ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

27 octobre 2011 *

Dans l'affaire C-530/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Pologne), par décision du 26 octobre 2009, parvenue à la Cour le 18 décembre 2009, dans la procédure

Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa

contre

Minister Finansów,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, MM. M. Safjan, M. Ilešič, J.-J. Kasel (rapporteur) et M^me^ M. Berger, juges,

* Langue de procédure: le polonais.

avocat général: M. Y. Bot,
greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 8 décembre 2010,

considérant les observations présentées:

— pour Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa, par M[e] P. Kuźmiak, doradca podatkowy, assisté de M. M. Witkowiak, ekspert,

— pour le gouvernement polonais, par M[me] A. Kramarczyk ainsi que par MM. M. Szpunar et B. Majczyna, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement allemand, par MM. J. Möller et C. Blaschke, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement hellénique, par M[mes] Z. Chatzipavlou et G. Papagianni, ainsi que par M. G. Kanellopoulos, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement italien, par M[me] G. Palmieri, en qualité d'agent, assistée de M. F. Arena, avvocato dello Stato,

— pour la Commission européenne, par M[me] K. Herrmann et M. D. Triantafyllou, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 13 janvier 2011,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 52, sous a), et 56, paragraphe 1, sous b), 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).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa (ci-après «Inter-Mark»), société de droit polonais assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après «TVA») en Pologne, au Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (directeur de la chambre fiscale de Poznań, ci-après le «Dyrektor»), agissant au nom du Minister Finansów (ministre des Finances), au sujet de la détermination, pour les besoins de la perception de la TVA, du lieu où une prestation de services est réputée être effectuée.

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

3 L'article 45 de la directive 2006/112 dispose:

«Le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble, y compris les prestations d'agents immobiliers et d'experts, 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 bureaux de surveillance, est l'endroit où le bien est situé.»

4 L'article 52, sous a), de cette directive prévoit:

«Le lieu des prestations de services suivantes est l'endroit où la prestation est matériellement exécutée:

a) les activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires, y compris celles des organisateurs de telles activités ainsi que, le cas échéant, les prestations de services accessoires à ces activités».

5 Aux termes de l'article 56, paragraphe 1, sous b) et g), de ladite directive:

«1. Le lieu des prestations de services suivantes, fournies à des preneurs établis en dehors de la Communauté ou à des assujettis établis dans la Communauté mais en dehors du pays du prestataire, est l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable pour lequel la prestation de services a été fournie ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle:

[...]

b) les prestations de publicité;

[...]

g) la location de biens meubles corporels, à l'exception de tout moyen de transport;

[...]»

La réglementation nationale

6 L'article 27, paragraphe 2, point 3, sous a), de la loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nº 54, position 535), dans sa version applicable au litige au principal (ci-après la «loi relative à la TVA»), dispose:

«Le lieu des prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similaires, et les prestations similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que les prestations de services accessoires à ces activités, est l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées [...]».

7 L'article 27, paragraphe 3, de la loi relative à la TVA se lit comme suit:

«Le lieu des prestations de services visées au paragraphe 4 et fournies aux:

1) personnes physiques et morales ainsi qu'aux entités organisationnelles ne jouissant pas de la personnalité juridique, dont le siège ou le domicile est établi sur le territoire d'un État tiers, ou aux

2) assujettis dont le siège ou le domicile est établi sur le territoire de la Communauté mais dans un pays autre que celui du prestataire de services

est l'endroit où le preneur de services a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel la prestation de services a été rendue ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.»

8 Conformément à l'article 27, paragraphe 4, point 2, de la loi relative à la TVA, le paragraphe 3 s'applique, notamment, aux prestations de publicité.

Le litige au principal et la question préjudicielle

9 Le 11 février 2009, Inter-Mark a sollicité du Dyrektor une interprétation écrite des dispositions de la loi relative à la TVA, concernant la détermination du lieu de la prestation de services de location de stands dans des foires et des expositions et la détermination de ce lieu lorsque ces mêmes services sont fournis par un sous-traitant. Il ressort de la décision de renvoi que le volet relatif à la sous-traitance est sans pertinence dans le cadre de la présente demande de décision préjudicielle.

10 Dans sa demande, Inter-Mark a décrit l'activité qu'elle se propose d'exercer comme consistant en la mise à disposition temporaire de stands de foire et d'exposition pour des clients qui présentent leurs produits ou leurs services lors de tels événements. Ladite mise à disposition est, en général, précédée de l'élaboration et de la visualisation d'un projet. Le cas échéant, la prestation de services englobe également le transport des éléments du stand et le montage de ce dernier sur le lieu de l'organisation de la foire ou de l'exposition. Les services de location de stands sont assurés principalement pour des cocontractants étrangers, ayant leur siège ou leur domicile sur le territoire d'États membres de l'Union ou d'États tiers. Inter-Mark n'exclut cependant pas de fournir ses services à des entités nationales. Les stands en question doivent être

mis à la disposition des locataires aussi bien sur le territoire polonais que sur celui d'États membres de l'Union et d'États tiers. À la fin du contrat, les preneurs doivent restituer ces stands à Inter-Mark.

11 Selon Inter-Mark, les frais de mise à disposition desdits stands s'ajoutent aux redevances que les exposants doivent verser à l'organisateur de l'événement concerné afin de pouvoir participer à ce dernier. Ces redevances couvrent, notamment, les frais relatifs aux services et aux fournitures d'utilité générale, à l'infrastructure de la foire ainsi qu'aux services de communication avec les médias. En revanche, l'agencement et la construction du stand relèvent de la responsabilité de chaque exposant, qui a recours, à cet égard, aux services d'Inter-Mark. Les droits d'entrée demandés aux visiteurs lors de certaines foires et expositions reviennent exclusivement aux organisateurs de celles-ci.

12 Dans sa demande, Inter-Mark a précisé qu'elle estime que les services qu'elle fournit ainsi constituent des prestations de publicité au sens de la directive 2006/112. Subsidiairement, les services en question pourraient être qualifiés de services de location, de bail et d'autres services de nature similaire, portant sur des biens meubles corporels, à l'exclusion des moyens de transport.

13 Le 4 mai 2009, le Dyrektor, agissant au nom du Minister Finansów, a rendu une interprétation individuelle dans laquelle il a considéré que des prestations telles que celles en cause au principal devaient, conformément à l'article 27, paragraphe 2, point 3, sous a), de la loi relative à la TVA, être considérées comme fournies au lieu où elles sont matériellement exécutées. À l'appui de son interprétation, le Dyrektor a fait valoir que la publicité est une forme de communication persuasive utilisant des techniques et des moyens visant à attirer l'attention sur un produit, un service ou une idée. Or, les activités d'Inter-Mark constitueraient non pas une telle forme de communication, mais plutôt des prestations accessoires à l'organisation de foires et d'expositions.

14 Inter-Mark a introduit un recours à l'encontre de cette interprétation individuelle devant la juridiction de renvoi. À l'appui de celui-ci, elle a fait valoir que l'interprétation retenue par le Dyrektor est contraire, notamment, aux articles 52, sous a), et 56, paragraphe 1, sous b) et/ou g), de la directive 2006/112, ainsi qu'à la jurisprudence de la Cour telle qu'elle ressort des arrêts du 17 novembre 1993, Commission/France (C-68/92, Rec. p. I-5881); Commission/Luxembourg (C-69/92, Rec. p. I-5907) et Commission/Espagne (C-73/92, Rec. p. I-5997), ainsi que des arrêts du 26 septembre 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595); du 5 juin 2003, Design Concept (C-438/01, Rec. p. I-5617), et du 9 mars 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec. p. I-2427), relatifs à 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»).

15 Dans ces conditions, le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:

«a) Les dispositions de l'article 52, sous a), de la directive [2006/112] doivent-elles être interprétées en ce sens que les prestations de services consistant en la mise à disposition temporaire de stands d'expositions et de foires pour des clients qui présentent leur offre sur des foires et expositions relèvent des prestations de services — mentionnées par ces dispositions — accessoires aux prestations d'organisation de foires et d'expositions, c'est-à-dire des prestations similaires aux activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement, qui sont taxées au lieu où elles sont matériellement exécutées,

b) ou bien convient-il de considérer qu'il s'agit de prestations de publicité taxées au lieu où le preneur a établi de façon stable le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable pour lequel la prestation de services a été fournie ou, à défaut, le lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle, en application de l'article 56, paragraphe 1, sous b), de la directive [2006/112]

étant entendu que ces prestations de services ont pour objet la mise à disposition temporaire de stands pour des clients présentant leur offre sur des foires et expositions, impliquant habituellement au préalable l'élaboration d'un projet et de la visualisation du stand et, éventuellement, le transport des éléments du stand et le montage de celui-ci sur le lieu d'organisation des foires ou expositions, et que les clients du prestataire, qui présentent leurs produits ou services, versent séparément à l'organisateur de la manifestation une redevance pour la simple possibilité de participer à ces foires ou expositions, qui couvre les frais relatifs aux services et fournitures d'utilité générale, à l'infrastructure de la foire, au service de communication avec les médias, etc.

Chaque exposant est responsable personnellement de l'agencement et de la construction de son propre stand et a recours à cet égard aux prestations de services litigieuses nécessitant une interprétation.

Pour l'accès aux foires et expositions, les organisateurs demandent aux visiteurs de verser des droits d'entrée, qui reviennent à l'organisateur de la manifestation et non au prestataire de services.»

Sur la question préjudicielle

16 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens qu'une prestation de services consistant à développer, à mettre temporairement à disposition et, le cas échéant, à transporter et à monter des stands d'exposition pour des clients qui présentent leurs produits et leurs services lors de foires et d'expositions doit être considérée comme constituant une prestation

de services accessoire à l'organisation d'une activité visée à l'article 52, sous a), de la directive 2006/112 ou une prestation de publicité visée à l'article 56, paragraphe 1, sous b), de ladite directive.

17 Afin de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi, il importe d'examiner, d'abord, le point de savoir si, ainsi que l'ont fait valoir Inter-Mark et la Commission, une prestation de services telle que celle visée par la question préjudicielle est susceptible de relever de l'article 56, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112.

18 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la Cour a jugé qu'il suffit qu'une action de promotion comporte la transmission d'un message destiné à informer le public de l'existence ou des qualités d'un produit ou d'un service, dans le but d'en augmenter les ventes, pour qu'elle puisse être qualifiée de prestation de publicité, au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive, dont le libellé est identique à celui de l'article 56, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112 (voir, en ce sens, arrêt, Commission/France, précité, point 18).

19 Il en est de même de toute opération qui fait indissociablement partie d'une campagne publicitaire et qui concourt, de ce fait, à la transmission du message publicitaire. Tel est le cas de la fabrication de supports utilisés pour une publicité déterminée (voir, arrêt Commission/France, précité, point 19).

20 Il s'ensuit que la prestation de services consistant à concevoir et à temporairement mettre à disposition un stand de foire ou d'exposition doit être considérée comme une prestation de publicité, au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112, lorsque ce stand est utilisé pour la transmission d'un message destiné à informer le public de l'existence ou des qualités du produit ou du service proposé par le preneur pour en augmenter les ventes ou qu'il fait indissociablement partie d'une campagne publicitaire et concourt à la transmission du message publicitaire. Tel est,

notamment, le cas lorsque ledit stand constitue le support pour la transmission d'un message informant le public de l'existence ou de la qualité des produits ou sert à l'organisation d'événements promotionnels.

21 En revanche, lorsque le stand ne remplit pas ces conditions, une prestation de services telle que celle en cause au principal ne saurait être qualifiée de prestation de publicité, au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112.

22 Ensuite, pour autant que, dans un tel cas de figure, la prestation de services envisagée ne relève pas de l'article 56, paragraphe 1, sous b), de la directive 2006/112, il importe de déterminer si cette prestation est susceptible de relever de l'article 52, sous a), de cette directive.

23 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, s'agissant des prestations de services qui peuvent être qualifiées d'accessoires à une activité similaire aux prestations de services visées à l'article 52, sous a), de la directive 2006/112, parmi lesquelles s'inscrivent les activités exercées par un organisateur de foires ou d'expositions, la Cour a jugé que les différentes catégories de prestations figurant à l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive, dont le libellé correspond à celui de l'article 52, sous a), de la directive 2006/112, ont, notamment, pour caractéristique commune d'être généralement fournies à l'occasion de manifestations ponctuelles et que le lieu où ces prestations complexes sont matériellement exécutées est en principe facile à identifier, lesdites manifestations se déroulant dans un endroit précis (arrêt Gillan Beach, précité, point 24).

24 Il s'ensuit qu'une prestation de services telle que celle visée par la question préjudicielle peut être qualifiée de prestation accessoire, au sens de l'article 52, sous a), de la directive 2006/112, lorsqu'elle porte sur la conception et la mise à disposition

temporaire d'un stand pour une foire ou une exposition déterminée à thème culturel, artistique, sportif, scientifique, éducatif, de divertissement ou similaire, ou d'un stand correspondant à un modèle dont l'organisateur d'une foire ou d'une exposition déterminée a fixé la forme, la taille, la composition matérielle ou l'aspect visuel.

25 Ainsi que tous les intéressés ayant présenté des observations devant la Cour se sont accordés à le souligner, dans un tel cas le développement et la mise à disposition temporaire d'un stand utilisé pour les besoins d'une foire ou d'une exposition spécifique doivent être considérés comme constituant une prestation accessoire à l'activité exercée par l'organisateur de cette foire ou de cette exposition, relevant de l'article 52, sous a), de la directive 2006/112.

26 Il importe, à cet égard, que le stand soit fourni pour une foire ou une exposition qui se déroule, que ce soit une fois ou de manière répétée, à un endroit déterminé. En effet, l'article 52, sous a), de la directive 2006/112 exigeant la perception de la TVA au lieu où la prestation est matériellement exécutée, l'application de cette disposition à la fourniture d'un stand qui est utilisé lors d'une multitude de foires ou d'expositions se déroulant dans plusieurs États membres risquerait d'être excessivement complexe et remettrait ainsi en cause la perception fiable et correcte de la TVA.

27 Enfin, dans l'hypothèse où, dans certains cas de figure, la prestation de services en cause au principal ne relèverait ni de l'article 56, paragraphe 1, sous b), ni de l'article 52, sous a), de la directive 2006/112, il importe, aux fins de donner une réponse utile à la juridiction de renvoi, de déterminer de quelle autre disposition de ladite directive cette prestation est susceptible de relever.

28 À cet égard, il convient de constater que, au regard des caractéristiques de ladite prestation de services, la mise à disposition temporaire, contre rémunération, des

éléments matériels constitutifs du stand devrait, dans ces conditions, être considérée comme constituant l'élément déterminant de cette prestation. Dans une telle situation, ladite prestation doit être qualifiée de location de biens meubles corporels, au sens de l'article 56, paragraphe 1, sous g), de la directive 2006/112. Ainsi qu'il résulte du point 26 du présent arrêt, ceci est notamment le cas lorsque ledit stand est utilisé lors de plusieurs foires ou expositions se déroulant dans des États membres différents.

29 Il convient d'ajouter que, en tout état de cause et indépendamment de la situation envisagée, une prestation telle que celle en cause au principal ne saurait, contrairement à ce que le gouvernement allemand a fait valoir, être considérée comme constituant une prestation de services se rattachant à un bien immeuble, au sens de l'article 45 de la directive 2006/112.

30 En effet, il ressort de la jurisprudence de la Cour que seules les prestations de services présentant un lien suffisamment direct avec un bien immeuble peuvent relever dudit article 45 [voir, par analogie, arrêt du 7 septembre 2006, Heger, C-166/05, Rec. p. I-7749, point 24, relatif à l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive].

31 Or, force est de constater que, dans l'affaire au principal, la prestation de services envisagée ne présente aucun lien direct avec un bien immeuble, le seul fait qu'un stand de foire ou d'exposition doive être ponctuellement et temporairement installé sur un bien immeuble, ou à l'intérieur d'un tel bien, n'étant pas suffisant à cet égard.

32 Il appartient aux juridictions nationales, seules compétentes pour apprécier les faits, de déterminer, eu égard aux circonstances propres à chaque cas d'espèce, les caractéristiques essentielles de la prestation de services en question afin de procéder à sa qualification au regard de la directive 2006/112.

33 Eu égard à l'ensemble de ces considérations, il convient de répondre à la question posée que la directive 2006/112 doit être interprétée en ce sens qu'une prestation de services consistant à développer, à mettre temporairement à disposition et, le cas échéant, à transporter et à monter un stand de foire ou d'exposition pour des clients qui présentent leurs produits ou leurs services lors de foires et d'expositions est susceptible de relever:

— de l'article 56, paragraphe 1, sous b), de cette directive lorsque ce stand est conçu ou utilisé à des fins publicitaires;

— de l'article 52, sous a), de ladite directive lorsque ledit stand est développé et mis à disposition pour une foire ou une exposition déterminée à thème culturel, artistique, sportif, scientifique, éducatif, de divertissement ou similaire, ou qu'il correspond à un modèle dont l'organisateur d'une foire ou d'une exposition déterminée a fixé la forme, la taille, la composition matérielle ou l'aspect visuel;

— de l'article 56, paragraphe 1, sous g), de la même directive lorsque la mise à disposition temporaire, contre rémunération, des éléments matériels constitutifs du même stand constitue un élément déterminant de ladite prestation.

Sur les dépens

34 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:

La directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprétée en ce sens qu'une prestation de services consistant à développer, à mettre temporairement à disposition et, le cas échéant, à transporter et à monter un stand de foire ou d'exposition pour des clients qui présentent leurs produits ou leurs services lors de foires et d'expositions est susceptible de relever:

— **de l'article 56, paragraphe 1, sous b), de cette directive lorsque ce stand est conçu ou utilisé à des fins publicitaires;**

— **de l'article 52, sous a), de ladite directive lorsque ledit stand est développé et mis à disposition pour une foire ou une exposition déterminée à thème culturel, artistique, sportif, scientifique, éducatif, de divertissement ou similaire, ou qu'il correspond à un modèle dont l'organisateur d'une foire ou d'une exposition déterminée a fixé la forme, la taille, la composition matérielle ou l'aspect visuel;**

— **de l'article 56, paragraphe 1, sous g), de la même directive lorsque la mise à disposition temporaire, contre rémunération, des éléments matériels constitutifs du même stand constitue un élément déterminant de ladite prestation.**

Signatures