

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL

M. PHILIPPE LÉger

présentées le 14 septembre 2006 (1)

Affaire C-111/05

Aktiebolaget NN

contre

Skatteverket

[demande de décision préjudicielle formée par le Regeringsrätten (Suède)]

«TVA – Fourniture et pose d'un câble sous-marin à fibres optiques entre deux États membres séparés par des eaux internationales – Qualification de l'opération imposable – Localisation de cette opération»

1. La présente procédure préjudicielle a pour objet de voir préciser comment doit être calculée la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) due sur les coûts de la fourniture et de la pose d'un câble sous-marin à fibres optiques entre deux États membres qui sont séparés par des eaux internationales.
2. Les questions posées portent, en substance, sur la qualification d'une telle opération et sa localisation géographique afin d'établir quel est le pouvoir d'imposition des États membres. Il s'agit de savoir, tout d'abord, si cette opération doit être qualifiée de livraison d'un bien ou de prestation de services. Il convient de déterminer, ensuite, si ladite opération doit être scindée en fonction de l'emplacement géographique du câble et si elle doit ou non être soumise à la TVA pour la partie du câble située en dehors du territoire de la Communauté.

I – Le cadre juridique

A – Le droit communautaire

3. La sixième directive 77/388/CEE du Conseil (2) assigne un champ d'application très large à la TVA en disposant, à son article 2, point 1, que sont soumises à cette taxe 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».
4. La notion d'«intérieur du pays», selon l'article 3, paragraphe 2, de la sixième directive, correspond au champ d'application du traité instituant la Communauté européenne, tel qu'il est défini pour chaque État membre à l'article 299 CE.

5. Les notions de «livraison d'un bien» et de «prestation de services» sont définies respectivement aux articles 5 et 6 de la sixième directive.

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

7. L'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive énonce qu'est considérée comme «prestation de services» toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5 de la même directive.

8. Enfin, la sixième directive détermine, à ses articles 8 et 9, le lieu où l'opération en cause est imposable, selon qu'il s'agit d'une livraison d'un bien ou d'une prestation de services. Ces articles, ainsi que cela ressort du septième considérant de ladite directive, ont pour objet d'éviter 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.

9. L'article 8, paragraphe 1, de la sixième directive est libellé comme suit:

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

a) [...] 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. Dans le cas où l'installation ou le montage est effectué dans un État membre autre que celui du fournisseur, l'État membre à l'intérieur duquel est effectué l'installation ou le montage prend les mesures nécessaires pour éviter une double imposition dans cet État;

[...]»

10. L'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive prévoit, quant à lui, que 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.

11. L'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive énonce, toutefois, que le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble est l'endroit où le bien est situé.

B – *Le droit national*

12. Il ressort du chapitre 1, article 1er, de la loi suédoise relative à la TVA (Mervärdesskattelagen (3)) que la taxe est due lorsqu'une opération est considérée comme réalisée à l'intérieur du pays.

13. Au chapitre 1, article 6, de la ML, la notion de «biens» est définie comme désignant les objets corporels, dont font partie les immeubles. Selon le chapitre 5, article 2, premier alinéa, un bien qui, en vertu du contrat passé entre le vendeur et l'acquéreur, doit être acheminé jusqu'à ce dernier, est vendu à l'intérieur du pays si ce bien se trouve dans le pays lorsque le vendeur, l'acquéreur ou un tiers entreprend de l'acheminer vers l'acquéreur (point 1), ou, lorsque le bien ne se trouve pas dans le pays au moment où le transport commence, s'il est monté ou installé par le vendeur ou pour le compte de celui-ci (point 2).

14. Le chapitre 1, article 6, de la ML prévoit également que la notion de «services» couvre tout ce qui n'est pas à considérer comme un bien et qui peut être fourni dans le cadre d'une activité

professionnelle.

15. Selon le chapitre 5, article 4, premier alinéa, de la ML, les services qui portent sur un immeuble sont rendus à l'intérieur du pays si l'immeuble y est situé. En vertu du même chapitre, article 6, point 4, des services sont rendus à l'intérieur du pays s'ils sont exécutés en Suède et concernent des travaux sur des biens meubles, y compris des prestations de surveillance ou d'analyse portant sur de tels biens.

16. Le chapitre 5, article 8, premier alinéa, de la ML prévoit notamment que, pour d'autres services, l'opération est considérée comme réalisée à l'intérieur du pays si le prestataire a en Suède le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est fournie. La juridiction de renvoi indique, toutefois, que cette disposition ne devrait pas s'appliquer aux services de télécommunications. Elle précise, enfin, au même alinéa, que les services qui ne sont fournis ni à partir du siège ou de l'établissement stable en Suède ni à l'étranger sont rendus à l'intérieur du pays si le prestataire est domicilié en Suède ou s'il y a sa résidence normale.

II – Le cadre factuel

17. La présente procédure a pour origine le litige qui oppose la société Aktiebolaget NN (4), établie en Suède, à la Skatteverket (administration fiscale suédoise) à propos de l'application de la TVA sur les coûts afférents à la fourniture et à la pose d'un câble sous-marin à fibres optiques entre la Suède et un autre État membre dont elle est séparée par des eaux internationales.

18. Selon les conditions de l'opération envisagée par NN, celle-ci sera propriétaire du câble au démarrage des travaux d'installation. La propriété de ce câble ne sera transférée au maître de l'ouvrage qu'après la pose et la réalisation des premiers essais de fonctionnement.

19. Le câble sera fixé et enterré sur le territoire continental suédois puis posé au fond de la mer, mètre par mètre. Il sera ainsi installé d'abord dans le domaine maritime de la Suède, c'est-à-dire dans les eaux intérieures et les eaux territoriales de cet État membre, puis dans les eaux internationales. Il sera ensuite placé dans les eaux territoriales et les eaux intérieures de l'autre État membre et, enfin, enterré sur le territoire continental de ce dernier.

20. Si l'état des fonds marins le permet, le câble y sera également enterré. De même, compte tenu de la distance entre les points d'ancrage, il pourra se révéler nécessaire, le cas échéant, d'allonger le câble, ce qui constitue une opération technique relativement complexe.

21. C'est au maître de l'ouvrage et non à NN qu'il incombera de résoudre les problèmes de servitude éventuels et d'obtenir les autorisations nécessaires.

22. Dans des circonstances normales, le coût du câble représentera entre 80 et 85 % du coût total de l'opération. Toutefois, cette part pourra diminuer si les circonstances sont défavorables, comme en cas de tempête.

23. Afin de savoir comment la TVA sur le coût d'une telle opération doit être déterminée, NN a posé les deux questions suivantes au Skatterättsnämnden (commission de droit fiscal). Elle a demandé, d'une part, si la pose d'un câble sous-marin entre plusieurs pays constitue un service portant sur un immeuble au sens du chapitre 5, article 4, de la ML ou un travail sur un bien meuble au sens du chapitre 5, article 6, de la même loi, ou encore un autre type de service et, dans ce cas, lequel.

24. Elle a demandé, d'autre part, si la Suède est le pays d'exécution du service dans le cas de la

pose d'un câble sous-marin lorsque cette pose est effectuée entre un point terrestre situé en Suède et un point terrestre situé dans un autre pays, alors que le domaine maritime de celui-ci et les eaux internationales s'interposent entre ces deux points.

25. Le Skatterättsnämnden, dans son avis préalable du 13 juin 2003, a décidé que l'opération envisagée devait être considérée comme un service fourni en Suède, en application du chapitre 5, article 8, premier alinéa, de la ML.

26. Il a motivé cette décision par les considérations suivantes. En ce qui concerne, tout d'abord, la qualification de l'opération, il a indiqué que, même si le chiffre d'affaires que NN tire de la pose du câble est constitué pour la plus grande partie par le coût du câble lui-même, l'opération, compte tenu notamment de l'équipement complexe et du savoir-faire qu'elle nécessite, doit être considérée dans sa totalité comme une prestation de services.

27. En ce qui concerne, ensuite, la détermination du lieu où cette prestation est fournie, il s'est fondé sur l'arrêt Berkholz (5), qui porte sur la taxation de l'exploitation de machines à sous sur des ferry-boats reliant l'Allemagne et le Danemark. Il a relevé que, dans cet arrêt, la Cour a jugé que l'article 9 de la sixième directive ne limite pas la liberté des États membres de déterminer l'imposition de prestations de services accomplies, en dehors du domaine de leur souveraineté territoriale, à bord de bateaux relevant de leur juridiction.

28. Dans ledit arrêt, la Cour aurait indiqué également que le critère de rattachement de l'opération au lieu où le prestataire a établi le siège de son activité économique, prévu à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, présente un caractère prioritaire. Ce critère ne pourrait être écarté que s'il ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre.

29. Le Skatterättsnämnden a estimé que, en l'espèce, le service fourni par NN ne présentait pas de caractéristiques permettant d'appliquer d'autres critères de rattachement que celui du lieu où cette société a établi son activité.

30. NN a fait appel de l'avis préalable rendu par le Skatterättsnämnden. Elle a demandé au Regeringsrätten (Cour suprême administrative) de réformer cet avis et de dire pour droit que l'opération envisagée constitue une prestation de services effectuée sur un immeuble, de sorte que la TVA ne peut être due en Suède que pour la partie du câble se trouvant sur le territoire continental et maritime de cet État.

III – Les questions préjudicielles

31. Le Regeringsrätten expose se trouver confronté aux deux thèses suivantes. D'une part, NN soutient qu'un câble sous-marin, enterré ou non, constitue un immeuble. Il s'ensuit que les services portant sur un tel immeuble ne pourraient être taxés en Suède que pour la partie du câble se trouvant dans cet État.

32. D'autre part, la Skatteverket soutient que la thèse de NN a pour effet que, d'un point de vue fiscal, l'opération devrait être divisée en trois parties. Il y aurait ainsi les services portant sur la partie du câble se trouvant en Suède, taxés dans cet État membre, ceux afférents à la partie du câble située dans l'autre État membre, qui seraient imposés dans ce dernier, et, enfin, ceux correspondant à la partie du câble immergée dans les eaux internationales, qui ne seraient pas imposables. Selon la Skatteverket, une telle solution, qui aboutit à ce qu'une partie de l'opération n'est pas taxée, serait contraire à l'objet de l'article 9 de la sixième directive, qui vise à éviter non seulement les conflits de compétence, mais aussi les cas de non-imposition.

33. C'est au vu de ces considérations que le Regeringsrätten a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Une opération imposable portant sur la livraison et la pose d'un câble installé sur les territoires de deux États membres et aussi en dehors du territoire de la Communauté, dans laquelle le prix du câble lui-même représente une partie clairement prépondérante des coûts totaux, est-elle à considérer comme la livraison d'un bien pour l'application des règles de la sixième directive [...] concernant le lieu des opérations imposables?

2) S'il convient au contraire de considérer une telle opération comme une prestation de services, faut-il considérer que ce service présente avec un bien immeuble un rattachement tel que le lieu de la prestation est à déterminer par application de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la [sixième] directive?

3) Si la réponse à l'une des première ou deuxième questions est affirmative, l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la [sixième] directive ou, subsidiairement, son article 9, paragraphe 2, sous a), est-il à interpréter en ce sens que l'opération doit être scindée en fonction de l'emplacement géographique du câble?

4) Si la réponse à la troisième question est affirmative, faut-il comprendre l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la [sixième] directive ou, subsidiairement, son article 9, paragraphe 2, sous a), combiné aux articles 2, point 1, et 3, paragraphe 1, en ce sens que la [TVA] n'est pas due pour la partie de la livraison ou de la prestation de services qui porte sur une zone qui ne fait pas partie du territoire de la Communauté?»

IV – Analyse

34. À titre liminaire, il peut être opportun d'indiquer brièvement que la recevabilité des questions préjudicielles posées par le Regeringsrätten, qui n'est pas contestée par les parties, n'apparaît pas contestable, bien que l'affaire au principal ait pour origine une simple demande d'avis quant à l'imposition d'une opération qui, au moment où cette demande est déposée, n'a pas encore été réalisée.

35. En effet, la recevabilité de questions préjudicielles posées dans un tel contexte a été tranchée dans l'arrêt du 12 novembre 1998, *Victoria Film* (6). Dans cet arrêt, la Cour a déclaré irrecevable des questions préjudicielles posées par le Skatterättsnämnden dans le cadre d'une demande d'avis, au motif qu'il effectue une tâche administrative et n'est pas appelé à trancher un litige (7).

36. Toutefois, dans ce même arrêt, elle a indiqué également que, au cas où le contribuable ou l'administration fiscale introduiraient un recours à l'encontre d'un avis préalable rendu par le Skatterättsnämnden, la juridiction saisie de ce recours pourrait être considérée comme exerçant une fonction de nature juridictionnelle au sens de l'article 234 CE, cette fonction ayant pour objet le contrôle de la légalité d'un acte réglant l'imposition d'un contribuable (8).

37. Conformément à cette indication, la Cour a déjà examiné à plusieurs reprises des questions préjudicielles posées par le Regeringsrätten dans le cadre d'un recours à l'encontre d'un avis préalable du Skatterättsnämnden (9).

A – Sur la première question préjudicielle

38. Par sa première question préjudicielle, la juridiction de renvoi cherche à savoir quelle doit être la qualification de l'opération en cause au regard de la sixième directive. Ainsi, elle demande si

une opération imposable portant sur la livraison et sur la pose d'un câble installé sur le territoire de deux États membres et aussi en dehors du territoire de la Communauté, dans laquelle le prix du câble lui-même représente une partie clairement prépondérante du coût total de cette opération, doit être analysée comme la livraison d'un bien ou comme une prestation de services au sens de la sixième directive.

39. La réponse à cette question implique de s'interroger d'abord sur le point de savoir si la fourniture et la pose du câble, dans les circonstances décrites par la juridiction de renvoi, doivent être considérées comme constituant une opération unique au regard de la sixième directive, et non des opérations distinctes devant être taxées séparément.

40. Comme la juridiction de renvoi et les parties intervenantes, nous sommes d'avis qu'il s'agit bien d'une opération unique.

41. Conformément à la jurisprudence, une opération qui se compose de plusieurs éléments, c'est-à-dire soit d'un ensemble de prestations de services, soit d'une livraison de biens et de prestations de services, peut être analysée comme une opération unique au regard de la TVA dans différents cas de figure.

42. Il en est ainsi, par exemple, lorsque l'un de ces éléments constitue la prestation principale et que l'autre ou les autres éléments n'ont, par rapport à cette dernière, qu'un caractère accessoire. Ces prestations sont considérées comme accessoires parce qu'elles ne constituent pas une fin en soi, mais simplement le moyen de bénéficier dans de meilleures conditions de la prestation principale (10). Elles ne sont donc pas indispensables.

43. Une opération complexe peut également être analysée comme une opération unique alors que tous les éléments qu'elle comporte apparaissent nécessaires. Ainsi, la Cour a admis qu'une telle opération devait être considérée comme constituant une opération unique lorsque les différents éléments qui la composent sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable, dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel (11). L'opération envisagée par NN nous paraît correspondre à ce cas de figure.

44. En effet, lorsque nous examinons cette opération, telle qu'elle est décrite par la juridiction de renvoi, nous relevons qu'elle consiste à fournir et à poser un câble sous-marin à fibres optiques dont la possibilité d'en disposer ne sera transmise au maître de l'ouvrage qu'après l'achèvement de l'installation et la réalisation d'essais de mise en service. La convention envisagée par NN et le maître de l'ouvrage a donc pour objet la cession d'un câble posé et qui se trouve en état de fonctionnement.

45. Il serait donc artificiel, à notre avis, de séparer, au sein de cette convention qui doit intervenir entre les deux mêmes opérateurs économiques, la fourniture du câble elle-même et les prestations de services afférentes à la pose de celui-ci. L'analyse d'une opération mixte ne doit pas déroger au principe constant en matière de TVA, selon lequel il convient de s'attacher à la réalité économique. Compte tenu de ce que le transfert du pouvoir de disposer du câble ne doit intervenir qu'au terme de l'installation et des essais de fonctionnement, il ne serait pas conforme à la réalité économique de cette opération de considérer que le maître de l'ouvrage a acquis, d'une part, le câble sous-marin à fibres optiques puis, d'autre part, les prestations de services afférentes à sa pose. Ladite opération doit, par conséquent, être analysée comme formant une opération unique pour l'application de la sixième directive.

46. Il convient ensuite d'examiner quelle doit être la qualification de l'opération en cause. Trois opinions ont été exposées dans le cadre de la présente procédure.

47. La Skatteverket soutient que cette opération doit être analysée comme une prestation de services. Elle fait valoir que ladite opération se caractérise par toute une série de services qui ne peuvent pas être considérés comme accessoires. Ces services consisteraient, en effet, en des études préalables, des travaux de pose sur la terre ferme et en mer, en l'allongement du câble à certains endroits, ce qui constituerait une opération technique complexe, et, enfin, en des mesures de contrôle. La Skatteverket souligne que ces prestations requièrent un équipement spécialisé et que les services ainsi rendus sont absolument nécessaires au but recherché.

48. NN expose que l'opération litigieuse doit être considérée comme une prestation de services portant sur un bien immobilier. Selon cette société, un câble ainsi posé constitue un immeuble au sens de la jurisprudence, parce qu'il est incorporé au sol. Sa pose aurait donc vocation à entrer dans le champ d'application de l'article 5, paragraphe 5, de la sixième directive, selon lequel les États membres peuvent considérer comme une livraison d'un bien, au sens de l'article 5, paragraphe 1, de ladite directive, la délivrance de certains travaux immobiliers. Toutefois, le Royaume de Suède n'ayant pas retenu cette option, l'opération en cause relèverait de l'article 6, paragraphe 1, de la sixième directive.

49. La Commission des Communautés européennes, quant à elle, est d'avis que ladite opération doit être analysée comme une livraison d'un bien, au sens de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive. Nous partageons cet avis pour les motifs suivants.

50. Il importe de relever, tout d'abord, que l'opération litigieuse a bien vocation à relever du champ d'application de l'article 5, paragraphe 1, de la sixième directive. En effet, cette disposition définit la notion de «livraison d'un bien» comme le transfert du pouvoir de disposer d'un bien corporel comme un propriétaire. Conformément à la jurisprudence, cette notion doit être entendue largement, comme incluant toute opération de transfert d'un bien corporel par une partie qui habilite l'autre partie à disposer en fait de ce bien comme si elle en était le propriétaire (12). Il ne paraît pas contestable qu'un câble sous-marin à fibres optiques constitue un bien corporel et que, à l'issue de son installation par NN et des essais de fonctionnement, il fera l'objet d'un transfert au maître de l'ouvrage, qui permettra à celui-ci d'en disposer comme un propriétaire.

51. Il résulte, par ailleurs, de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive qu'un bien corporel peut faire l'objet d'une installation avec ou sans essai de fonctionnement sans que l'opération ne perde nécessairement sa qualification de «livraison d'un bien». Il nous paraît également possible de déduire de cette même disposition qu'un bien corporel peut faire l'objet d'une installation dans le sol de manière à être incorporé dans celui-ci sans pour autant devoir être nécessairement qualifié de «travaux immobiliers», au sens de l'article 5, paragraphe 5, de la sixième directive. En effet, l'article 8, paragraphe 1, sous a), de ladite directive ne fait pas de distinction entre les modes d'installation.

52. De même, l'article 5, paragraphe 5, de la sixième directive, qui ouvre aux États membres la faculté de qualifier de «livraison d'un bien» la délivrance de certains travaux immobiliers, n'a pas repris la mention, qui figurait à l'article 5, paragraphe 2, sous e), de la deuxième directive 67/228/CEE du Conseil (13), selon laquelle l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble est assimilée à un travail immobilier (14).

53. Il ressort, ensuite, de l'examen du contenu de la sixième directive que celle-ci ne fournit pas beaucoup d'éléments pour tracer la frontière entre les opérations mixtes qui doivent être qualifiées de «livraison d'un bien» et celles qui relèvent de la notion de «prestation de services». Nous pouvons néanmoins trouver une indication dans le caractère subsidiaire de cette dernière notion par rapport à celle de «livraison d'un bien».

54. En effet, ainsi que nous l'avons vu, la notion de «prestation de services» couvre toute opération qui ne constitue pas une livraison d'un bien au sens de l'article 5 de la sixième directive. Il pourrait donc en être déduit que, si une opération mixte est susceptible de recevoir l'une ou l'autre de ces qualifications, parce qu'il existe autant d'éléments en faveur de l'une qu'en faveur de l'autre, c'est celle de «livraison d'un bien» qui devrait être retenue.

55. En l'absence de plus amples éléments dans la sixième directive, c'est dans la jurisprudence que nous trouvons la méthode à suivre pour déterminer la qualification d'une opération mixte. Selon une jurisprudence établie, afin d'établir si une opération mixte constitue une livraison d'un bien ou une prestation de services, il y a lieu de prendre en considération toutes les circonstances dans lesquelles se déroule l'opération en question pour en rechercher les éléments caractéristiques (15).

56. La Cour a dégagé cette méthode d'analyse dans l'arrêt *Faaborg-Gelting Linien*, précité, à propos de l'opération consistant à servir des plats destinés à être consommés sur place dans un restaurant. Elle a décidé que cette opération devait être considérée comme une prestation de services parce que la livraison de nourriture n'en constitue qu'une composante et que les services prédominent largement (16). Elle a déduit cette qualification d'une description de l'opération en cause. Elle a indiqué, ainsi, que cette opération se caractérise par la cuisson des aliments, leur délivrance matérielle sur un support, la mise à disposition du client d'une infrastructure comportant une salle de restauration avec dépendances ainsi que du mobilier et de la vaisselle, puis, enfin, le service à table assuré par le personnel qui peut, notamment, donner des conseils et des explications sur les mets et les boissons proposés (17).

57. Cette méthode d'analyse a également été appliquée dans l'arrêt *Levob Verzekeringen et OV Bank*, précité, qui nous semble particulièrement pertinent dans le cadre de la présente affaire, puisqu'il porte également sur la qualification d'une opération comportant à la fois la livraison d'un bien unique et des prestations de services indissociables de cette livraison. Il s'agit de la fourniture d'un logiciel devant être spécialement adapté aux besoins du consommateur. La Cour a estimé que cette opération constitue une prestation de services non à partir d'une simple description de l'ensemble de l'opération, comme dans l'arrêt *Faaborg-Gelting Linien*, précité, mais au regard des critères suivants: l'importance des adaptations du logiciel de base afin de lui conférer une utilité pour l'acquéreur, l'ampleur de ces adaptations, leur durée et leur coût (18).

58. Selon l'exposé des faits dans l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, les prestations de services, c'est-à-dire l'adaptation du logiciel, son installation et la formation du personnel, se sont échelonnées sur plus d'un an, elles ont commencé par une évaluation de l'adaptation exigée et se sont terminées par un test de fonctionnement, et elles ont représenté dans le coût total de l'opération une part plus élevée que celle du logiciel standard (19).

59. Deux considérations, pertinentes dans le cadre de la présente affaire, nous paraissent pouvoir être tirées de cette jurisprudence. La première est qu'il ne suffit pas que les services fournis dans le cadre de l'opération en cause soient nécessaires ou simplement utiles à l'acquéreur du bien pour que l'opération dans son ensemble soit qualifiée de prestation de services. Il faut que ces services aient un caractère prédominant. Ainsi, dans l'arrêt *Levob Verzekeringen et OV Bank*, précité, la Cour a déduit ce caractère prédominant des travaux d'adaptation du logiciel non seulement de leur importance afin de lui conférer une utilité pour l'acquéreur, mais également de leur ampleur, de leur durée et de leur coût.

60. La qualification de l'opération en cause implique donc de procéder à une appréciation comparative de l'importance respective, dans cette opération, de la livraison du bien et des prestations de services. Ladite opération ne peut être qualifiée de prestation de services que si les

services prédominant (20).

61. La seconde considération est que les critères pris en compte pour effectuer cette appréciation doivent revêtir un caractère objectif. Cette exigence s'impose logiquement, parce que la sixième directive a pour finalité de fonder le système commun de TVA sur une définition uniforme des opérations taxables (21). Le caractère objectif de tels critères se justifie également, parce que la qualification d'une opération mixte doit être prévisible pour les opérateurs économiques. Cette condition de prévisibilité du droit communautaire s'applique, rappelons-le, avec une exigence particulière lorsque la réglementation en cause est susceptible de comporter des charges financières, afin de permettre aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose (22).

62. Or, la qualification d'une opération mixte de livraison d'un bien ou de prestation de services est susceptible d'entraîner des conséquences importantes, en particulier en ce qui concerne l'application des règles de territorialité de l'imposition. Ainsi, dans la présente affaire, si l'opération doit être analysée comme une livraison d'un bien, elle relève de l'article 8, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la sixième directive, de sorte que c'est la localisation du câble après son installation qui détermine nécessairement le pouvoir d'imposition des États membres.

63. Si, à l'inverse, l'opération doit être qualifiée de prestation de services, l'article 9 de la sixième directive prévoit une alternative. Ainsi, le lieu de l'opération imposable sera réputé se situer soit à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité, selon l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, soit au lieu où le câble est situé, en vertu du même article, paragraphe 2. Dans le premier cas de figure, le Royaume de Suède serait en droit de taxer l'intégralité de l'opération en cause, comme le prétend la Skatteverket. Dans le second cas de figure, cet État membre ne pourrait taxer l'opération que pour la partie du câble se trouvant sur son territoire continental et maritime, comme le soutient NN.

64. Dans la présente affaire, la juridiction de renvoi invite la Cour à préciser si les services devant être exécutés par NN doivent se voir reconnaître un caractère prédominant, alors que leur coût ne représente que 10 à 15 % du prix total de l'opération.

65. La difficulté d'une telle appréciation tient au fait que ces services correspondent à des travaux indispensables pour l'utilisation du câble à fibres optiques sous-marin, qu'ils sont d'une grande technicité et qu'ils nécessitent des moyens importants, tels que l'utilisation d'un bateau spécialement équipé. Ces travaux, comme nous l'avons déjà indiqué, n'ont donc pas un caractère accessoire, au sens de la jurisprudence Madgett et Baldwin, précitée, c'est-à-dire qu'ils ne constituent pas simplement un moyen de bénéficier dans de meilleures conditions de la livraison du bien. Toute la question est de savoir s'ils doivent se voir reconnaître un caractère prédominant, alors que le prix du câble lui-même, si l'opération se déroule dans des circonstances normales, représente 80 à 85 % du coût total de celle-ci.

66. Au regard de cette prépondérance du prix du bien dans le coût total de l'opération, nous ne croyons pas que les services puissent se voir reconnaître un caractère prédominant.

67. Comme nous l'avons indiqué, la qualification d'une opération mixte doit procéder d'une comparaison de l'importance respective de la livraison du bien et des prestations de services, et cette comparaison doit être effectuée sur la base de critères objectifs afin d'aboutir à un résultat prévisible pour les opérateurs économiques. Le caractère clairement prépondérant du prix du bien dans le coût total de l'opération constitue, à notre avis, un critère qui répond parfaitement à ces exigences.

68. En effet, la part du prix du bien et celle du prix des services dans le coût total de l'opération

permettent de comparer l'importance respective de la livraison de ce bien et de ces services sur la base d'un même critère objectif. En outre, le prix constitue le critère le plus pertinent afin d'apprécier la valeur économique respective du bien et des services dans une opération mixte. Lorsque, comme en l'espèce, le prix du bien excède de manière significative celui des prestations de services, nous sommes d'avis que c'est cette part prépondérante du prix du bien dans le coût total de l'opération qui doit avoir un caractère déterminant pour la qualification de celle-ci.

69. Une opération ayant pour objet la cession d'un câble posé et en état de fonctionnement, dans laquelle le prix du câble représente à lui seul 80 à 85 % du coût total de l'opération, devrait donc être considérée comme une livraison d'un bien.

70. C'est pourquoi nous proposons de répondre à la première question préjudicielle qu'une opération imposable portant sur la livraison et sur la pose d'un câble installé sur le territoire de deux États membres et aussi en dehors du territoire de la Communauté, dans laquelle le prix du câble lui-même représente une partie clairement prépondérante du coût total de cette opération, doit être analysée comme la livraison d'un bien au sens de la sixième directive.

B – Sur la deuxième question préjudicielle

71. La deuxième question préjudicielle porte sur le point de savoir si l'opération en cause peut être considérée comme une prestation de services se rattachant à un bien immobilier, au sens de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, ou si elle doit être localisée à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique.

72. Dans la mesure où cette question suppose que ladite opération constitue une prestation de services et où nous avons proposé de l'analyser comme une livraison d'un bien, nous ne l'examinerons pas.

C – Sur la troisième question préjudicielle

73. Par sa troisième question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce sens que la localisation de l'opération, afin de déterminer le pouvoir d'imposition des États membres, doit être scindée en fonction de l'emplacement géographique du câble.

74. Par cette question, la juridiction de renvoi cherche donc à savoir si le pouvoir d'imposition du Royaume de Suède et celui de l'autre État membre doivent être limités à la partie du câble qui se trouve sur leur territoire respectif. Dans le cas contraire, cela signifierait que l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive devrait être interprété en ce sens qu'il donnerait une compétence concurrente à ces deux États membres, au motif que le câble se trouve à la fois sur chacun de leur territoire.

75. Nous ne croyons pas que cette seconde interprétation puisse être retenue. Comme NN, la Skatteverket et la Commission, nous sommes d'avis que la localisation de l'opération, afin de déterminer le pouvoir de taxation des États membres concernés, doit être scindée en fonction de la situation géographique du câble.

76. Nous fondons cette position, conformément à la méthode d'analyse habituellement suivie pour l'interprétation d'une disposition de droit communautaire (23), sur le contenu de l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, le système dans lequel cette disposition s'insère et l'objectif qu'elle poursuit.

77. L'article 8 de la sixième directive édicte une règle de conflit qui détermine le lieu d'imposition

d'une livraison de biens et, par conséquent, la délimitation des compétences de taxation des États membres concernés par la même opération.

78. Cet article vise plusieurs cas de livraisons de biens. Il prévoit ainsi des règles de rattachement en ce qui concerne les livraisons qui donnent lieu à une expédition ou à un transport, citées à son paragraphe 1, sous a), les livraisons qui ne donnent pas lieu à une expédition ou à un transport, mentionnées à son paragraphe 1, sous b), et celles qui sont effectuées à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train, visées à son paragraphe 1, sous c).

79. L'article 8, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la sixième directive prévoit également une règle de compétence particulière lorsque le bien fait l'objet d'une installation ou d'un montage, avec ou sans essai de mise en service.

80. Il convient de rappeler brièvement ici que le champ d'application de l'article 8 de la sixième directive s'est trouvé réduit de manière significative par la directive 91/680/CEE du Conseil (24). L'élimination des frontières fiscales entre les États membres et la suppression corrélative des taxations à l'importation et des détaxations à l'exportation, à compter du 1er janvier 1993, a rendu nécessaire l'adoption de règles transitoires de localisation des opérations imposables, en ce qui concerne les acquisitions intracommunautaires. Ces règles transitoires sont contenues à l'article 28 ter de la sixième directive.

81. Toutefois, nous ne croyons pas que lesdites règles soient applicables en l'espèce. En effet, ce régime transitoire vise les opérations dans lesquelles un bien a fait l'objet d'un déplacement d'un État membre vers un autre État membre. L'article 28 ter, B, paragraphe 1, première phrase, premier alinéa, deuxième tiret, de la sixième directive indique expressément que ses dispositions dérogatoires ne trouvent à s'appliquer que lorsque les biens sont autres que des biens livrés après montage ou installation, avec ou sans essai de mise en service, par le fournisseur ou pour son compte. C'est donc bien l'article 8, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la sixième directive qui doit recevoir application en l'espèce.

82. Cette disposition, nous l'avons vu, prévoit le rattachement d'un bien ayant fait l'objet d'une installation ou d'un montage à l'endroit où cette installation ou ce montage a été effectué. Dans le cas d'un bien dont l'installation consiste dans son incorporation au sol, c'est donc le lieu où ce bien se trouve ainsi incorporé qui détermine l'État compétent pour taxer la livraison en cause.

83. Ladite disposition présente une analogie certaine avec l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la sixième directive, aux termes duquel le lieu des prestations de services se rattachant à un bien immeuble est l'endroit où ce bien est situé. Dans les deux cas de figure, c'est la situation matérielle du bien, c'est-à-dire sa situation géographique, qui détermine le pouvoir d'imposition.

84. Ces critères présentent l'avantage de rattacher le pouvoir de taxation à un élément matériel, très facilement et objectivement identifiable. Ils apparaissent également comme rationnels, au regard de la logique qui sous-tend la TVA, selon laquelle il s'agit d'une taxe à la consommation. Le lieu où s'effectue l'installation du bien correspond effectivement à l'endroit où ce bien est «consommé» par l'acquéreur, de même que l'endroit où l'immeuble est situé peut être considéré comme le lieu où les prestations de services se rattachant à cet immeuble sont fournies à l'acquéreur desdites prestations.

85. Enfin, l'article 8, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la sixième directive, comme l'article 9 de la même directive, a pour objet, ainsi que cela ressort du septième considérant de celle-ci, d'éviter les conflits de compétence entre les États membres. Comme la Cour l'a jugé à propos de l'article 9 de la sixième directive, il s'agit d'éviter, d'une part, des conflits de compétence susceptibles de conduire à des doubles impositions et, d'autre part, la non-imposition de recettes

(25). Cette analyse des objectifs de l'article 9 de la sixième directive peut être transposée à l'article 8 de ladite directive, ainsi que la Cour l'a admis récemment dans l'arrêt du 15 septembre 2005, Köhler (26), puisque cette dernière disposition, comme ledit article 9, fait partie du titre VI de la sixième directive, portant sur le lieu des opérations imposables.

86. Il est vrai que, d'une manière générale, l'application des règles de compétence énoncées aux articles 8 et 9 de la sixième directive a pour objet et pour effet d'attribuer le pouvoir d'imposition à un seul État membre. Il en va ainsi des dispositions de l'article 8, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la sixième directive et de celles de l'article 9, paragraphe 2, sous a), de la même directive. En effet, en principe, un bien est installé ou monté et un immeuble est situé sur le territoire d'un seul État. Le risque de conflit de compétence est donc résolu par l'attribution de la compétence fiscale à un seul État.

87. Toutefois, l'article 8, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la sixième directive trouve aussi à s'appliquer et permet également de résoudre les conflits de compétence lorsque, comme en l'espèce, le bien en cause est installé sur le territoire de deux États membres.

88. Dans un tel cas de figure, le contenu de cette disposition, son contexte et l'objectif qu'elle poursuit justifient de l'interpréter en ce sens que le pouvoir de taxation doit être attribué à chaque État pour la partie du bien qui se trouve installée sur son territoire.

89. En effet, cette solution apparaît bien conforme à la lettre de la disposition en cause, qui rattache le pouvoir d'imposition au lieu où est effectué l'installation ou le montage. Elle semble également rationnelle, au regard de la logique qui sous-tend la sixième directive, puisque le câble, en l'espèce, fait l'objet d'une installation mètre par mètre sur le territoire de chacun des États concernés. La livraison du bien et, partant, sa «consommation» par l'acquéreur ont donc bien lieu successivement sur le territoire de chacun de ces États.

90. Enfin, le risque de conflit de compétence entre les deux États membres concernés est résolu par la délimitation de leurs frontières. En effet, dans ce cas de figure, la localisation de l'opération en vertu de l'article 8, paragraphe 1, sous a), deuxième phrase, de la sixième directive se révèle tout à fait comparable à celle prévue à l'article 9, paragraphe 2, sous b), de la sixième directive, concernant les prestations de transport, selon lequel «le lieu des prestations de transport est l'endroit où s'effectue le transport en fonction des distances parcourues». Le risque de double imposition sera évité parce que chaque État ne pourra taxer l'opération que pour la partie du câble qui se trouve sur son territoire et ces territoires ne se chevauchent pas (27).

91. En effet, ainsi que nous l'avons indiqué, le champ d'application territorial de la sixième directive est défini à l'article 3 de celle-ci par référence aux dispositions de l'article 299 CE. Ce dernier, rappelons-le, détermine le champ d'application territorial du traité CE en citant l'appellation complète de chaque État membre, sans référence aux composantes géographiques de ceux-ci (28). Il en a été déduit que cet article 299 CE renvoyait aux dispositions nationales par lesquelles chaque État membre détermine son territoire (29). Il s'ensuit que la sixième directive renvoie ainsi aux lois nationales pour la définition des limites des compétences fiscales territoriales de chaque État membre.

92. Si nous examinons ce qu'il en est de la pose d'un câble sous-marin reliant deux États membres, chacun de ces États sera donc en droit de taxer l'opération pour la partie du câble qui se trouve sur son territoire continental et dans ses eaux intérieures. Il pourra également imposer cette opération pour la partie dudit câble se trouvant dans ses eaux territoriales, puisque, conformément au droit international de la mer, il exerce sa souveraineté sur leur fond (30).

93. Il pourrait être également envisageable qu'un État membre décide de taxer l'opération en

cause pour la partie du câble se trouvant dans sa zone économique exclusive ou son plateau continental, puisqu'il peut aussi y exercer des droits souverains, bien que plus limités, notamment en matière d'exploitation des fonds marins et de leur sous-sol (31). À cet égard, la Cour a déjà jugé que le droit communautaire, en l'espèce la directive 92/43/CEE du Conseil (32), se trouvait applicable dans la zone économique exclusive et sur le plateau continental d'un État membre lorsque celui-ci y exerce des droits souverains (33). Elle en a déduit que cet État a manqué à ses obligations lorsqu'il n'a pas pris les mesures nécessaires à la mise en œuvre des exigences de ladite directive.

94. En tout état de cause, ce qui nous paraît important, à ce stade de notre analyse, c'est que la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres en fonction de la partie du câble se trouvant sur leurs territoires respectifs, continental et maritime, n'aboutisse pas à des conflits de compétence territoriale et, partant, à des chevauchements de souveraineté fiscale.

95. Certes, comme l'indique très justement la Skatteverket, la répartition du pouvoir d'imposition d'une telle opération peut néanmoins poser des difficultés entre les États membres. Ces difficultés ne devraient pas porter sur la taxation du prix du câble lui-même. En effet, le droit d'imposition de chaque État sur ce prix paraît logiquement devoir être déterminé en fonction de la longueur du câble qui se trouve sur son territoire continental et maritime par rapport à la longueur totale dudit câble.

96. En revanche, la répartition du pouvoir d'imposition peut susciter davantage d'interrogations en ce qui concerne le prix des services. La question peut se poser, en effet, de savoir s'il convient de les additionner et de répartir le pouvoir de les imposer comme le prix du câble lui-même, c'est-à-dire au prorata de la longueur de celui-ci qui se trouve sur le territoire de chaque État, ou bien de faire une distinction entre les services qui sont effectués dans un endroit précis, comme un allongement du câble entre deux points de fixation, et les autres services.

97. Nous sommes d'avis, face à une telle alternative, que les États membres seraient fondés à recourir à la solution qui présente le plus de facilité. Il peut sembler difficile, en effet, et relativement arbitraire de déterminer avec certitude les services qui se rattachent à un endroit précis et ceux qui concernent la totalité du câble, comme les tests et les essais de fonctionnement.

98. Ces difficultés peuvent être rapprochées de celles que pose, par exemple, la détermination du lieu de taxation pour les livraisons de biens et les prestations de services fournies dans le cadre de la construction d'un pont reliant deux États membres. L'importance de ces difficultés a conduit le Conseil de l'Union européenne à autoriser les États membres concernés, afin de simplifier la procédure de perception de la taxe comme le lui permet l'article 27, paragraphe 1, de la sixième directive, à considérer que l'ouvrage lui-même se situait sur le territoire d'un seul État (34). Toutefois, une telle solution paraît difficilement applicable lorsque, comme en l'espèce, les deux États membres sont séparés par un espace qui ne fait pas partie du territoire communautaire.

99. Nous serions donc favorable à la solution consistant à admettre que tous les services afférents à la pose et aux essais de fonctionnement concernent le câble dans son entier et qu'ils doivent être localisés dans chacun des États membres au prorata de la longueur du câble situé sur leur territoire par rapport à la longueur totale dudit câble. Cette solution serait également cohérente avec la prémisse selon laquelle, en l'espèce, la fourniture du câble et sa pose par NN doivent être considérées comme une opération unique pour l'application de la TVA.

100. Au regard de ces considérations, nous proposons de répondre à la troisième question préjudicielle que l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive doit être interprété en ce

sens que la localisation de l'opération, afin de déterminer le pouvoir d'imposition des États membres, doit être scindée en fonction de l'emplacement géographique du câble.

D – Sur la quatrième question préjudicielle

101. Par sa quatrième question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande si l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, lu en combinaison avec les articles 2, point 1, et 3, paragraphe 1, de celle-ci, doit être interprété en ce sens que la TVA n'est pas due pour la partie de la livraison du bien qui porte sur une zone qui se trouve en dehors du territoire de la Communauté.

102. Elle cherche ainsi à savoir si le droit communautaire doit être compris en ce sens que l'opération n'est pas taxable pour la portion du câble qui est située dans les eaux internationales.

103. Comme NN, la Skatteverket et la Commission, nous sommes d'avis que la TVA n'est pas due pour la partie du câble qui se trouve en dehors du territoire de la Communauté.

104. Ainsi que nous l'avons vu, l'article 2, point 1, de la sixième directive prévoit que la TVA est due pour les activités imposables effectuées à l'intérieur du pays et cette notion, aux termes de l'article 3, paragraphe 2, de la même directive, correspond au champ d'application du traité, tel qu'il est défini pour chaque État membre à l'article 299 CE.

105. Par ces dispositions, la sixième directive limite donc son champ d'application aux territoires définis par chacun des 25 États membres comme étant leur territoire national et sur lequel ils exercent leur souveraineté fiscale. Conformément au droit international de la mer, les États ne disposent, en principe, d'aucun pouvoir de souveraineté en haute mer autre que celui qu'ils exercent sur les navires battant leur pavillon (35).

106. Comme la Cour l'a jugé dans l'arrêt *Commission/France*, précité (36), la sixième directive ne comporte aucune règle en vertu de laquelle il incomberait aux États membres d'assujettir à la TVA les parties du trajet d'une prestation de transport effectuées au-delà des limites territoriales de ces États, dans l'espace international.

107. Certes, la Cour a jugé, en ce qui concerne la taxation de prestations de services fournies à bord d'un bateau, que la sixième directive ne s'oppose pas à ce que les États membres étendent le champ d'application de leur législation fiscale au-delà de leurs limites territoriales, aussi longtemps qu'ils n'empiètent pas sur les compétences d'autres États (37). Elle a également admis, dans l'arrêt *Köhler*, précité, que cette considération vaut également dans le contexte de la taxation des livraisons de biens (38).

108. Toutefois, cette extension du champ d'application ne vaut, selon nous, que lorsque la prestation de services ou la livraison d'un bien est effectuée à bord d'un moyen de transport, qui constitue ainsi le lien de rattachement avec la compétence fiscale d'un État membre. Ainsi, dans l'arrêt *Köhler*, précité, il s'agissait d'interpréter l'article 8, paragraphe 1, sous c), de la sixième directive, en vertu duquel le lieu d'une livraison de biens est réputé se situer au lieu de départ du transport de passagers dans le cas où la livraison est effectuée à bord d'un bateau, d'un avion ou d'un train, et au cours de la partie d'un transport de passagers effectuée à l'intérieur de la Communauté. Cette analyse se trouve également corroborée par l'arrêt *Berkholz*, précité, dans lequel la Cour a expressément rattaché cette extension de compétence à l'exercice par l'État membre concerné de sa juridiction à bord du bateau sur lequel les prestations de services sont fournies (39).

109. Cette extension du champ d'application de la sixième directive, admise par la Cour dans ce

contexte bien précis, ne remet donc pas en cause, à notre avis, le principe selon lequel ce champ d'application se trouve limité au territoire des États membres, tel qu'il est défini par leur propre législation.

110. Nous proposerons donc de répondre à la quatrième question préjudicielle que l'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive, lu en combinaison avec les articles 2 et 3 de celle-ci, doit être interprété en ce sens que la TVA n'est pas due pour la partie de la livraison du bien qui porte sur une zone qui se trouve en dehors du territoire de la Communauté.

V – Conclusion

111. Au regard des considérations qui précèdent, nous proposons de répondre de la manière suivante aux questions préjudicielles posées par le Regeringsrätten:

«1) Une opération imposable portant sur la livraison et sur la pose d'un câble installé sur le territoire de deux États membres et aussi en dehors du territoire de la Communauté, dans laquelle le prix du câble lui-même représente une partie clairement prépondérante du coût total de cette opération, doit être analysée comme la livraison d'un bien 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, telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée – champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre.

2) L'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 95/7, doit être interprété en ce sens que la localisation de l'opération, afin de déterminer le pouvoir d'imposition des États membres, doit être scindée en fonction de l'emplacement géographique du câble.

3) L'article 8, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive 77/388, telle que modifiée par la directive 95/7, lu en combinaison avec les articles 2 et 3 de la même directive doit être interprété en ce sens que la TVA n'est pas due pour la partie de la livraison du bien qui porte sur une zone qui se trouve en dehors du territoire de la Communauté.»

1 – Langue originale: le français.

2 – Directive 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), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995, portant nouvelles mesures de simplification en matière de taxe sur la valeur ajoutée – champ d'application de certaines exonérations et modalités pratiques de leur mise en œuvre (JO L 102, p. 18, ci-après la «sixième directive»).

3 – SFS 1994, n° 200, ci-après la «ML».

4 – Ci-après «NN».

5 – Arrêt du 4 juillet 1985 (168/84, Rec. p. 2251).

6 – C-134/97, Rec. p. I-7023.

7 – Point 18.

8 – Idem.

9 – Arrêts du 8 mars 2001, Skandia (C-240/99, Rec. p. I-1951); du 1er avril 2004, Stenholmen (C-320/02, Rec. p. I-3509), et du 20 janvier 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec. p. I-743).

10 – Voir, notamment, arrêts du 22 octobre 1998, Madgett et Baldwin (C-308/96 et C-94/97, Rec. p. I-6229, point 24), à propos de la fourniture par un hôtelier à ses clients d'un service d'excursions et de transport jusqu'à son établissement; du 25 février 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973, point 30), à propos de la fourniture de prestations d'assurance et d'autres prestations à des détenteurs de cartes de crédit, et du 15 mai 2001, Primback (C-34/99, Rec. p. I-3833, point 45), à propos de la fourniture par un marchand de meubles à ses clients d'un crédit pour financer leurs acquisitions dans son établissement.

11 – Arrêt du 27 octobre 2005, Levob Verzekeringen et OV Bank (C-41/04, Rec. p. I-9433, point 22).

12 – Voir, notamment, arrêts du 8 février 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285, point 7), et du 21 avril 2005, HE (C-25/03, Rec. p. I-3123, point 64).

13 – Directive du 11 avril 1967, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Structure et modalités d'application du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 1967, 71, p. 1303, ci-après la «deuxième directive»).

14 – L'article 5, paragraphe 2, sous e), de la deuxième directive dispose:

«[Est] également [considérée] comme une livraison au sens du paragraphe 1 [...] la délivrance d'un travail immobilier, y compris celui comportant l'incorporation d'un bien meuble à un bien immeuble.»

15 – Arrêts du 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395, point 12), et Levob Verzekeringen et OV Bank, précité (point 27).

16 – Arrêt Faaborg-Gelting Linien, précité, point 14.

17 – Ibidem, points 13 et 14.

18 – Point 28.

19 – Il ressort de la présentation des faits que le prix du logiciel était de 713 000 USD, alors que celui de l'adaptation était compris dans une fourchette allant de 793 000 USD à 970 000 USD, outre 15 000 USD de frais d'installation sur le système informatique de l'acquéreur et de formation de son personnel.

20 – Arrêt Faaborg-Gelting Linien, précité, point 14.

21 – Arrêt Shipping and Forwarding Enterprise Safe, précité, points 7 et 8. Voir également arrêts du 26 juin 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729, point 38), et du 21 février 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec. p. I-1751, points 40 et 48).

22 – Arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Rec. p. I-1609, point 72 et jurisprudence citée), et University of Huddersfield, précité (point 49).

23 – Voir, pour une application récente en matière de TVA, à propos de l'article 9 de la sixième

directive, arrêt du 9 mars 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec. p. I-2427, point 21).

24 – Directive du 16 décembre 1991, complétant le système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et modifiant, en vue de l'abolition des frontières fiscales, la directive 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

25 – Arrêt du 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) e.a. (C-452/03, Rec. p. I-3947, point 23).

26 – C-58/04, Rec. p. I-8219, point 22.

27 – Dans l'arrêt du 13 mars 1990, Commission/France (C-30/89, Rec. p. I-691, point 16), la Cour a jugé que la règle de rattachement spécifique pour les prestations de transport, dérogatoire au régime général de détermination du lieu des prestations de services prévu à l'article 9, paragraphe 1, de la sixième directive, vise ainsi à assurer que chaque État membre impose les prestations de transport pour les parties du trajet accomplies sur son territoire.

28 – L'article 299, paragraphe 1, CE dispose:

«Le présent traité s'applique au Royaume de Belgique, au Royaume de Danemark, à la République fédérale d'Allemagne, à la République hellénique, au Royaume d'Espagne, à la République française, à l'Irlande, à la République italienne, au Grand-Duché de Luxembourg, au Royaume des Pays-Bas, à la République d'Autriche, à la République portugaise, à la République de Finlande, au Royaume de Suède et au Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord.»

29 – Arrêt du 10 octobre 1978, Hansen (148/77, Rec. p. 1787, point 9).

30 – Voir, à cet égard, article 2 de la convention des Nations unies sur le droit de la mer (ci-après la «convention de Montego Bay»), signée à Montego Bay le 10 décembre 1982, approuvée au nom de la Communauté européenne par la décision 98/392/CE du Conseil, du 23 mars 1998 (JO L 179, p. 1), et ratifiée par tous les États membres de l'Union européenne.

31 – Voir articles 56 et 77 de la convention de Montego Bay en ce qui concerne, respectivement, la zone économique exclusive et le plateau continental.

32 – Directive du 21 mai 1992, concernant la conservation des habitats naturels ainsi que de la faune et de la flore sauvages (JO L 206, p. 7).

33 – Arrêt du 20 octobre 2005, Commission/Royaume-Uni (C-6/04, Rec. p. I-9017, point 117).

34 – Voir, notamment, décision 2005/713/CE du Conseil, du 11 octobre 2005, autorisant la République fédérale d'Allemagne et le Royaume des Pays-Bas à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 3 de la sixième directive (JO L 271, p. 39). Voir, également, décision 95/114/CE du Conseil, du 30 mars 1995, autorisant la République fédérale d'Allemagne et le Grand-Duché de Luxembourg à appliquer une mesure dérogatoire à l'article 3 de la sixième directive (JO L 80, p. 46).

35 – Voir articles 89 et 92 de la convention de Montego Bay.

36 – Point 17.

37 – Arrêt du 23 janvier 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec. p. 231, point 20).

38 – Point 25.

