles générales pour la détermination du lieu d'imposition d'une telle prestation que des dispositions particulières relatives à des prestations de services spécifiques.

29 Ainsi, avant de pouvoir décider si, dans une situation donnée, une prestation de services déterminée relève des articles 44 et 45 de la directive TVA, qui prévoient les règles générales, il y a lieu de trancher le point de savoir si cette situation est régie par l'une des dispositions particulières figurant aux articles 46 à 59 ter de cette directive (voir, par analogie avec la sixième directive, arrêt du 26 septembre 1996, *Dudda*, C-327/94, Rec. p. I-4595, point 21).

30 En l'occurrence, il convient d'examiner si une prestation d'entreposage telle que celle en cause au principal est susceptible de relever du champ d'application de l'article 47 de la directive TVA.

31 S'agissant du libellé dudit article 47, qui correspond en substance à l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, force est de constater que les prestations d'entreposage ne font pas partie des prestations explicitement énumérées à cet article 47, de sorte qu'il ne saurait être

inféré du libellé de celui-ci une conclusion utile pour la réponse à la question posée.

32 Toutefois, il ressort de la jurisprudence de la Cour que seules des prestations de services présentant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble relèvent de l'article 47 de la directive TVA (voir, en ce sens, arrêt *Inter-Mark Group*, précité, point 30). Un tel lien caractérise d'ailleurs toutes les prestations de services énumérées à cet article [voir, en ce qui concerne l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, arrêt *Heger*, précité, point 24].

33 Or, s'agissant de la notion de «bien immeuble», il convient de rappeler que la Cour a déjà jugé que l'une des caractéristiques essentielles d'un tel bien est qu'il se rattache à une portion déterminée du territoire de l'État membre dans lequel il est situé (voir, en ce sens, arrêt *Heger*, précité, point 20).

34 Partant, ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé au point 35 de ses conclusions, pour qu'une prestation de services relève du champ d'application de l'article 47 de la directive TVA, il faut que cette prestation soit liée à un immeuble expressément déterminé.

35 Toutefois, dans la mesure où un grand nombre de services se rattachent d'une manière ou d'une autre à un bien immeuble, il faut en outre que la prestation de services ait pour objet le bien immeuble lui-même. Tel est le cas, notamment, lorsqu'un bien immeuble expressément déterminé doit être considéré comme étant un élément constitutif d'une prestation de services, en ce qu'il constitue un élément central et indispensable de celle-ci (voir, en ce sens, arrêt *Heger*, précité, point 25).

36 En effet, force est de constater que les prestations de services énumérées à l'article 47 de la directive TVA, qui concernent soit l'usage ou l'aménagement d'un bien immeuble, soit la gestion, y compris l'exploitation, et l'évaluation d'un tel bien, se caractérisent par le fait que le bien immeuble constitue lui-même l'objet de la prestation.

37 Il s'ensuit qu'une prestation d'entreposage telle que celle en cause au principal, qui ne saurait être considérée comme étant relative à l'aménagement, à la gestion ou à l'évaluation d'un bien immeuble, n'est susceptible de relever du champ d'application dudit article 47 qu'à la condition que soit accordé au bénéficiaire de cette prestation un droit d'utilisation de tout ou partie d'un bien immeuble expressément déterminé.

38 Si, ainsi que Mme l'avocat général l'a relevé aux points 42 et 43 de ses conclusions, il devait s'avérer que les bénéficiaires d'une telle prestation d'entreposage n'ont, par exemple, aucun droit d'accès à la partie de l'immeuble où leurs marchandises sont entreposées ou que le bien immeuble sur lequel ou dans lequel celles-ci doivent être entreposées ne constitue pas un élément central et indispensable de la prestation de services, ce qu'il appartient aux juridictions nationales de vérifier, une prestation de services telle que celle en cause au principal ne saurait relever de l'article 47 de la directive TVA.

39 Par conséquent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 47 de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'une prestation de service complexe d'entreposage, consistant en la prise en charge des marchandises en entrepôt, le placement de celles-ci dans les espaces d'entreposage appropriés, leur stockage, leur conditionnement, leur remise, leur déchargement et leur chargement, ne relève de cet article que si l'entreposage constitue la prestation principale d'une opération unique et s'il est accordé aux bénéficiaires de cette prestation un droit d'utilisation de tout ou partie d'un bien immeuble expressément déterminé.

Sur les dépens

40 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 (première chambre) dit pour droit:

L'article 47 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 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, doit être interprété en ce sens qu'une prestation de service complexe d'entreposage consistant en la prise en charge des marchandises en entrepôt, le placement de celles-ci dans les espaces d'entreposage appropriés, leur stockage, leur conditionnement, leur remise, leur déchargement et leur chargement, ne relève de cet article que si l'entreposage constitue la prestation principale d'une opération unique et s'il est accordé aux bénéficiaires de cette prestation un droit d'utilisation de tout ou partie d'un bien immeuble expressément déterminé.

Signatures

* Langue de procédure: le polonais.