

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^{ME} JULIANE KOKOTT

présentées le 12 mai 2005¹

I — Introduction

1. Dans la présente affaire, le Hoge Raad der Nederlanden (Pays-Bas) saisit la Cour d'une demande d'interprétation 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 uniforme², s'agissant de la qualification de la cession d'un logiciel standard qui a fait ensuite l'objet d'une adaptation aux besoins du client.

2. Dans ce contexte, la question se pose de savoir s'il s'agit d'une prestation unique complexe ou de deux prestations séparées, à savoir d'une part, la fourniture d'un logiciel standard et, d'autre part, la programmation des modifications ainsi que certaines presta-

tions accessoires. La réponse à la question de savoir si cette prestation, voire ces prestations, doit (doivent) être considérée(s) comme une livraison de biens ou comme une prestation de services n'est pas claire non plus. Enfin, s'il s'agit d'une prestation de services, une interprétation de l'article 9 de la sixième directive est nécessaire pour déterminer le lieu de la prestation.

3. Le preneur de la prestation, l'entité fiscale Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV e.a. ainsi que Amersfoort (Pays-Bas) (ci-après «Levob»), fournit pour sa part des prestations d'assurances exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»)³. Puisque Levob n'a par conséquent pas droit à une déduction en amont, elle souhaiterait imposer une interprétation de cette directive aboutissant à ce que la cession et l'adaptation du logiciel soient assujetties à une TVA la moins élevée possible.

¹ — Langue originale: l'allemand.

² — JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive».

³ — Voir article 13, B, sous a), de la sixième directive.

II — Le cadre juridique

A — Le droit communautaire

4. Nous reproduisons ci-après les dispositions de la sixième directive pertinentes dans la présente procédure sachant que conformément aux questions préjudicielles posées, les dispositions applicables sont celles qui étaient en vigueur jusqu'au 6 mai 2002⁴.

5. Conformément à l'article 2 de la sixième directive sont soumises à la TVA:

«1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;

2. les importations de biens.»

4 — La directive 2002/38/CE du Conseil, du 7 mai 2002, modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388 en ce qui concerne le régime de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique (JO L 128, p. 41), a introduit à l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive certaines dispositions spécifiques relatives au lieu de fourniture des prestations lorsqu'il s'agit de services fournis par voie électronique. En outre, il a été ajouté une annexe L à cette directive qui comporte une liste indicative des services fournis par voie électronique. La fourniture de logiciels et leur mise à jour figurent au point 2 de ladite annexe.

6. La notion de «livraison» est définie à l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive comme «le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire».

7. L'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive distingue comme suit les prestations de services des livraisons:

«Est considérée comme 'prestation de services' toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5.

Cette opération peut consister entre autres:

— en une cession d'un bien incorporel représenté ou non par un titre,

[...]»

8. L'article 8 de ladite directive régit le lieu de la livraison comme suit:

le lieu de la livraison effectuée par l'importateur au sens de l'article 21 point 2 ainsi que le lieu d'éventuelles livraisons subséquentes sont réputés se situer dans le pays d'importation des biens.»

«1. Le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer:

9. L'article 9 de la sixième directive fixe les règles suivantes en ce qui concerne le lieu de la prestation de services:

a) dans le cas où le bien est expédié ou transporté soit par le fournisseur, soit par l'acquéreur, soit par une tierce personne: à l'endroit où le bien se trouve au moment du départ de l'expédition ou du transport à destination de l'acquéreur. Quand le bien fait l'objet d'une installation ou d'un montage avec ou sans essai de mise en service par le fournisseur ou pour son compte, le lieu de la livraison est réputé se situer à l'endroit où est fait l'installation ou le montage. [...]

«1. Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel ladite prestation est rendue [...]

2. Toutefois:

b) dans le cas où le bien n'est pas expédié ou transporté: à l'endroit où le bien se trouve au moment de la livraison.

[...]

[...]

c) le lieu des prestations de services ayant pour objet:

2. Par dérogation au paragraphe 1 sous a), lorsque le lieu de départ de l'expédition ou du transport des biens se trouve dans un pays autre que celui d'importation des biens,

— des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement, de divertissement ou similai-

res, y compris celles des organisateurs de telles activités ainsi que, le cas échéant, des prestations de services accessoires à ces activités [...]

- les prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts-comptables et autres prestations similaires, ainsi que le traitement de données et la fourniture d'informations,

est l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées.

[...]»

[...]

- e) le lieu des prestations de services suivantes, rendues 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 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:

10. Conformément à l'article 11, A, paragraphe 1, de la sixième directive, la base d'imposition est la suivante:

- les cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licence, de marques de fabrique et de commerce, et d'autres droits similaires,

- «a) pour les livraisons de biens et les prestations de services autres que celles visées sous b), c) et d), par tout ce qui constitue la contrepartie obtenue ou à obtenir par le fournisseur ou le prestataire pour ces opérations de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations;

[...]

[...]»

B — *Le droit national*

11. Aux Pays-Bas, la sixième directive a été transposée en droit national par les dispositions de la loi de 1968 relative à la taxe sur le chiffre d'affaires (*Wet op de omzetbelasting 1968*, ci-après la «loi relative à la TVA»). Puisqu'il ne semble pas que les règles nationales applicables en l'espèce diffèrent de manière substantielle des dispositions de la sixième directive, nous ne les reproduisons pas ici.

certain nombre d'adaptations qui avaient été déterminées par les parties dans le cadre d'une analyse commune jointe au contrat étaient toutefois nécessaires. Ces adaptations portaient notamment sur la traduction en néerlandais ainsi que sur l'intégration dans ce programme des fonctions nécessaires à l'intervention d'intermédiaires et au calcul de leur provision.

14. Ce contrat prévoyait en outre que Levob soumette le programme après la fin des adaptations à un test d'acceptation général («Integral Acceptance Test»).

III — Les faits et les questions préjudicielles

12. Le 2 octobre 1997, Levob a conclu avec l'entreprise Financial Data Planning Corporation (ci-après «FDP») établie aux États-Unis un contrat en vue de la cession d'un logiciel destiné à gérer des contrats d'assurance. En application de ce contrat, Levob obtient une licence d'une durée illimitée pour le Comprehensive Life Administration System (ci-après le «CLAS»), non cessible, adaptée aux besoins de cette société. Il est interdit à Levob d'accorder des sous-licences. En outre, FDP devait installer le logiciel et former le personnel de Levob.

15. Dans ledit contrat, le prix a été ventilé comme suit. Pour la cession du logiciel standard, il a été convenu un prix de 713 000 USD, dont 101 000 exigibles lors de la conclusion du contrat. Le reste devait être versé par mensualités d'un montant de 36 000 USD. Le prix de l'adaptation a été calculé en fonction des moyens déployés pour les adaptations, mais devait être au moins de 793 000 USD et au plus de 970 000 USD. Le contrat prévoyait encore une fois 7 500 USD, respectivement, pour l'installation et la formation des salariés par FDP.

13. Le CLAS est utilisé aux États-Unis sans adaptation spécifique par des sociétés d'assurances. Pour son utilisation par Levob, un

16. Les parties avaient également convenu que la licence afférente au logiciel de base prendrait effectivement cours aux États-Unis avant les travaux d'adaptation. Le prix du

logiciel de base devait être facturé séparément et aux fins de l'importation, qu'il incombait à Levob d'effectuer, et il fallait indiquer séparément la valeur des supports informatiques pour l'importation aux Pays-Bas.

17. Selon les indications de la juridiction de renvoi, on peut considérer pour les besoins de la procédure de cassation que FDP a remis aux salariés de Levob le logiciel standard conformément aux règles contractuelles applicables aux États-Unis et que ceux-ci l'ont rapporté aux Pays-Bas⁵. FDP a ensuite installé le programme de base en 1997, 1998 et 1999 sur les appareils de traitement des données de la requérante, mené à bien les adaptations convenues et formé les membres de son personnel.

18. Par la suite, des divergences d'interprétation sur le traitement fiscal des différentes opérations sont intervenues entre Levob et l'administration fiscale. Levob considérait ne devoir la TVA que pour les adaptations, mais pas pour la cession du logiciel standard. L'administration fiscale était au contraire d'avis que FDP avait concédé à Levob une licence globale sur le progiciel adapté. Selon ladite administration, cette prestation doit

donc être déclarée par Levob comme prestation de services. Elle a par conséquent émis des avis de redressement correspondants⁶.

19. Le recours introduit contre ces avis de recouvrement devant le Gerechtshof d'Amsterdam n'a pas abouti. Levob a introduit devant le Hoge Raad der Nederlanden un recours en cassation contre le jugement en première instance et cette juridiction a, par arrêt du 30 janvier 2004, saisi la Cour, conformément à l'article 234 CE, des questions suivantes en vue d'une décision à titre préjudiciel:

«1) a) Faut-il interpréter les dispositions combinées des articles 2, paragraphe 1, 5, paragraphe 1, et 6, paragraphe 1, de la sixième directive, en ce sens que la fourniture d'un logiciel du type visé en l'espèce et selon les mêmes modalités, dans le cadre de laquelle, d'une part, le logiciel standard développé et commercialisé par le fournisseur, enregistré sur un support, et, d'autre part, l'adaptation ultérieure aux besoins de l'acheteur font l'objet de prix distincts, doit être considérée comme l'exécution d'une seule prestation?

5 — Le Gerechtshof d'Amsterdam avait toutefois expressément constaté en première instance que Levob n'avait pas prouvé de manière incontestable qu'elle disposait, dès avant les adaptations, du pouvoir de disposer du logiciel standard comme un propriétaire. Les doutes du Gerechtshof résultent du fait que Levob n'a pu fournir aucune indication précise sur le moment où ses salariés s'étaient vu remettre le logiciel et du fait que Levob n'a pas fait de déclarations en douane lors de l'importation.

6 — Pour être tout à fait précis, deux avis ont été émis, l'un pour 1997, et l'autre pour 1998 et 1999. Ils sont tous deux mis en cause. Toutefois, le Hoge Raad n'a saisi la Cour d'une demande de décision préjudicielle que dans le cadre de la procédure relative à l'avis de 1997. Dans cet avis, la TVA due s'élevait à 52 022 NLG, dont un montant de 50 732 NLG portait sur les adaptations et un montant de 1 290 NLG sur la cession du progiciel lui-même.

- b) En cas de réponse affirmative, faut-il interpréter ces dispositions en ce sens que cette prestation doit être considérée comme un service (dont la livraison du bien, à savoir du support, fait partie intégrante)?
- b) En cas de réponse négative à cette question, faut-il dès lors interpréter l'article 9 de la sixième directive en ce sens que la prestation de services est réputée accomplie au lieu mentionné au paragraphe 1 de cet article ou alors à un des lieux mentionnés au paragraphe 2 du même article?
- c) En cas de réponse affirmative à cette dernière question, faut-il dès lors interpréter l'article 9 de la sixième directive (dans sa version du 6 mai 2002) en ce sens que ce service est réputé avoir été effectué au lieu mentionné au paragraphe 1 de cet article?
- c) La situation est-elle la même pour le service consistant dans l'adaptation du logiciel que pour la fourniture du logiciel standard?
- d) En cas de réponse négative à la question qui précède, quelle partie de l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive est-elle d'application?

20. Levob, le gouvernement néerlandais ainsi que la Commission des Communautés européennes ont présenté des observations lors la procédure devant la Cour. Nous reproduirons leurs arguments — pour autant que nécessaire — dans la partie «En droit».

- 2) a) En cas de réponse négative à la [première question, sous a)] au point ci-dessus, faut-il interpréter les dispositions qui y sont mentionnées en ce sens que la fourniture d'un logiciel non adapté sur le support doit être considérée comme la livraison d'un bien corporel, pour laquelle le prix distinct qui a été convenu constitue la contrepartie prévue à l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive?

IV — En droit

21. La présente affaire soulève la question générale de savoir s'il y a lieu de qualifier la cession de logiciels de livraison ou de prestation de services au sens de la sixième directive. Les différentes questions posées par la juridiction de renvoi déclinent différentes hypothèses ainsi que les conséquences qui en résultent quant à la détermination du

lieu de la prestation. Pour ce motif, nous ferons précéder la réponse aux questions posées de quelques réflexions sur le traitement fiscal des logiciels.

22. La question qui se pose à cet égard est celle de la portée de lignes directrices établies par le comité consultatif sur la TVA pour le traitement de la cession de logiciels. Le Hoge Raad et, notamment, son avocat général ainsi que Levob ont fait référence à ces lignes directrices.

A — Sur la signification des lignes directrices établies par le comité consultatif sur la TVA

23. Ce comité est un organe consultatif institué sur la base de l'article 29 de la sixième directive et composé de représentants des États membres et de la Commission. Il est consulté dans les cas prévus par la sixième directive et peut en outre être saisi par son président ou sur demande de l'un de ses membres d'autres questions dans le cadre de l'interprétation de la sixième directive. Selon les informations fournies par la Commission, ledit comité a adopté à l'unanimité les lignes directrices susmentionnées lors sa trente-huitième session, le 25 mai 1993.

24. À la demande de la Cour, la Commission a présenté les lignes directrices en question et indiqué qu'elles n'étaient pas contraignantes en droit et qu'elles n'avaient pas non plus été publiées. Le caractère confidentiel des délibérations et des décisions dudit comité résulte de son règlement intérieur lequel, pour autant que nous en soyons informé, n'a cependant pas non plus été publié⁷. Aux Pays-Bas, ces lignes directrices ont été intégrées aux dispositions administratives applicables⁸.

25. En principe, même des avis non contraignants des comités consultatifs au niveau communautaire peuvent fournir des indications utiles pour l'interprétation d'actes juridiques de la Communauté européenne. Mais tant que les lignes directrices du comité consultatif sur la TVA n'ont pas été publiées, la Cour ne devrait pas en tenir compte puisque les justiciables n'ont pas, quant à eux, la possibilité de s'y référer.

26. Un tel raisonnement s'applique a fortiori puisqu'il ne semble pas y avoir de raison de tenir secrètes les lignes directrices dudit comité pour l'interprétation de la sixième directive, adoptées à l'unanimité. Pour que cette interprétation uniforme soit plus largement prise en compte, il s'imposerait au contraire de procéder à leur publication.

7 — Voir, à cet égard, les constatations du Tribunal de première instance des Communautés européennes dans l'ordonnance du 6 décembre 1999, Elder/Commission (T-178/99, Rec. p. II-3509, point 7). Le litige portait sur le refus d'une demande d'accès d'un ressortissant communautaire aux procès-verbaux dudit comité.

8 — Décision n° VB98/1785, VN 1998/40.33 (Meddeling 57 des Staatssecretaris van Financiën), du 14 août 1998.

27. L'intégration des lignes directrices en question dans des dispositions administratives de droit national qui ont été publiées ne modifie en rien cette constatation. Ces dispositions administratives font en effet référence au droit national transposant la directive, et non pas directement à la sixième directive. En outre, de manière générale, les dispositions nationales applicables ne peuvent fournir aucun élément d'interprétation du droit communautaire. À défaut d'une publication des lignes directrices en droit communautaire, l'assujetti ne peut pas vérifier si la pratique administrative nationale est effectivement conforme à ces dispositions.

B — Sur le traitement fiscal de la cession de logiciels

28. Compte-tenu des faits de l'affaire au principal, il convient de distinguer deux cas, à savoir, la cession de logiciels standard, enregistrés sur un support informatique et la fourniture de logiciels spécialement adaptés aux besoins de l'acheteur.

1) La cession de logiciels standard enregistrés sur un support informatique

29. La cession d'un logiciel standard enregistré sur un support informatique, par exemple un CD-ROM ou un DVD, comporte

en règle générale deux opérations. Il y a, d'une part, cession du support informatique et, d'autre part, conclusion d'une convention généralement désignée comme contrat de licence portant sur le droit d'usage du logiciel enregistré sur ledit support informatique.

30. Le gouvernement néerlandais considère que la cession du logiciel constitue un faisceau de prestations dont la concession d'un droit d'usage sur le bien constitue la prestation principale. Il considère par conséquent cette prestation globale comme une prestation de services. Au contraire, Levob met l'accent sur la cession du support informatique, qui constitue la livraison d'un bien corporel au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive. La Commission adopte une attitude différenciée: si la licence relative à l'usage du logiciel est transférable, le preneur a le droit de disposer du bien comme un propriétaire, de telle sorte qu'il s'agit dans ce cas globalement d'une livraison. Lorsque les droits d'usage ne sont pas transférables, il s'agit par contre d'une prestation de services.

31. Conformément à l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, il y a livraison lorsqu'il y a transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Toutes les prestations qui ne relèvent pas de cette définition sont considérées, en application de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive, comme des prestations de services.

32. S'agissant du support informatique, il ne fait aucun doute que sa propriété est transférée à l'acquéreur de sorte qu'il convient d'y voir une livraison. La concession d'un droit d'usage sur un programme d'ordinateur ne peut en soi être considérée comme une livraison au motif qu'un tel droit n'est pas un bien corporel au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive et qu'il n'est pas assimilé à un bien corporel comme l'électricité ou certains droits sur des immeubles⁹.

33. La question qui se pose est cependant celle de savoir si le transfert du droit d'usage sur un logiciel peut en toute hypothèse être considéré comme une prestation (de service) détachée du transfert du support informatique.

34. Dans les deux arrêts relativement anciens *Bosch*¹⁰ et *Brown Boveri*¹¹ la Cour s'est déjà penchée sur une question analogue dans le cadre de la détermination de la valeur en douane. Dans l'arrêt *Bosch*, la Cour a jugé que la valeur en douane d'une machine ne comprend pas la valeur des brevets applicables aux procédés d'utilisation d'une telle machine, puisque le tarif douanier commun ne s'applique qu'à l'importation d'objets matériels et non à l'importation de biens immatériels tels que des façons de procéder, des services ou du «know-how»¹².

35. Contrairement aux conclusions de l'avocat général Lenz¹³, la Cour a jugé dans l'affaire *Brown Boveri* que la valeur en douane d'un support informatique inclut la valeur incorporée du logiciel¹⁴.

36. Les dispositions douanières applicables ont été modifiées par la suite en ce sens que pour la détermination de la valeur en douane, seule la valeur du support informatique doit être prise en compte et non celle du logiciel enregistré sur ce support¹⁵. En raison du renvoi qui figure à l'article 11, B, paragraphe 1, de la sixième directive, cette circonstance a eu des conséquences sur la détermination de l'assiette de la TVA à l'importation. Lebob accorde une grande importance au fait que la cession du logiciel soit traitée comme une livraison aux États-Unis et, ensuite, comme une importation dans la Communauté, ne serait-ce que pour bénéficier de l'application de la règle susmentionnée qui lui est favorable pour la détermination de la valeur en douane.

13 — Du 2 mai 1990 (points 29 et suiv.).

14 — Citée note 11, point 21.

15 — Voir article 167, paragraphe 1, du règlement (CEE) n° 2454/93 de la Commission, du 2 juillet 1993, fixant certaines dispositions d'application du règlement (CEE) n° 2913/92 du Conseil établissant le code des douanes communautaire (JO L 253, p. 1): «Nonobstant les articles 29 à 33 du code, pour déterminer la valeur en douane de supports informatiques importés destinés à des équipements de traitement des données et comportant des données ou des instructions, il n'est tenu compte que du coût ou de la valeur du support informatique proprement dit. La valeur en douane de supports informatiques importés comportant des données ou des instructions ne comprend donc pas le coût ou la valeur des données ou des instructions, à condition que ce coût ou cette valeur soient distingués du coût ou de la valeur du support informatique considéré.»

9 — Voir article 5, paragraphes 2 et 3, sous a), de la sixième directive.

10 — Arrêt du 14 juillet 1977 (1/77, Rec. p. 1473).

11 — Arrêt du 18 avril 1991 (C-79/89, Rec. p. I-1853).

12 — Arrêt *Bosch* (cité note 10, points 4 et 5).

37. Postérieurement à la période pertinente pour le litige au principal, cette règle spécifique pour la détermination de la valeur en douane pour un logiciel a toutefois été de nouveau abrogée après que les droits de douane applicables ont de toute façon été réduits à zéro, à la suite de la conclusion de l'accord sur le commerce des technologies de l'information¹⁶.

38. Les arrêts précités et les dispositions législatives applicables sont très influencés par les objectifs spécifiques du droit douanier et les impératifs dans ce domaine résultant du GATT. Ces arrêts portent sur la détermination de la valeur transactionnelle d'une marchandise pour la fixation des droits de douane applicables. Les règles spécifiques en matière douanière pour les ordinateurs et les supports informatiques ont pour objectif de faciliter le commerce avec ces biens pour promouvoir ainsi l'évolution technique et économique¹⁷.

39. Les règles applicables en matière de TVA n'ont pas le même objectif que le droit douanier. On ne saurait donc tirer des arrêts et actes précités dans le domaine douanier de conclusions sur le traitement de logiciels standard aux fins de la TVA. Par conséquent, il y a lieu de déterminer sur la base de critères spécifiques si, dans le cas du transfert de logiciels standard sur un support informatique, il faut considérer que l'on est en présence de deux prestations distinctes sur le plan fiscal.

40. Le fait que le transfert de la propriété sur un bien est assorti en principe d'un droit illimité de disposition et d'usage sur ce bien plaide contre l'interprétation susmentionnée. Ainsi, la vente d'un livre ne s'accompagne pas d'une licence spécifique pour la lecture ou la vente d'un CD de musique n'est pas assortie d'une licence permettant d'écouter ladite musique. Lors de l'achat d'un appareil technique, il n'est pas non plus nécessaire de conclure un contrat spécifique pour son utilisation, puisque la propriété intellectuelle est incorporée dans cet appareil sous la forme de découverte protégée par un brevet.

16 — Ledit article 167 a été abrogé par le règlement (CE) n° 444/2002 de la Commission, du 11 mars 2002, modifiant le règlement n° 2454/93 et modifiant les règlements (CE) n° 2787/2000 et (CE) n° 993/2001 (JO L 68, p. 11) pour les raisons suivantes (septième considérant): L'article 167, paragraphe 1, du règlement n° 2454/93 avait pour objet d'éviter l'application de droits de douane aux logiciels importés sur support informatique. Cet objectif étant atteint depuis lors grâce à l'accord sur les technologies de l'information (ATI), approuvé par la décision 97/359/CE du Conseil, du 24 mars 1997, concernant l'élimination des droits de douane sur les produits des technologies de l'information (JO L 155, p. 1), et sans préjudice de l'application de la décision 4.1 du GATT, du 12 mai 1995, en la matière, il n'est donc plus nécessaire de définir des dispositions d'application spécifiques pour la détermination de la valeur en douane des supports informatiques.

17 — Voir, à cet égard, points 15 et suiv. des conclusions de l'avocat général Lenz dans l'affaire Brown Boveri (citées note 13).

41. Le droit d'auteur limite cependant le droit d'usage d'une œuvre qui est incorporée dans un bien. La protection des droits d'auteur sur les logiciels est réglementée au niveau européen par la directive 91/250/CEE du Conseil, du 14 mai 1991, concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur¹⁸.

18 — JO L 122, p. 42.

42. L'article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive 91/250 assimile les programmes d'ordinateur aux œuvres littéraires en ce qui concerne le droit d'auteur. Selon l'article 4 de cette directive, certains actes, notamment la reproduction ou la distribution d'un programme d'ordinateur, ne peuvent avoir lieu qu'avec le consentement de l'auteur. On peut par contre déduire de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 91/250 que l'utilisation d'un programme d'ordinateur d'une manière conforme à sa destination par l'acquéreur légitime n'est pas soumise à l'autorisation de l'auteur.

que le producteur a convenu avec le premier acquéreur ne lie pas ce tiers. Au cas où il existe, en toute hypothèse, une possibilité de faire figurer une telle règle dans un contrat, elle ne produit en tous cas des effets que dans le cadre des rapports entre le titulaire du droit et le premier acquéreur. Celui-ci doit, le cas échéant, indemniser son cocontractant (le fabricant) au motif qu'il a enfreint ses obligations contractuelles. De telles infractions n'affectent cependant ni l'acquisition de la propriété d'un support informatique par le deuxième acquéreur, ni le transfert du droit de jouissance lié à la propriété.

43. La première vente d'une copie d'un programme d'ordinateur dans la Communauté par le titulaire du droit ou avec son consentement épuise le droit de distribution de cette copie dans la Communauté [article 4, sous c), deuxième phrase, de la directive 91/250]. Selon cet article, le premier acquéreur peut conférer à un tiers un droit de propriété valable sur une copie sans l'accord de l'auteur. Le premier acquéreur peut par conséquent disposer du bien corporel comme un propriétaire.

45. Un contrat de licence qui est conclu en sus du transfert du support informatique sur lequel le programme en cause est enregistré n'a donc pas de conséquence pour le droit d'usage sur ce programme. Au contraire, le droit d'usage résulte de la propriété de la copie. L'objectif de la licence consiste plutôt dans la limitation du droit de jouissance dans les rapports entre le titulaire du droit d'auteur et l'acquéreur de la copie du programme d'ordinateur.

44. Si un tiers a légitimement acquis le support informatique original, il est également autorisé à utiliser le programme enregistré sur ce support conformément à sa destination¹⁹. Une interdiction par contrat du transfert du droit de jouissance

46. L'objectif du contrat de licence n'est par conséquent pas une prestation assujettie à l'impôt. Au contraire, la prestation qui consiste dans le transfert des droits de propriété sur une copie est même encore plus limitée.

19 — Pour que l'on n'arrive pas à une utilisation multiple et injustifiée du programme, le premier acquéreur doit, en ce qui le concerne, le désinstaller.

47. Contrairement à l'opinion de la Commission, le fait qu'un tel contrat comporte une interdiction du transfert du droit de jouissance n'exclut pas que l'ensemble de la prestation soit qualifiée de livraison.

48. À l'inverse de l'analyse susmentionnée, pour le gouvernement néerlandais, l'acquisition d'un support informatique n'a qu'une importance secondaire. Ce qui importe est au contraire l'acquisition du droit d'usage. Le transfert du support informatique ne constituerait dans ce cas que le moyen technique pour utiliser le logiciel. On ne saurait toutefois suivre cette conception.

49. Plaide en faveur de cette hypothèse l'idée que, la plupart du temps, ce n'est pas la propriété du «moyen de transport», et par conséquent du support informatique, qui compte pour l'acquéreur. En outre, la cession du logiciel serait assimilable du point de vue fiscal au téléchargement d'un logiciel à partir d'Internet. En effet, selon le droit actuellement applicable, le téléchargement est à considérer comme une prestation de services²⁰.

50. Les raisons plaçant contre ce raisonnement l'emportent toutefois. Elles aboutissent

en effet à traiter différemment et sans raison apparente, d'une part, les programmes d'ordinateur enregistrés sur support informatique et, d'autre part, la musique figurant sur un CD ou un texte dans un livre. À la différence de ce qui est le cas pour des œuvres comparables protégées par un *copyright*, s'agissant d'un programme d'ordinateur, le droit d'usage des créations incorporées dans le support informatique aurait une importance plus grande que le support informatique lui-même. Alors que la cession d'un CD de musique ou d'un livre est réputée être la livraison d'un bien au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive, la cession d'un CD comportant un logiciel serait considérée sur le plan de l'assujettissement à la TVA comme une prestation de services.

51. L'exemple d'un dictionnaire enregistré sur un CD-ROM ou un DVD montre les difficultés qui peuvent résulter de cette différenciation. Un dictionnaire sur CD-ROM comporte de très nombreux textes sous forme digitale, mais également des programmes de présentation et de gestion de ces données. Doit-il être qualifié de livraison comme tel est le cas pour un livre ou de prestation de services comme un CD comportant un programme d'ordinateur?

52. En outre, Levob souligne à juste titre qu'une qualification comme prestation de services peut conduire à des difficultés lorsque des fabricants passent par des intermédiaires comme cela est le cas pour la vente de masse de logiciels standard. Dans la pratique, les intermédiaires reçoivent les

²⁰ — Voir article 9, paragraphe 2, sous c), dernier tiret, en relation avec l'annexe L de la sixième directive dans la version de la directive 2002/38 (citée note 4), laquelle n'est toutefois pas encore pertinente pour la présente affaire.

supports informatiques des fabricants ou d'autres intermédiaires et les revendent au consommateur final. Ils n'ont pas une connaissance approfondie des conditions de concession d'une licence qui s'appliquent au destinataire final et ces conditions ne font en aucune façon l'objet du contrat de vente entre eux et les acquéreurs des logiciels. Il est par conséquent irréaliste de penser que l'acquéreur acquiert un droit qui n'est pas précisé et non un objet corporel.

53. Si tant est qu'un contrat de licence séparé permettant l'octroi de droits d'usage est conclu, cela n'est le cas qu'au moment de l'installation d'un logiciel sur l'ordinateur de l'utilisateur final, installation par laquelle, selon le fabricant, cet utilisateur accepte les conditions de concession de la licence. Toutefois, il n'est pas nécessaire pour cela de fournir une contrepartie en plus du prix déjà versé à l'intermédiaire. Ce n'est donc pas cette opération qui pourrait servir d'assiette à la perception de la TVA.

54. Cet exemple montre que le rattachement à la cession du support informatique plutôt qu'à l'octroi du droit de jouissance offre des avantages pratiques en ce qui concerne la perception de la TVA. La cession d'un bien corporel comporte un élément de publicité auquel la taxation peut facilement être rattachée. Il est par contre plus difficile de démontrer quand et entre quelles personnes des biens immatériels peuvent être cédés. En outre, le risque de manipulations est plus important. Du fait de l'existence ou de l'absence d'un élément de publicité, la

différence de traitement dans la cession de logiciels enregistrés sur un support informatique, d'une part, et le téléchargement à partir d'Internet, d'autre part, est justifiée.

55. Il convient par conséquent de retenir en tant que conclusion intermédiaire que la cession de logiciels standard sur support informatique constitue une livraison au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive.

2) Le développement de logiciels spécifiques adaptés aux exigences du client

56. Il est constant entre les parties que le développement de programmes spéciaux pour les besoins d'un client ne constitue pas une livraison mais une prestation de services.

57. Il y a lieu, en principe, de partager cette interprétation. Toutefois, dans le détail, on peut se représenter des cas de figure différents qui exigent, le cas échéant, de faire l'objet d'un traitement distinct. Dans ce cas également, le point de départ est la question de savoir s'il y a cession d'un objet corporel dans lequel est incorporée la prestation intellectuelle consistant dans le

programme développé. Tel n'est assurément pas le cas lorsque le programme qui a fait l'objet d'un développement spécifique ne trouve sa forme définitive que sur l'ordinateur du client.

C — Sur les questions préjudicielles

58. Si par contre, le programmeur développe entièrement dans son entreprise le programme en fonction des indications fournies par son client et qu'il remet à son client un support informatique avec un programme qu'il n'y a plus qu'à installer, il se pourrait qu'il y ait lieu de faire la même analyse dans le cas des logiciels standard.

59. Le simple fait qu'il s'agisse d'un logiciel adapté aux besoins des clients ne modifie en aucun cas cette appréciation. C'est ce que fait apparaître la comparaison avec d'autres ouvrages fabriqués individuellement pour un client à sa demande. Même dans le cas d'une maison bâtie selon les indications du «maître de l'ouvrage» et qui lui est remise clefs en main, il s'agit d'une livraison et non d'un ensemble de prestations de services des différents ouvriers et entrepreneurs intervenant dans la construction de la maison.

60. Selon les indications figurant dans la demande de décision préjudicielle, les salariés de FDP ont procédé à l'adaptation du CLAS après son installation sur les appareils de traitement électronique des données de Levob. Par conséquent, la prestation en cause en l'espèce constitue une prestation de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive.

1) Une prestation unique complexe ou deux prestations séparées [première question, sous a)]

61. Pour l'examen des questions posées, la première étape décisive est constituée par la réponse à la question de savoir si la cession du logiciel standard, d'une part, et son adaptation aux besoins spécifiques de Levob, d'autre part, constituent une prestation unique complexe ou deux prestations. La question est particulièrement importante, parce que les considérations qui précèdent ont montré qu'il convient de qualifier de livraison la cession d'un logiciel standard, mais qu'il y a lieu par contre de considérer son adaptation comme une prestation de services.

62. Si la livraison de logiciels et leur adaptation constituent deux prestations séparées (seconde hypothèse), il y aurait lieu de faire application de deux règles différentes en ce qui concerne le lieu de la prestation. Cela pourrait avoir comme conséquence que seule l'adaptation de la prestation serait assujettie à l'impôt aux Pays-Bas, alors qu'il faudrait considérer les États-Unis comme le lieu de la livraison du logiciel standard et que dans ce cas, l'entreprise n'aurait pas à

acquitter de TVA dans la Communauté pour cette opération ²¹.

63. S'il s'agissait en l'espèce par contre d'une prestation complexe qu'il faudrait qualifier de prestation unique (première hypothèse), il conviendrait également de déterminer un lieu unique comme le lieu de la prestation de services.

«À cet égard, compte tenu de la double circonstance que, d'une part, il découle de l'article 2, paragraphe 1, de la sixième directive que chaque prestation de services doit normalement être considérée comme distincte et indépendante et que, d'autre part, la prestation constituée d'un seul service au plan économique ne doit pas être artificiellement décomposée pour ne pas altérer la fonctionnalité du système de la TVA, il importe de rechercher les éléments caractéristiques de l'opération en cause pour déterminer si l'assujetti livre au consommateur, envisagé comme un consommateur moyen, plusieurs prestations principales distinctes ou une prestation unique.»

64. En se fondant sur les modalités du contrat, Levob fait valoir qu'il s'agit de deux prestations séparées. Le gouvernement néerlandais et la Commission sont de l'avis opposé. Il est constant entre les parties que la mise en place du programme et la formation du personnel constituent des prestations accessoires qui doivent recevoir la même qualification que la prestation principale.

65. La sixième directive ne comporte pas de dispositions spécifiques sur la question de savoir dans quelles conditions il y a lieu de considérer plusieurs prestations comme une prestation unique. Dans l'arrêt CPP, la Cour a toutefois énoncé les constatations essentielles indiquées ci-après ²²:

66. Lors de la détermination des éléments caractéristiques d'une prestation complexe, deux objectifs s'opposent. D'une part, il convient d'apprécier de manière différenciée les différentes composantes de cette prestation en fonction de leur nature. D'autre part, subdiviser de manière trop détaillée une prestation complexe en prestations distinctes qu'il y a lieu de qualifier séparément rendrait d'autant plus difficile l'application des dispositions applicables en matière de TVA ²³. Il faut en toute hypothèse utiliser un critère objectif. Il n'y a donc pas lieu de prendre en compte l'appréciation subjective du fournisseur et/ou du destinataire de la prestation.

21 — Toutefois, dans ce cas, la TVA serait due lors de l'importation, mais seule la valeur du support informatique servirait de base pour la détermination de l'assiette selon les règles décrites ci-dessus (point 36).

22 — Arrêt du 25 février 1999 (C-349/96, Rec. p. I-973, point 29).

23 — Dans certaines conclusions, on distingue même une tendance à donner au caractère pratique la priorité sur la précision: voir, notamment, conclusion de l'avocat général Cosmas du 1^{er} février 1996 dans l'affaire Faaborg-Gelting Linien (arrêt du 2 mai 1996, C-231/94, Rec. p. I-2395, point 14), de l'avocat général Fennelly du 25 avril 1996 dans l'affaire Dudda (arrêt du 26 septembre 1996, C-327/04, Rec. p. I-4595, point 35), ainsi que du 11 juin 1998 dans l'affaire CPP (citée note 22, points 47 et suiv.).

Les indications de la Cour dans l'arrêt CPP, précité, visent certes un faisceau de prestations de services. Elles peuvent cependant également être transposées aux cas dans lesquels il y a à la fois des livraisons et des prestations de services²⁴.

67. Selon la Cour, il s'agit d'une prestation complexe qu'il convient de considérer comme une prestation unique, notamment lorsque l'une des prestations est la prestation principale et que l'autre n'est qu'une prestation accessoire. Une prestation doit être considérée comme accessoire à une prestation principale «lorsqu'elle ne constitue pas pour la clientèle une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire²⁵».

68. Dans la présente affaire, aucune des deux prestations (la livraison d'un logiciel standard et son adaptation) n'est tellement secondaire par rapport à l'autre qu'elle n'en constitue manifestement qu'une prestation accessoire. Cela ne permet pas cependant de conclure que ces deux prestations ne doivent pas, du point de vue fiscal, être considérées comme une prestation unique complexe. Le

cas de figure prestation principale/prestation secondaire n'est en effet qu'un des cas déjà admis dans la jurisprudence.

69. Pour l'essentiel, il continue d'être important de déterminer la nature des prestations en prenant en considération l'ensemble des circonstances de l'espèce. Ce qui importe à cet égard est la question de savoir si les deux prestations sont si étroitement liées que prises isolément, elles ne sauraient, envisagées du point de vue du consommateur moyen, avoir pour l'acheteur l'utilité pratique recherchée²⁶.

70. C'est à la juridiction de renvoi qu'il incombe, en définitive, d'apprécier en prenant en considération l'ensemble des circonstances pertinentes effectives de l'espèce, l'existence éventuelle d'un lien aussi étroit entre la livraison de logiciels standard et leur adaptation. La Cour peut cependant fournir des éléments susceptibles de jouer un rôle à cet égard.

71. À la différence de ce qui est éventuellement le cas pour une entreprise américaine, le fait qu'une entreprise d'assurances néerlandaise comme Levob ne peut utiliser le logiciel standard sans les adaptations plaide pour l'existence d'un lien indissoluble entre

24 — Ainsi, dans l'arrêt Faaborg-Gelting Linien (cité note 23), la fourniture de repas et le service de restauration ont été considérés comme une prestation unique. Dans l'arrêt du 15 mai 2001, Primback (C-34/99, Rec. p. I-3833), la Cour a considéré l'octroi d'un crédit et la livraison de meubles comme une seule et même prestation.

25 — Arrêt CPP (cité note 22, point 30). Voir également arrêts du 13 juillet 1989, Henriksen (173/88, Rec. p. 2763, points 14 à 16); du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin (C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229, point 24), et du 11 janvier 2001, Commission/France (C-76/99, Rec. p. I-249, point 27).

26 — Dans l'arrêt Henriksen (cité note 25, point 15), la Cour a également considéré le rapport étroit entre prestations comme important.

les deux prestations. Les prestations d'adaptation ne peuvent être non plus effectuées isolément s'il n'a pas été livré auparavant à l'entreprise un logiciel de base susceptible d'être adapté et avec lequel la personne chargée de ces adaptations est familiarisée.

la programmation des adaptations peut en définitive faire échouer le contrat dans son ensemble. Cette responsabilité intégrale de l'entreprise de logiciels correspond aux objectifs du contrat. En effet, cela ne sert à rien pour Levob de disposer d'un logiciel standard en état de fonctionner, mais qui n'a pas été adapté avec succès aux objectifs visés par cette société.

72. En théorie, le client pourrait charger un tiers de procéder auxdites adaptations. Levob avait effectivement de bonnes raisons de ne pas procéder de la sorte. En effet, la répartition des tâches entre deux intervenants entraînerait des difficultés juridiques et pratiques. Sur le plan juridique, il serait probablement nécessaire d'obtenir l'accord de l'auteur pour une modification du programme²⁷. D'un point de vue technique, un tiers devrait posséder les connaissances nécessaires sur la structure du programme pour pouvoir y pratiquer des adaptations.

74. Le fait que la même entreprise fournisse ces deux prestations garantit que le même partenaire commercial est responsable du bon fonctionnement de l'ensemble des éléments qui les composent. Si Levob avait acheté le logiciel standard à une entreprise et fait procéder aux adaptations par une autre, elle ne pourrait pas reprocher à l'une les erreurs commises par l'autre. Cela aurait pour conséquence que Levob ne serait, par exemple, pas en mesure d'annuler le contrat de livraison d'un logiciel standard en état de fonctionnement, au seul motif que les adaptations n'ont pas fonctionné correctement.

73. Un autre indice important montrant le lien indissoluble entre les deux prestations est la responsabilité de l'entreprise de logiciels en ce qui concerne la capacité de fonctionnement de l'ensemble constitué par le logiciel standard et les adaptations. Le contrat applicable prévoit de vérifier par un test d'acceptation général si l'ensemble fonctionne correctement. Il semble par conséquent que tout dysfonctionnement, qu'il trouve sa source dans un mauvais fonctionnement du logiciel standard ou dans

75. Les particularités dans la rédaction du contrat mentionnées par Levob ne s'opposent pas à la qualification de la prestation comme prestation unique complexe. De l'avis de la Cour, la manière dont les prestations sont facturées ne constitue notamment qu'un indice. La Cour a par conséquent déjà jugé qu'il peut y avoir des prestations distinctes même lorsqu'un prix

27 — Sont soumis à restriction, conformément à l'article 4, sous b), de la directive 91/250, notamment la traduction, l'adaptation, l'arrangement et toute autre transformation d'un programme d'ordinateur.

unique est facturé²⁸. Dans le cas inverse, le même raisonnement s'applique de manière analogue: il n'est pas exclu qu'il y ait une seule et même prestation en dépit du fait que des prix différents sont indiqués pour les différents éléments relevant de cette prestation et facturés séparément²⁹.

76. La ventilation du prix total en deux éléments avait pour objectif de fixer le prix de l'adaptation de manière souple en fonction du travail réellement effectué. Cette disposition relative au prix n'induit cependant pas que l'on est en présence de deux prestations exigeant un traitement séparé sur le plan fiscal. Un menuisier qui fabrique sur mesure une armoire peut lui aussi indiquer dans son devis les coûts des matériaux sous forme de prix fixe et la quantité de travail fourni selon les heures de travail effectives. Il n'y a cependant aucun doute sur le fait que le résultat est la livraison d'une armoire et non deux prestations séparées. Cet exemple montre que la facturation séparée du prix de deux prestations ne fournit pas nécessairement d'éléments quant au lien existant entre elles.

77. Ni la facturation séparée du logiciel standard ni la cession du support informatique comportant ce logiciel à des salariés de Levob qui s'étaient déplacés aux États-Unis dans ce but ne mettent en cause les liens étroits que nous venons de montrer entre

cette prestation et l'adaptation du logiciel en cause. Les opérations qui viennent d'être décrites avaient manifestement pour effet de créer une opération d'importation séparée afin que les règles applicables les plus favorables pour la détermination de la valeur en douane se répercutent sur la TVA. Les modalités du contrat de cession des supports informatiques et la facturation séparée des prix pour le logiciel standard ne dépendent par contre pas de caractéristiques précises de cette prestation justifiant un traitement fiscal sans lien avec ladite adaptation.

78. Si l'on accordait une importance décisive aux dispositions contractuelles relatives au prix et à l'établissement des factures, les cocontractants pourraient influencer comme ils l'entendent la qualification du contrat aux fins de l'assujettissement à la TVA. Cela serait contraire à l'obligation d'apprécier les prestations typiques du contrat objectivement en fonction de leur nature.

79. Il y a lieu par conséquent de répondre à la première question, sous a), qu'il faut considérer la fourniture d'un logiciel standard enregistré sur un support informatique et les adaptations ultérieures de ce logiciel aux besoins de l'acheteur, conformément à la sixième directive, comme l'exécution d'une seule prestation lorsque ces prestations sont si étroitement liées que, prises isolément, elles ne sauraient, envisagées du point de vue du consommateur moyen, avoir pour l'acheteur l'utilité pratique recherchée. Pour l'appréciation de cette question, il n'est pas

28 — Arrêt CPP (cité note 22, point 31).

29 — Voir conclusions de l'avocat général Fennelly du 25 mai 2000 dans l'affaire Commission/France (cité note 25, point 31).

décisif que des prix distincts aient été convenus pour ces différents éléments de prestations et que des factures différentes aient été établies.

prestation de services, étant entendu que ni la livraison d'un logiciel standard ni son adaptation ne sauraient être qualifiées de simple prestation accessoire.

2) Première hypothèse: une seule prestation

80. La juridiction de renvoi a posé la première question, sous b) à d), dans l'hypothèse où il y a lieu de considérer ces prestations comme une seule, ce qui paraît assez vraisemblable, compte tenu de ce que nous venons d'exposer. Par la première question, sous b), cette juridiction entend savoir pour l'essentiel si cette prestation doit être qualifiée dans sa totalité de livraison ou de prestation de services. Les autres questions portent sur la détermination du lieu de la prestation.

a) La prestation en cause doit-elle être considérée comme une livraison ou une prestation de services [première question, sous b)]

81. La prestation complexe dont Levob était le destinataire comporte aussi bien des éléments de livraison que des éléments de

82. Dans l'arrêt *Faaborg-Gelting Linien*, la Cour a jugé que, pour une opération qui est constituée par un faisceau d'éléments, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération³⁰. Même si les différents éléments constituant ce faisceau ne sont pas hiérarchisés selon un rapport prestations principales/prestations accessoires, il faut cependant se demander si ces prestations constituent pour l'essentiel des livraisons ou des prestations de services. S'agissant du service de restauration en cause dans l'arrêt *Faaborg-Gelting Linien*, la Cour a jugé que les éléments de prestations de services étaient prépondérants.

83. Dans la présente affaire, si l'on prend en considération l'ensemble des circonstances, ce sont également les éléments de prestations de services qui prédominent. Ce qui est déterminant à cet égard est le fait que le logiciel standard ne peut pas être utilisé par Levob en tant que tel. La préoccupation principale de Levob n'était par conséquent

30 — Cité note 24, points 12 à 14; voir aussi arrêts CPP (cité note 22, point 28), et du 18 janvier 2001, *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rec. p. I-493, point 26).

pas d'acquérir un logiciel standard en matière d'assurances, mais un logiciel adapté à ses besoins.

au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive, dès lors que, dans le cadre d'une appréciation de l'ensemble des circonstances de l'affaire, ce sont les éléments de prestations de services qui prédominent. Tel peut être par exemple le cas lorsque

84. Il y a ensuite lieu de constater que l'adaptation du logiciel et son installation ont constitué deux opérations coûteuses qui ont duré plus d'un an. Les travaux ont commencé par une évaluation commune des adaptations exigées et se sont terminés par un test de l'ensemble du programme. L'installation du logiciel et la formation des salariés de l'entreprise ne sont certes que des prestations accessoires, mais le fait qu'elles font également partie intégrante des prestations contractuelles montre cependant que FDP devait fournir un «service sur mesure» dépassant largement la mise à disposition du programme de base.

- l'adaptation du logiciel standard est d'une importance décisive pour son utilisation par l'acquéreur;
- l'adaptation et l'installation sont si longues et coûteuses qu'elles ne sauraient être considérées comme des prestations accessoires, et

85. Enfin, les éléments de prestations de services, à savoir l'adaptation du logiciel, son installation et les prestations de formation, représentaient un pourcentage plus élevé du prix de l'ensemble que la livraison du logiciel standard.

- lorsque les éléments de prestations de services constituent la partie la plus importante de la valeur de la prestation globale.

86. Il y a lieu par conséquent de répondre à la première question, sous b), qu'une prestation complexe, composée de la livraison d'un logiciel standard, son adaptation aux besoins de l'acheteur et son installation ainsi que des prestations de formation, doit être qualifiée dans son intégralité de prestation de services

b) Le lieu de la prestation de services [première question, sous c) et d)]

87. Par la première question, sous c) et d), qu'il convient d'examiner ensemble, la juri-

diction de renvoi entend savoir si le lieu de la prestation qu'il y a lieu dans son ensemble de qualifier de prestation de services est déterminé selon la règle générale inscrite à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive ou si l'on se trouve en présence de l'un des cas mentionnés au paragraphe 2 du même article de ladite directive. En application de ce paragraphe 1, le lieu de la prestation serait le lieu où le prestataire a établi le siège de son activité, en application dudit paragraphe 2, ce serait l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité.

88. Le gouvernement néerlandais et la Commission sont tous deux d'avis que c'est l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive qui s'applique de sorte que c'est le royaume des Pays-Bas qui est le lieu de la prestation. Levob considère d'abord qu'il s'agit de deux prestations séparées et que le lieu de la prestation de services (adaptation du logiciel) doit être déterminé en application de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive. Pour le cas où la Cour part de l'hypothèse qu'il s'agit d'une prestation complexe unique, Levob fait valoir que l'ensemble de la prestation constitue une livraison qui, conformément à l'article 8 de la sixième directive, a été effectuée aux États-Unis.

89. Selon la jurisprudence, l'endroit où le prestataire de services a établi le siège de son activité économique constitue, conformément à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième

directive, un point de rattachement prioritaire pour la définition du lieu de la prestation³¹.

90. S'agissant des rapports entre les paragraphes 1 et 2 de l'article 9 de la sixième directive, la Cour a en outre constaté que l'article 9, paragraphe 2, comporte plusieurs points de rattachement spécifiques, alors que le paragraphe 1 du même article établit une règle générale; ces dispositions ont pour objectif d'éviter aussi bien des conflits de compétence qui pourraient aboutir à une double imposition que la non-imposition de revenus³².

91. Il en résulte que pour l'interprétation de l'article 9, il n'y a aucune primauté du paragraphe 1 sur le paragraphe 2. Au contraire, la question qui se pose dans chaque cas est celle de savoir si l'une des dispositions de l'article 9, paragraphe 2, s'applique; dans le cas contraire, il convient de faire application du paragraphe 1³³. Les paragraphes 1 et 2 de l'article 9 de la sixième directive ne s'articulent par conséquent pas non plus selon un rapport règle générale/

31 — Arrêts Faaborg-Gelting Linien (cité note 24, point 16), et arrêt du 4 juillet 1985, Berkholz (168/84, p. 2251, point 17).

32 — Arrêt du 15 mars 2001, SPI (C-108/00, Rec. p. I-2361, point 15). Voir, entre autres, arrêts Dudda (cité note 23, point 20); du 25 janvier 2001, Commission/France (C-429/97, Rec. p. I-637, point 41); du 27 mai 2004, Lipjes [C-68/03, Rec. p. I-5879, point 16, sur les rapports entre les articles 9, paragraphe 1, et 28, sous b, E, de la sixième directive].

33 — Arrêts SPI (cité note 32, point 16), et Dudda (cité note 23, point 21).

exception impliquant une interprétation restrictive du paragraphe 2³⁴.

92. Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 25 janvier 2001, *Commission/France*, précité, sur laquelle se fonde Levob, la Cour a certes refusé l'application dudit paragraphe 2 à une prestation complexe et considéré la règle figurant audit paragraphe 1 comme la solution la plus pratique. On ne saurait cependant en déduire qu'il est exclu de manière générale d'appliquer ce paragraphe 2 à des prestations complexes. Il faut au contraire replacer les considérations de la Cour dans l'arrêt *Commission/France* dans le contexte concret de l'affaire précitée. L'imposition de la prestation au lieu où elle est fournie aurait en effet conduit dans cette affaire à des divergences de compétence, puisque la prestation en cause a été fournie à un grand nombre de destinataires établis dans différents États membres.

93. Dans la présente affaire, ce risque n'existe pas puisque Levob est le seul destinataire de la prestation complexe. En dépit de l'existence d'une telle prestation, il y a lieu par conséquent de vérifier d'abord si l'un des critères de l'article 9, paragraphe 2, de la sixième directive s'applique.

94. La cession et l'adaptation du logiciel pourraient d'abord constituer une concession de droits de licences au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e), premier tiret, de la sixième directive. Le contrat entre FDP et Levob prévoit notamment la concession d'une licence aussi bien pour le logiciel standard que pour son adaptation.

95. Comme nous l'avons déjà constaté, l'octroi d'un droit d'usage sur le logiciel standard en plus de la cession du support informatique ne revêt pas une importance déterminante. Cela vaut également pour les prestations d'adaptation. En effet, cela aurait peu de sens de prévoir une adaptation spécifique du logiciel pour Levob sans céder également le droit d'usage sur ce logiciel. Puisque l'accent est mis sur la prestation d'ensemble et non sur la concession d'une licence, il est exclu d'appliquer l'article 9, paragraphe 2, sous e), premier tiret, de la sixième directive.

96. Prises isolément, les prestations de formation à fournir par FDP pourraient être qualifiées d'activités d'enseignement au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive. Ces prestations ne sont cependant que des prestations accessoires de sorte qu'il est exclu de déterminer séparément le lieu de la prestation pour cette activité.

34 — Arrêt SPI (cité note 32, point 17).

97. La question qui se pose en substance est par conséquent celle de savoir si l'on peut invoquer l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive, qui s'applique «aux prestations des conseillers, ingénieurs, bureaux d'études, avocats, experts comptables et autres prestations similaires, ainsi qu'au traitement de données et à la fourniture d'informations».

98. Cette disposition peut s'interpréter de deux manières. Elle peut, d'une part, être interprétée de manière si restrictive qu'elle ne porte que sur les prestations des professions libérales susmentionnées, y compris sur le traitement de données *dans le cadre de ces activités*, et la fourniture d'informations. Dans ce cas, elle ne serait pas applicable dans la présente affaire, puisqu'un lien avec des prestations des groupes professionnels cités fait défaut.

99. On pourrait, d'autre part, considérer le traitement des données et la fourniture d'informations comme d'autres prestations indépendantes par rapport aux premiers éléments de l'énumération. Les prestations litigieuses relèveraient dans ce cas de ces notions, même s'il paraît peu approprié aujourd'hui de désigner sans autre précision la livraison et la programmation de logiciels comme «le traitement de données et la fourniture d'informations». On ne doit cependant pas appliquer des critères trop stricts à ces notions, mais tenir compte du fait que cette partie de la directive continue d'être applicable sans modifications dans sa version de 1977.

100. Le libellé de l'article en question, notamment le choix des conjonctions («sowie», ainsi que, «as well as»...) tend à indiquer que — même dans les autres versions linguistiques — tous les éléments de l'énumération sont mis sur le même plan.

101. Lors de l'application de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive, la Cour s'est certes interrogée jusqu'à présent sur la question de savoir si les prestations qu'il convenait d'analyser dans chaque cas relèvent des prestations qui sont principalement et habituellement fournies dans le cadre des professions indiquées dans cet article³⁵. Cette analyse s'imposait parce que le législateur communautaire n'utilise les professions énumérées dans ledit article que pour définir les types de prestations qui y sont mentionnées, mais n'exige pas que le prestataire appartienne effectivement à l'un des groupes professionnels figurant dans cet article³⁶.

102. Mais en même temps, l'article 9, paragraphe 2, troisième tiret, de la sixième directive vise — sans aucune référence aux groupes professionnels — «le traitement des données et la fourniture d'informations». En effet, en 1977, il n'existait pas encore de

35 — Arrêts du 6 mars 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Rec. p. I-1195, points 19 et suiv.), et du 16 septembre 1997, Von Hoffmann (C-145/96, Rec. p. I-4857, points 15 et suiv.).

36 — Voir arrêt SPI (cité note 32, points 19 et 20), qui fait référence aux arrêts du 17 novembre 1993, Commission/France (C-68/92, Rec. p. I-5881, point 17), et Commission/Luxembourg (C-69/92, Rec. p. I-5907, point 18), selon lesquels des opérations peuvent être qualifiées de prestations de publicité, même lorsqu'elles n'ont pas été réalisées par une agence de publicité.

monographie professionnelle bien établie d'une entreprise de logiciels. Par conséquent, on ne saurait en l'espèce établir une comparaison avec les activités des groupes professionnels susmentionnés comme la Cour l'a fait dans les affaires dans lesquelles elle a statué jusqu'à présent.

la présente affaire, puisque la livraison et l'adaptation du logiciel n'ont pas été effectuées par voie électronique. Partant, l'introduction des règles relatives à la fourniture de prestations par voie électronique ne permet pas de tirer des conclusions sur l'interprétation des dispositions applicables en l'espèce, c'est-à-dire les dispositions en vigueur avant l'adoption de la directive 2002/38.

103. Si les rédacteurs de la sixième directive n'avaient voulu entendre les notions de «traitement des données et fourniture de l'information» qu'en ce sens qu'il s'agit des prestations types fournies par les membres des professions énumérées dans cette directive, ils n'auraient pas eu besoin de mentionner ces prestations séparément puisqu'elles auraient déjà fait partie intégrante des activités de ces groupes professionnels, y compris des autres prestations similaires.

106. Puisque ces prestations doivent être également qualifiées de «traitement des données et de fourniture d'informations» au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive, le lieu de la prestation est réputé être l'endroit où le preneur a établi son siège.

104. Levob souligne enfin encore que l'imposition des prestations de services fournies de manière électronique au lieu de celle du preneur de la prestation a été introduite par la directive 2002/38 au motif que les dispositions applicables auparavant ne permettaient de taxer ces prestations dans la Communauté que de manière très limitée³⁷.

3) Seconde hypothèse: deux prestations séparées [seconde question, sous a) à c)]

105. Il suffit à cet égard d'indiquer que les modifications de la sixième directive introduites par la directive 2002/38 n'affectent pas

107. Dans la présente affaire, tout laisse à penser — nonobstant une appréciation définitive par la juridiction de renvoi — que l'on est en présence d'une prestation complexe qu'il convient de qualifier de prestation unique. Par conséquent, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question, sous a), que la juridiction de renvoi n'a posée que dans l'hypothèse où la Cour rejetterait l'idée d'une prestation unique.

³⁷ — Levob renvoie à cet égard au premier considérant de la directive 2002/38.

108. Si, contre toute attente, il était cependant nécessaire de considérer séparément la cession d'un logiciel standard enregistré sur un support informatique, il résulte des considérations figurant sous IV B 1 que cette prestation constitue une livraison au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive. Par conséquent, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question, sous b), qui n'aurait été pertinente que si la Cour avait estimé qu'il s'agissait en l'espèce d'une prestation de services.

109. En ce qui concerne la seconde question, sous c), qui porte sur le lieu où la prestation d'adaptation du logiciel standard est réputée avoir été fournie, nous renvoyons à la réponse apportée à première question, sous c) et d). Même si l'on considère séparément cette adaptation, le lieu de la prestation est réputé être l'endroit où le preneur a son siège en application de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive.

V — Conclusion

110. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour l'interprétation suivante des questions préjudicielles posées par le Hoge Raad der Nederlanden:

- 1) La cession d'un logiciel standard enregistré sur un support informatique et son adaptation ultérieure aux besoins de l'acheteur sont à considérer comme une seule prestation au sens 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, dès lors que ces différentes prestations sont si étroitement liées que, prises isolément, elles ne sauraient, envisagées du point de vue du consommateur moyen, avoir pour l'acheteur l'utilité pratique recherchée. Pour l'appréciation de cette question, il n'est pas décisif que des prix distincts aient été convenus pour ces différents éléments de prestations et que des factures différentes aient été établies.

- 2) Une prestation complexe, composée de la livraison d'un logiciel standard, de son adaptation aux besoins de l'acheteur et de son installation ainsi que des prestations de formation, doit être qualifiée dans son intégralité de prestation de services au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la directive 77/388 dès lors que, dans le cadre d'une appréciation de l'ensemble des circonstances de l'affaire, ce sont les éléments de prestations de services qui prédominent. Tel peut être par exemple le cas lorsque:
- l'adaptation du logiciel standard est d'une importance décisive pour son utilisation par l'acquéreur;
 - l'adaptation et l'installation sont si longues et coûteuses qu'elles ne sauraient être considérées comme des prestations accessoires, et
 - lorsque les éléments de prestations de services constituent la partie la plus importante de la valeur de la prestation globale.
- 3) Une prestation complexe, composée de la livraison d'un logiciel standard, de son adaptation aux besoins de l'acheteur et de son installation ainsi que des prestations de formation, doit être qualifiée de traitement de données et de fourniture d'informations conformément à l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la directive 77/388, de sorte que le lieu de la prestation est réputé être l'endroit où le preneur a établi le siège de son activité.