

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

7 octobre 2010*

Dans l'affaire C-222/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Pologne), par décision du 23 avril 2009, parvenue à la Cour le 18 juin 2009, dans la procédure

Kronospan Mielec sp. z o.o.

contre

Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,

LA COUR (première chambre),

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

* Langue de procédure: le polonais.

avocat général: M^{me} J. Kokott,
greffier: M. K. Malacek, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 1^{er} juillet 2010,

considérant les observations présentées:

- pour Kronospan Mielec sp. z o.o., par M^e M. Sobańska, adwokat, et M. T. Michalik, doradca podatkowy,

- pour le gouvernement polonais, par M. M. Dowgielewicz ainsi que par M^{mes} A. Kramarczyk et A. Rutkowska, en qualité d'agents,

- pour le gouvernement hellénique, par M. K. Georgiadis ainsi que par M^{mes} Z. Chatzipavlou et V. Karra, en qualité d'agents,

- pour la Commission européenne, par M. D. Triantafyllou et M^{me} K. Herrmann, en qualité d'agents,

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

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 9, paragraphe 2, sous c) et e), de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Kronospan Mielec sp. z o.o. (ci-après «Kronospan») au Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (directeur de la chambre fiscale de Rzeszów) au sujet de la détermination, pour les besoins de la perception de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA»), du lieu où des prestations de services sont censées avoir été effectuées.

Le cadre juridique

La sixième directive

- 3 Le septième considérant de la sixième directive énonce:

«considérant que la détermination du lieu des opérations imposables a entraîné des conflits de compétence entre les États membres, notamment en ce qui concerne la livraison d'un bien avec montage et les prestations de services; que, si le lieu des prestations de services doit en principe être fixé à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité professionnelle, il convient toutefois de fixer ce lieu dans le pays du preneur, notamment pour certaines prestations de services effectuées entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens».

- 4 L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive dispose:

«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 la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.»

5 L'article 9, paragraphe 2, sous c) et e), de la sixième directive est libellé comme suit:

«Toutefois:

[...]

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

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

[...]

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:

[...]

- 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,

[...]»

La réglementation nationale

- 6 L'article 27, paragraphe 2, point 3, sous a), de la loi du 11 mars 2004 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n° 54, position 535), dans sa version applicable à la date des faits au principal (ci-après la «loi relative à la TVA»), disposait:

«Le lieu des prestations de services ayant pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement ou de divertissement, est l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées [...]»

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

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

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

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

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

8 L'article 27, paragraphe 4, point 3, de la loi relative à la TVA prévoyait:

«La disposition du paragraphe 3 s'applique aux prestations de conseil en matière de matériel informatique [...] et de programmation [...], en matière juridique et comptable, en matière d'études de marché et de sondages, en matière d'exercice d'une activité économique et de gestion [...], en matière de services des ingénieurs et des architectes [...] sous réserve de la disposition du paragraphe 2, point 1, en matière d'études et d'analyses techniques [...] ainsi qu'en matière de traitement de données et de fournitures d'informations et en matière de traductions.»

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 9 Kronospan, qui a son siège en Pologne, a effectué, pour un client établi à Chypre, des prestations de services portant sur des études ainsi que des analyses techniques et a réalisé des travaux de recherche et de développement dans le domaine des sciences naturelles et de la technologie.

- 10 Lesdites prestations de services concernent plus particulièrement des travaux qui comprennent des études et des mesures des émissions, notamment des études sur les émissions de dioxyde de carbone (CO₂) et les échanges des droits d'émission de CO₂, l'établissement et le contrôle de la documentation afférente à ces travaux ainsi que l'analyse des sources de pollution potentielles liées à la fabrication de produits principalement composés de bois. Ces travaux sont effectués en vue d'acquérir de nouvelles connaissances et un savoir technologique permettant de fabriquer de nouveaux matériaux, produits et installations ainsi que d'appliquer des procédés technologiques nouveaux à des processus de production.

- 11 Par lettre du 8 décembre 2006, Kronospan a demandé à l'administration fiscale de Rzeszów une interprétation écrite concernant l'application de certaines dispositions du droit fiscal polonais afin de savoir dans quelle mesure les services en cause devaient être considérés comme ayant été exécutés en Pologne et non pas dans l'État membre dans lequel se trouve le siège du preneur assujetti, à savoir la République de Chypre.

- 12 Kronospan considérait que ces services devaient, dans leur ensemble, être qualifiés de travaux d'ingénieurs de sorte que le lieu des prestations de services devait être situé, ainsi que le prévoit l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive, à l'endroit où est établi le preneur desdits services, à savoir à Chypre. Par un avis du 9 mars 2007, l'administration fiscale de Rzeszów a, en revanche, estimé que certaines des opérations en cause au principal constituaient des activités scientifiques et que, dès lors, le

lieu des prestations était donc, en application de l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive, situé en Pologne.

- 13 La réclamation introduite par Kronospan à l'encontre de cet avis ayant été rejetée par le Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, Kronospan a introduit un recours devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (tribunal administratif de la voïvodie à Rzeszów). Celui-ci a rejeté ledit recours au motif que les services en cause constituaient des activités scientifiques et non des prestations d'ingénieurs.

- 14 Saisi de l'affaire, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) se demande si l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que les prestations des ingénieurs visées à cette disposition incluent les travaux de recherche et de développement effectués par ces ingénieurs. Dans la mesure où il ressortirait de la jurisprudence de la Cour, et notamment de l'arrêt du 27 octobre 2005, *Levob Verzekeringen et OV Bank* (C-41/04, Rec. p. I-9433), que les dispositions dudit article 9, paragraphe 2, se réfèrent non pas aux professions qui y sont visées en tant que telles, mais aux prestations habituellement effectuées par celles-ci, il pourrait être soutenu que tous les types de prestations régulièrement effectuées par des ingénieurs relèveraient de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive.

- 15 Toutefois, une partie des prestations en cause au principal revêtiraient un caractère «créatif» et «novateur» et présenteraient des éléments de travaux scientifiques pouvant relever de l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive, nonobstant le fait que ces prestations sont effectuées à titre commercial et pour un unique preneur. La nature commerciale des recherches scientifiques ne remettrait en cause ni la nature générale des résultats de ces activités ni leur application générale future. Il pourrait dès lors être considéré que les prestations en question sont fournies à une pluralité de destinataires de sorte que l'une des conditions d'application de cette dis-

position dégagée par la Cour, notamment dans son arrêt du 9 mars 2006, *Gillan Beach* (C-114/05, Rec. p. I-2427), serait remplie en l'espèce.

- 16 Par ailleurs, la juridiction de renvoi relève que les coûts des prestations de services en cause en l'espèce n'entrent pas directement dans le «prix des biens», contrairement à ce qui serait prévu au septième considérant de la sixième directive. Le prix d'acquisition de ces services constituerait une composante des coûts indirects intégrés dans le prix de vente de tous les biens et services offerts par le bénéficiaire desdits services.
- 17 Dans ces conditions, le *Naczelny Sąd Administracyjny* a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante:
- «a) L'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive [...], correspondant actuellement à l'article 56, paragraphe 1, sous c), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO L 347, p. 1, [...]), doit-il être interprété en ce sens que les prestations d'ingénieurs fournies à un assujetti à la TVA qui exécute une commande comprenant lesdites prestations pour un preneur établi dans un autre État membre sont taxées au lieu où le preneur (ayant commandé la prestation) a établi le siège de son activité économique ou dispose d'un établissement stable,
- b) ou convient-il d'admettre que ces prestations de services, en tant que prestations de services ayant pour objet des activités scientifiques, sont taxées au lieu où elles sont matériellement exécutées, conformément à l'article 9, paragraphe 2, sous c), premier tiret, de la sixième directive [actuellement article 52, sous a), de la directive 2006/112],

étant entendu que ces services ont la nature de travaux d'études et de mesures des émissions, tels que visés dans les dispositions concernant la protection de l'environnement et notamment la réalisation d'études sur les émissions de dioxyde de carbone (CO₂) et les échanges des droits d'émission de CO₂, l'établissement et le contrôle de la documentation afférente aux travaux précités ainsi que l'analyse des sources de pollution potentielles, et qui sont effectués en vue d'acquiescer de nouvelles expériences et un savoir technologique permettant de fabriquer de nouveaux matériaux, produits et installations et d'appliquer des procédés technologiques nouveaux au processus de production?»

Sur la question préjudicielle

- 18 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si des prestations de services, telles que celles en cause au principal, qui consistent à accomplir des travaux de recherche et de développement en matière environnementale et technologique, effectuées par des ingénieurs établis dans un État membre sur commande et au bénéfice d'un preneur établi dans un autre État membre, doivent être qualifiées de «prestations d'ingénieurs» au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive ou d'«activités scientifiques» au sens du même paragraphe 2, sous c), premier tiret.
- 19 En vue de répondre à cette question, il convient de rappeler d'emblée que l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive vise non pas des professions, telles que celles d'avocats, de conseillers, d'experts comptables ou d'ingénieurs, mais des prestations. Le législateur de l'Union utilise les professions qui sont mentionnées dans cette disposition comme moyen de définir les catégories de prestations qui y sont visées (arrêt du 16 septembre 1997, von Hoffmann, C-145/96, Rec. p. I-4857, point 15).

- 20 Par conséquent, il importe de déterminer si des travaux de recherche et de développement, comme ceux en cause au principal, constituent des prestations principalement et habituellement effectuées dans le cadre de la profession d'ingénieur telles que celles visées à l'article 9, paragraphe 2, sous e), troisième tiret, de la sixième directive (voir, en ce sens, arrêt von Hoffmann, précité, point 16).
- 21 À cet égard, il y a lieu de constater que l'exercice de la profession d'ingénieur recouvre des prestations qui se caractérisent par le fait qu'il s'agit non seulement d'appliquer des connaissances et des procédés existants à des problèmes concrets, mais aussi d'acquérir de nouvelles connaissances et de développer des procédés nouveaux pour résoudre ces mêmes problèmes ou des problèmes nouveaux.
- 22 Il ne saurait donc être valablement contesté que des activités de recherche et de développement constituent des prestations qui peuvent être principalement et habituellement effectuées par des ingénieurs.
- 23 Certes, s'il est vrai que, ainsi que la juridiction de renvoi l'a relevé, les activités scientifiques visées à l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive se caractérisent normalement par un côté novateur et créatif, il n'en demeure pas moins que cette seule circonstance n'est pas de nature à exclure qu'un assujetti exerçant une activité ou une profession visée par une autre disposition de la même directive puisse, à son tour, être amené à effectuer également, de manière principale et habituelle, des prestations ayant de telles caractéristiques.
- 24 Il importe d'ajouter que, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, les prestations visées à l'article 9, paragraphe 2, sous c), de la sixième directive se caractérisent, notamment, par le fait qu'elles s'adressent à une pluralité de destinataires, à savoir l'ensemble des personnes participant, à divers titres, à des activités culturelles,

artistiques, sportives, scientifiques, d'enseignement ou de divertissement (voir arrêt Gillan Beach, précité, point 23).

- 25 Or, en l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi que les prestations de services effectuées par Kronospan n'ont pas été fournies à une pluralité de destinataires, mais ont été réalisées au bénéfice du seul preneur chypriote qui a commandé les travaux de recherche et de développement en cause au principal. La circonstance que ce bénéficiaire unique des prestations de services soit amené à vendre, à des tiers ou à des sociétés appartenant au même groupe que celui dont il fait partie, les résultats des travaux qu'il a commandés est dépourvue de pertinence à cet égard. En effet, la diffusion, par le preneur desdites prestations dans le cadre de son activité économique, de ces résultats auprès d'un public élargi ne permet pas de considérer que ces prestations ont été fournies à une personne autre que ledit preneur.
- 26 Il s'ensuit que des prestations telles que celles en cause au principal doivent être considérées comme relevant de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive.
- 27 Cette conclusion n'est pas remise en cause par l'argument évoqué au point 16 du présent arrêt et selon lequel, dans l'affaire au principal, le preneur des prestations de services ne fait pas directement entrer les coûts de celles-ci dans le prix des biens et des services qu'il propose, de telle sorte que ces prestations relèveraient du champ d'application de l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive.
- 28 En effet, d'une part, ainsi qu'il résulte de l'utilisation de l'adverbe «notamment» au septième considérant de la sixième directive, le champ d'application de l'article 9, paragraphe 2, de celle-ci n'est pas limité aux prestations de services entre assujettis et dont le coût entre dans le prix des biens.

²⁹ D'autre part, la sixième directive ne comporte aucune indication permettant de conclure que le fait que le preneur intègre les coûts des prestations de services de manière non pas directe, mais indirecte, dans le prix des biens et des services qu'il propose est pertinent aux fins de déterminer si une prestation de services relève du paragraphe 1 ou du paragraphe 2 de l'article 9 de la sixième directive.

³⁰ Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que des prestations de services, telles que celles en cause au principal, qui consistent à accomplir des travaux de recherche et de développement en matière environnementale et technologique, effectuées par des ingénieurs établis dans un État membre sur commande et au bénéfice d'un preneur établi dans un autre État membre, doivent être qualifiées de «prestations d'ingénieurs» au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e), de la sixième directive.

Sur les dépens

³¹ La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

Des prestations de services consistant à accomplir des travaux de recherche et de développement en matière environnementale et technologique, effectuées par des ingénieurs établis dans un État membre sur commande et au bénéfice d'un preneur établi dans un autre État membre, doivent être qualifiées de «prestations d'ingénieurs» au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous e), 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.

Signatures