



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (dixième chambre)

3 juin 2021 *

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Directive 2006/112/CE – Articles 43 et 45 – Directive 2006/112/CE, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE – Articles 44, 45 et 47 – Prestation de services – Lieu de rattachement fiscal – Notion d’“établissement stable” – Location d’un bien immobilier dans un État membre – Propriétaire d’un bien immobilier ayant son siège social sur l’île de Jersey »

Dans l’affaire C-931/19,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche), par décision du 20 décembre 2019, parvenue à la Cour le 20 décembre 2019, dans la procédure

Titanium Ltd

contre

Finanzamt Österreich, anciennement Finanzamt Wien,

LA COUR (dixième chambre),

composée de M. M. Ilešič, président de chambre, MM. E. Juhász (rapporteur) et C. Lycourgos, juges,

avocat général : M. G. Hogan,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour le gouvernement autrichien, par MM. A. Posch et F. Koppensteiner ainsi que par M^{me} J. Schmoll, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par MM. L. Mantl et R. Lyal, en qualité d’agents,

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

rend le présent

* Langue de procédure : l’allemand.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), ainsi que de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO 2008, L 44 p. 11) (ci-après la « directive 2006/112 modifiée »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Titanium Ltd, établie à Jersey, au Finanzamt Österreich, anciennement Finanzamt Wien (administration fiscale d'Autriche, anciennement administration fiscale de la ville de Vienne, Autriche) (ci-après l'« administration fiscale »), au sujet de l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de revenus locatifs afférents à un immeuble sis en Autriche, pour les exercices 2009 et 2010.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

La directive 2006/112

- 3 Le titre V de la directive 2006/112, intitulé « Lieu des opérations imposables », comportait, notamment, un chapitre 3, lui-même intitulé « Lieu des prestations de services », dans lequel figuraient les articles 43 à 59 de cette directive.
- 4 L'article 43 de la directive 2006/112 prévoyait :

« Le lieu d'une prestation de services est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle. »
- 5 Aux termes de l'article 45 de cette directive :

« 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. »
- 6 Selon l'article 193 de la directive 2006/112 :

« La TVA est due par l'assujetti effectuant une livraison de biens ou une prestation de services imposable, sauf dans les cas où la taxe est due par une autre personne en application des articles 194 à 199 et de l'article 202. »
- 7 L'article 194 de ladite directive disposait :

« 1. Lorsque la livraison de biens ou la prestation de services imposable est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi dans l'État membre dans lequel la TVA est due, les États membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services.

2. Les États membres déterminent les conditions d'application du paragraphe 1. »

8 L'article 196 de la même directive prévoyait :

« La TVA est due par l'assujetti preneur de services visés à l'article 56, ou par le preneur, qui est identifié à la TVA dans l'État membre dans lequel la taxe est due, de services visés par les articles 44, 47, 50, 53, 54 et 55, si les services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre. »

La directive 2006/112 modifiée

9 La directive 2008/8 a modifié, avec effet au 1^{er} janvier 2010, la directive 2006/112, en particulier les dispositions de celle-ci figurant au chapitre 3 de son titre V ainsi que son article 196.

10 L'article 44 de la directive 2006/112 modifiée dispose :

« 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. »

11 L'article 45 de cette directive prévoit :

« Le lieu des prestations de services fournies à une personne non assujettie est l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique. Toutefois, si ces prestations sont effectuées à partir de l'établissement stable du prestataire 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 le prestataire a son domicile ou sa résidence habituelle. »

12 L'article 47 de ladite directive est libellé comme suit :

« 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. »

13 Les articles 193 et 194 de la directive 2006/112 modifié sont identiques aux articles 193 et 194 de la directive 2006/112.

14 Aux termes de l'article 196 de la directive 2006/112 modifiée :

« La TVA est due par l'assujetti ou la personne morale non assujettie identifiée à la TVA, à qui sont fournis les services visés à l'article 44, si ces services sont fournis par un assujetti qui n'est pas établi dans cet État membre. »

Le règlement d'exécution (UE) n° 282/2011

- 15 Le considérant 14 du règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1), énonce :

« Afin d'assurer l'application uniforme des règles relatives au lieu des opérations imposables, il convient de préciser certains concepts tels que le siège de l'activité économique, l'établissement stable, le domicile ou la résidence habituelle. Tout en tenant compte de la jurisprudence de la Cour de justice [de l'Union européenne], le recours à des critères aussi clairs et objectifs que possible devrait faciliter la mise en pratique de ces concepts. »

- 16 L'article 11 de ce règlement d'exécution dispose :

« 1. Pour l'application de l'article 44 de la directive 2006/112/CE, l'«établissement stable» désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visé à l'article 10 du présent règlement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement.

2. Pour l'application des articles suivants, l'«établissement stable» désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visé à l'article 10 du présent règlement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de fournir les services dont il assure la prestation :

- a) article 45 de la directive 2006/112/CE ;
- b) à partir du 1^{er} janvier 2013, article 56, paragraphe 2, deuxième alinéa, de la directive 2006/112/CE ;
- c) jusqu'au 31 décembre 2014, article 58 de la directive 2006/112/CE ;
- d) article 192 bis de la directive 2006/112/CE.

3. Le fait de disposer d'un numéro d'identification TVA n'est pas en soi suffisant pour considérer qu'un assujetti a un établissement stable. »

- 17 Conformément à son article 65, le règlement d'exécution n° 282/2011, qui est entré en vigueur le vingtième jour de sa publication, soit le 12 avril 2011, est devenu applicable à compter du 1^{er} juillet 2011.

Le droit autrichien

- 18 L'article 19, paragraphe 1, de l'Umsatzsteuergesetz 1994 (loi de 1994 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, BGBl. 663/1994) (ci-après « l'UStG »), dans sa rédaction applicable jusqu'au 31 décembre 2009, disposait :

« Le redevable de la taxe est l'entrepreneur dans les cas visés à l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 et 2, et l'émetteur de la facture dans les cas visés à l'article 11, paragraphe 14.

Pour les autres prestations (à l'exception de la tolérance à titre onéreux de l'utilisation des routes fédérales) et pour les fournitures de travaux, la taxe est due par le bénéficiaire de la prestation lorsque :

- l'entrepreneur prestataire n'a ni domicile (siège), ni résidence habituelle, ni établissement stable [*Betriebsstätte*] sur le territoire national, et que
- le bénéficiaire de la prestation est un entrepreneur ou une personne morale de droit public.

L'entrepreneur prestataire est responsable de cette taxe. »

19 L'article 19, paragraphe 1, de l'UStG, dans sa version applicable à compter du 1^{er} janvier 2010, est libellé comme suit :

« Le redevable de la taxe est l'entrepreneur dans les cas visés à l'article 1^{er}, paragraphe 1, points 1 et 2, et l'émetteur de la facture dans les cas visés à l'article 11, paragraphe 14.

Pour les autres prestations (à l'exception de la tolérance à titre onéreux de l'utilisation des routes fédérales) et pour les fournitures de travaux, la taxe est due par le bénéficiaire de la prestation lorsque :

- l'entrepreneur prestataire n'a, sur le territoire national, ni domicile (siège), ni résidence habituelle, ni établissement stable [*Betriebsstätte*] participant à la fourniture de la prestation et que
- le bénéficiaire de la prestation est un entrepreneur au sens de l'article 3a, paragraphe 5, points 1 et 2, ou une personne morale de droit public qui est un non-entrepreneur au sens de l'article 3a, paragraphe 5, point 3.

L'entrepreneur prestataire est responsable de la taxe. »

Le litige au principal et la question préjudicielle

20 Titanium est une société dont le siège social ainsi que la direction se trouvent à Jersey et dont l'objet social est la gestion immobilière, la gestion de patrimoine et la gestion de logements et d'hébergements.

21 Au cours des exercices 2009 et 2010, cette société a donné en location assujettie à la TVA un immeuble dont elle était propriétaire à Vienne (Autriche) à deux entrepreneurs autrichiens.

22 Pour effectuer ces opérations, qui étaient les seules de Titanium en Autriche, cette société a mandaté une société autrichienne de gérance d'immeubles aux fins de servir d'intermédiaire avec les prestataires de services et les fournisseurs, de facturer les loyers et les coûts d'exploitation, de tenir les registres commerciaux et de préparer les données de déclaration de TVA. Ces prestations étaient exécutées par le mandataire dans des locaux autres que ceux de l'immeuble appartenant à Titanium.

23 Titanium conservait toutefois le pouvoir de décision pour conclure et résilier les locations, pour déterminer les conditions économiques et juridiques des baux, pour réaliser des investissements et des réparations ainsi que pour organiser leur financement, pour choisir des tiers destinés à fournir d'autres services en amont et, enfin, pour sélectionner, désigner et surveiller la société de gérance d'immeubles elle-même.

- 24 Alors que Titanium avait estimé qu'elle n'était pas redevable de la TVA au titre de son activité de location de l'immeuble, au motif qu'elle ne disposait pas en Autriche d'un établissement stable, l'administration fiscale a considéré qu'un bien immobilier mis en location constitue un tel établissement stable et, par suite, a fixé un montant de TVA à la charge de cette société pour les exercices 2009 et 2010.
- 25 Titanium a saisi le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances, Autriche) d'un recours contre les décisions de l'administration fiscale, en faisant valoir que, en l'absence de personnel, l'immeuble qu'elle donnait en location ne pouvait être regardé comme étant un établissement stable.
- 26 De son côté, l'administration fiscale a souligné que, selon les Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (directives de 2000 relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires), un entrepreneur qui possède sur le territoire autrichien un bien immobilier qu'il donne en location assujettie à la TVA doit être traité comme un entrepreneur national et que le bénéficiaire de la prestation n'est pas redevable de la taxe sur cette opération. Ainsi, il existerait toujours un établissement stable en cas de mise en location d'un bien immobilier.
- 27 À cet égard, la juridiction de renvoi indique que la disposition nationale qu'elle doit appliquer est l'article 19, paragraphe 1, de l'UStG, qui prévoit que la dette fiscale est transférée au bénéficiaire de la prestation lorsque l'entrepreneur n'exploite pas son entreprise sur le territoire national ou n'y possède aucun établissement stable (Betriebsstätte). Elle précise que cette disposition a transposé non seulement l'article 196 de la directive 2006/112, mais aussi l'article 194 de celle-ci.
- 28 Cette juridiction relève également qu'il résulte des arrêts du 17 juillet 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), et du 7 mai 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206), que la notion d'« établissement stable » présuppose que le prestataire doit disposer de manière concrète de son propre personnel et que le recours au personnel d'une autre entreprise mandatée ne suffit pas pour caractériser l'existence d'une telle notion.
- 29 À cet égard, la juridiction de renvoi souligne que plusieurs juridictions fiscales allemandes ont considéré que, bien que n'employant aucun moyen humain, un parc d'éoliennes peut être considéré comme constituant un établissement stable lorsqu'un tel parc revêt une valeur significative et présente un degré de stabilité maximum. Elle indique que, toutefois, à ce jour, le Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne) n'a pas rendu de décision à ce sujet.
- 30 La juridiction de renvoi s'interroge ainsi sur la notion d'« établissement stable » à l'égard d'une activité qui, comme celle en cause au principal, ne met en œuvre aucun moyen technique et humain pour son exécution.
- 31 C'est dans ces conditions que le Bundesfinanzgericht (tribunal fédéral des finances) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :
- « La notion d'«établissement stable» doit-elle être interprétée en ce sens qu'un tel établissement doit toujours disposer de moyens humains et techniques et que, par conséquent, le prestataire de services doit nécessairement disposer, dans cet établissement, de son propre personnel, ou bien, dans le cas spécifique de la location assujettie à la TVA d'un immeuble situé sur le territoire national, qui ne constitue qu'une prestation passive par laquelle le prestataire autorise un tiers à faire une chose qu'il ne pourrait faire sans cette autorisation (*Duldungsleistung*), cet immeuble peut-il être considéré comme un «établissement stable» même en l'absence de moyens humains ? »

Sur la question préjudicielle

Sur la recevabilité de la question

- 32 Le gouvernement autrichien fait valoir que l'article 45 de la directive 2006/112 et l'article 47 de la directive 2006/112 modifiée, qui prévoient que le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble est l'endroit où le bien est situé, ont, contrairement à l'article 43 de la directive 2006/112 et à l'article 44 de la directive 2006/112 modifiée, vocation à s'appliquer dans l'affaire en cause au principal.
- 33 Elle en déduit que l'article 194 de la directive 2006/112 et l'article 194 de la directive 2006/112 modifiée ont vocation à s'appliquer dans cette affaire et non, comme le suggère la juridiction de renvoi, l'article 196 de la directive 2006/112 et l'article 196 de la directive 2006/112 modifiée.
- 34 À cet égard, la République d'Autriche fait valoir que l'article 194 de la directive 2006/112 et l'article 194 de la directive 2006/112 modifiée aménagent un droit d'option pour les États membres et leur confient le soin de déterminer les conditions d'application de ces dispositions, en décidant de transférer ou non la dette fiscale sur le bénéficiaire de la prestation, de sorte que le choix fait par le législateur autrichien rend la question posée par la juridiction de renvoi sans objet.
- 35 Elle en conclut que la notion d'« établissement stable » est sans rapport avec l'affaire en cause au principal, ce qui justifie que la demande de décision préjudicielle soit déclarée irrecevable.
- 36 À cet égard, il convient de relever que, en application d'une jurisprudence constante de la Cour, dans le cadre de la coopération entre cette dernière et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en principe, tenue de statuer (arrêt du 29 avril 2021, *Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny*, C-383/19, EU:C:2021:337, point 29 et jurisprudence citée).
- 37 Il s'ensuit que les questions relatives à l'interprétation du droit de l'Union posées par le juge national dans le cadre réglementaire et factuel qu'il définit sous sa propre responsabilité, et dont il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude, bénéficient d'une présomption de pertinence. Le rejet par la Cour d'une demande formée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt du 1^{er} octobre 2020, *Úrad špeciálnej prokuratúry*, C-603/19, EU:C:2020:774, point 28 et jurisprudence citée).
- 38 En l'occurrence, la juridiction de renvoi a indiqué, dans un document du 19 août 2020 communiqué à la Cour, que la question posée à celle-ci porte de manière générale sur l'interprétation de la notion d'« établissement stable », figurant dans la directive 2006/112 ainsi que dans le règlement d'exécution n° 282/2011, et que cette question ne comporte aucune référence concrète à l'article 194 ou à l'article 196 de cette directive. Elle a souligné que la question de savoir si l'affaire au principal relève de l'un ou de l'autre de ces articles s'avère en définitive accessoire, étant donné que l'un et l'autre desdits articles soulèvent la question de savoir dans quel État l'assujetti est établi, ce qui implique que, dans les deux cas, il convient de décider s'il existe ou non un établissement stable.

39 Par conséquent, la position juridique de la République d'Autriche n'est pas l'unique possibilité d'interprétation qui pourrait être retenue et ne saurait rendre en conséquence la question préjudicielle irrecevable.

Sur le fond

40 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si un immeuble donné en location dans un État membre constitue un établissement stable, au sens de l'article 43 de la directive 2006/112 ainsi que des articles 44 et 45 de la directive 2006/112 modifiée, dans des circonstances où le propriétaire de cet immeuble ne dispose pas de son propre personnel pour exécuter la prestation en rapport avec la location.

41 À titre liminaire, il convient de faire observer que la juridiction de renvoi ne précise pas si elle souhaite examiner si cet immeuble peut être qualifié d'établissement stable d'un assujetti recevant ou, au contraire, fournissant des services en rapport avec la location dont il fait l'objet. Néanmoins, il est possible de répondre à la question préjudicielle en tenant compte de ces deux hypothèses.

42 La notion d'« établissement stable », en vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, exige une consistance minimale, par la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à des prestations de services déterminées. Elle suppose dès lors un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées (arrêt du 28 juin 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, point 54 et jurisprudence citée). En particulier, une structure dépourvue de personnel propre ne saurait relever de cette notion d'« établissement stable » (voir, en ce sens, arrêt du 17 juillet 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, point 19).

43 Cette jurisprudence est corroborée par l'article 11 du règlement d'exécution n° 282/2011, aux termes duquel un établissement stable se caractérise, notamment, par une structure appropriée, « en termes de moyens humains et techniques ». S'il est vrai que ce règlement d'exécution n'est devenu applicable, en vertu de son article 65, qu'à compter du 1^{er} juillet 2011 et ne s'applique donc pas *ratione temporis* à l'affaire au principal, le considérant 14 dudit règlement d'exécution énonce que celui-ci vise à préciser certains concepts, y compris le concept d'« établissement stable » en tenant compte de la jurisprudence de la Cour.

44 En l'occurrence, il ressort du dossier dont dispose la Cour que la requérante au principal ne dispose d'aucun personnel propre en Autriche et que les personnes en charge de certaines tâches de gestion ont été mandatées contractuellement par cette société, celle-ci s'étant réservée toutes les décisions importantes concernant la location de l'immeuble en question.

45 Or, un immeuble qui ne dispose d'aucune ressource humaine le rendant capable d'agir de manière autonome ne remplit manifestement pas les critères établis par la jurisprudence pour être qualifié d'établissement stable, au sens tant de la directive 2006/112 que de la directive 2006/112 modifiée.

46 Eu égard à ce qui précède, il convient de répondre à la question posée en ce sens que ne constitue pas un établissement stable, au sens de l'article 43 de la directive 2006/112 ainsi que des articles 44 et 45 de la directive 2006/112 modifiée, un immeuble donné en location dans un État membre, dans des circonstances où le propriétaire de cet immeuble ne dispose pas de son propre personnel pour exécuter la prestation en rapport avec la location.

Sur les dépens

- ⁴⁷ 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 (dixième chambre) dit pour droit :

Ne constitue pas un établissement stable, au sens de l'article 43 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que des articles 44 et 45 de la directive 2006/112, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, un immeuble donné en location dans un État membre, dans des circonstances où le propriétaire de cet immeuble ne dispose pas de son propre personnel pour exécuter la prestation en rapport avec la location.

Signatures