Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

30 avril 2015 *

«Renvoi préjudiciel — Système commun de taxe sur la valeur ajoutée — Directive 2006/112/CE — Articles 52, sous c), et 55 — Détermination du lieu d'une prestation de services — Preneur de la prestation identifié à la taxe sur la valeur ajoutée dans plusieurs États membres — Expédition ou transport en dehors de l'État membre dans lequel la prestation a été matériellement exécutée»

Dans l'affaire C-97/14,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongrie), par décision du 17 février 2014, parvenue à la Cour le 3 mars 2014, dans la procédure

SMK kft

contre

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

Nemzeti Adó- és Vámhivatal,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. A. Ó Caoimh, président de chambre, M^me^ C. Toader et M. E. Jarašiūnas (rapporteur), juges,

avocat général: M^me^ J. Kokott,

greffier: M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées:

— pour le gouvernement hongrois, par MM. G. Koós et M. Z. Fehér, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement hellénique, par M^mes^ K. Paraskevopoulou et I. Kotsoni, en qualité d'agents,

— pour la Commission européenne, par M. V. Bottka et M^me^ L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

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

rend le présent

* Langue de procédure: le hongrois.

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 52, sous c), et 55 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, ci-après la «directive TVA»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant SMK kft, société établie en Hongrie, à la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (direction générale des impôts de la région de Dél-alföld dépendant du service national des impôts et des taxes, ci-après la «Főigazgatósága») et au Nemzeti Adó- és Vámhivatal (service national des impôts et des taxes, ci-après le «NAV») au sujet d'une décision soumettant SMK kft au paiement de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») pour les années 2007 à 2009 et pour la période allant du mois de janvier au mois de mars de l'année 2010.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Bien qu'une partie du litige au principal porte sur la période allant du mois de janvier au mois de mars de l'année 2010 qui est soumise à la directive TVA, telle que modifiée par la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008 (JO L 44, p. 11), il ressort de la demande de décision préjudicielle que la juridiction de renvoi s'interroge uniquement sur l'interprétation des articles 52, sous c), et 55 de la directive TVA dans sa version en vigueur jusqu'au 1er janvier 2010, c'est-à-dire dans sa version antérieure aux modifications apportées par la directive 2008/8.

4 Aux termes de l'article 52 de la directive TVA, qui figure sous le titre V de celle-ci, relatif au lieu des opérations imposables:

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

[...]

c) les expertises ou les travaux portant sur des biens meubles corporels.»

5 L'article 55 de cette directive est rédigé comme suit:

«Par dérogation à l'article 52, point c), le lieu des prestations de services ayant pour objet des expertises ou des travaux portant sur des biens meubles corporels, fournies à des preneurs identifiés à la TVA dans un État membre autre que celui sur le territoire duquel ces prestations sont matériellement exécutées, est réputé se situer sur le territoire de l'État membre qui a attribué au preneur le numéro d'identification TVA sous lequel le service lui a été fourni.

La dérogation visée au premier alinéa ne s'applique que lorsque les biens font l'objet d'une expédition ou d'un transport en dehors de l'État membre où la prestation a été matériellement exécutée.»

Le droit hongrois

6 La loi LXXIV de 1992 relative à la taxe sur la valeur ajoutée (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény), telle qu'en vigueur en 2007 (ci-après la «loi relative à la TVA»), prévoyait, à son article 15, paragraphe 4:

«Est considéré comme le lieu d'exécution le lieu où la prestation des services [suivante] est matériellement exécutée:

[...]

c) (opérations de) montage, réparation, entretien, modernisation, transformation, façonnage du produit (à l'exception des opérations portant sur des biens immobiliers).

[...]»

7 Aux termes de l'article 15/A, paragraphes 12 à 14, de ladite loi:

«12. Si le preneur des services déterminés à l'article 15, paragraphe 4, sous c) et d), est un assujetti déclaré dans un État membre différent de celui où se situe le lieu de l'exécution matérielle des services, il conviendra de considérer comme lieu d'exécution le territoire de l'État membre dans lequel le commanditaire des services est enregistré comme assujetti.

13. Il ne sera pas fait application du paragraphe 12 dans le cas où le produit n'a pas été transporté hors de l'État membre dans lequel le service a été matériellement exécuté.

14. Lorsque le lieu d'exécution est déterminé par le territoire de l'État membre où la personne ou l'entité bénéficiaire en son nom propre des services définis au présent article est enregistrée, et que la personne ou l'entité commanditaire des services est enregistrée comme assujetti dans plusieurs États membres en même temps, il conviendra de considérer comme lieu d'exécution l'État membre dont les autorités fiscales ont délivré un numéro fiscal à cette personne ou entité bénéficiaire du service défini dans l'article. L'assujetti est tenu de prendre le service sous le numéro délivré par cet État membre dans lequel il effectue l'activité qui entraîne son assujettissement et dans l'intérêt de laquelle le service est exécuté.»

8 La loi CXXVII de 2007 relative à la taxe sur la valeur ajoutée, en vigueur depuis le 1er janvier 2008 (ci-après la «nouvelle loi relative à la TVA»), dispose, à son article 42, paragraphe 1:

«Dans les cas des prestations des services suivants, le lieu d'exécution est le lieu où le service a été matériellement exécuté:

[...]

d) le travail effectué sur un produit (à l'exception des biens immobiliers).»

9 Aux termes de l'article 45, paragraphes 1 et 2, de la nouvelle loi relative à la TVA:

«1. Par dérogation à l'article 42, si le bénéficiaire d'un service visé à l'article 42, paragraphe 1, sous c) et d), est un assujetti déclaré dans un autre État membre de la Communauté, différent de celui où le service est matériellement exécuté, le lieu d'exécution de ce service est l'État membre de la Communauté dans lequel le bénéficiaire du service a été enregistré comme assujetti.

2. Le paragraphe 1 est applicable dans le cas où le produit issu d'un service visé à l'article 42, paragraphe 1, sous c) et d), est expédié ou transporté en dehors de l'État membre de la Communauté où le service visé à l'article 42, paragraphe 1, sous c) et d), a été matériellement exécuté.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

10 Ainsi qu'il ressort de la décision de renvoi, SMK kft, membre du groupe de sociétés SMK, est assujettie à la TVA en Hongrie et dispose de ce fait d'un numéro d'identification TVA dans cet État. Ce groupe de sociétés comprend également SMK UK Ltd, qui est une société établie au Royaume-Uni et qui, jusqu'au 30 juillet 2007, était enregistrée en tant qu'assujettie à la fois au Royaume-Uni et en Hongrie et disposait des numéros d'identification TVA britannique et hongrois. SMK Europe NV (ci-après «SMK Europe»), société établie en Belgique et inscrite en Hongrie au registre de la taxe générale sur le chiffre d'affaires, est aussi un membre dudit groupe et est chargée de la commercialisation des produits du groupe en Europe.

11 À partir du mois de mars de l'année 2002, SMK kft a effectué en Hongrie, sur ordre et pour le compte de SMK UK Ltd, des prestations de services de sous-traitance. Cette dernière société a acquis les matières premières et les accessoires nécessaires à la fabrication de produits finis, à savoir des télécommandes qui faisaient partie d'équipements électroniques. Les appareils, installations et moyens de production étaient la propriété de SMK UK Ltd. SMK kft ne disposait pas de stocks propres de matières premières ou de produits finis et elle a exclusivement procédé à des opérations d'assemblage de ces télécommandes.

12 À la suite de l'assemblage, les produits finis sont restés dans les locaux de SMK kft, alors que le preneur des prestations de services, SMK UK Ltd, les a vendus à SMK Europe, qui les a ensuite revendus aux acquéreurs établis dans un autre État membre ou dans un pays tiers. SMK kft a été chargée, par SMK UK Ltd, de livrer ces produits à ces acquéreurs. Les factures éditées à l'occasion de ces ventes, qui valaient documents de transport, ont été établies par SMK UK Ltd au nom de l'acquéreur des produits finis, à savoir SMK Europe, mais ces derniers étaient expédiés directement aux acquéreurs finaux, situés à l'intérieur de l'Union européenne ou dans un pays tiers, auxquels SMK Europe avait revendu lesdits produits. Dans chaque cas, les produits finis ont quitté le territoire de la Hongrie et ne sont jamais parvenus au Royaume-Uni.

13 SMK kft a facturé le prix de la fabrication des produits finis, en tant que contrepartie des services rendus, à SMK UK Ltd, en franchise de taxe, avec la mention «hors effet territorial de la TVA». Sur la facture, elle a mentionné le numéro d'identification TVA britannique de SMK UK Ltd.

14 Le service d'inspection des assujettis de la direction du département de Békés dépendant du service national des impôts et des taxes (ci-après l'«autorité fiscale de premier degré») a procédé à une inspection portant sur les déclarations relatives à la TVA effectuées par SMK kft, concernant la période allant du 1er janvier au 31 décembre 2007.

15 À l'issue de cette inspection, l'autorité fiscale de premier degré a considéré que le lieu des prestations de services de sous-traitance en cause était le lieu de l'exécution matérielle de ces prestations, à savoir la Hongrie. Plus précisément, elle a estimé que SMK kft n'avait pas démontré que les produits finis avaient été expédiés en dehors de la Hongrie et qu'il n'était dès lors pas possible de considérer le Royaume-Uni comme le lieu des prestations de services. Dès lors, cette autorité fiscale a constaté l'existence d'une dette fiscale d'un montant de 27 712 000 forints hongrois (HUF) et a enjoint à SMK kft de la payer.

16 SMK kft a contesté la décision de l'autorité fiscale de premier degré devant la Főigazgatósága, en faisant valoir que les conditions posées par l'article 15/A, paragraphes 12 et 13, de la loi relative à la TVA étaient remplies, de telle sorte que les services de sous-traitance en cause au principal pouvaient

être facturés hors TVA en tant qu'opérations juridiques réalisées hors du champ d'application territorial de cette loi. Elle a soutenu qu'il n'existait pas d'obligation de transporter les produits finis dans l'État membre du preneur des prestations de services.

17 Par sa décision du 10 décembre 2012, la Főigazgatósága, statuant en tant qu'autorité fiscale de deuxième degré, a maintenu la décision de l'autorité fiscale de premier degré. Elle a constaté que les produits finis avaient été vendus par SMK UK Ltd à SMK Europe avant leur transport, alors qu'ils étaient encore sur le territoire hongrois. Elle a estimé, dans ces conditions, que le transport de ces produits était la conséquence de leur vente et non celle de la prestation de services de sous-traitance.

18 Par ailleurs, l'autorité fiscale de premier degré a procédé à une inspection portant sur les déclarations relatives à la TVA et à l'impôt sur les sociétés pour les années 2008 et 2009, ainsi que pour la période allant du mois de janvier au mois de mars de l'année 2010. Au cours de cette période, SMK kft a également effectué, pour le compte de SMK UK Ltd, des prestations de services de sous-traitance, pour lesquelles elle n'a pas établi de TVA.

19 À la suite d'un réexamen de cette inspection, le directeur général de la Főigazgatósága a constaté, à la charge de SMK kft, une dette fiscale d'un montant de 107 616 000 HUF et lui a infligé une amende fiscale de 21 523 000 HUF ainsi qu'une pénalité de retard de 38 208 000 HUF. Il a considéré que, en application des articles 42, paragraphe 1, sous b) à d), et 45 de la nouvelle loi relative à la TVA, le lieu d'exécution de la prestation de services de sous-traitance que cette société a effectuée pendant la période susmentionnée se situait en Hongrie.

20 SMK kft a contesté la décision de l'autorité fiscale de premier degré devant le NAV, lequel, par décision du 8 janvier 2013, a maintenu ladite décision en considérant que le lieu d'exécution des prestations de services de sous-traitance se trouvait en Hongrie.

21 SMK kft a introduit un recours administratif contre la décision de la Főigazgatósága du 10 décembre 2012 et la décision du NAV du 8 janvier 2013 devant la juridiction de renvoi. En ce qui concerne, en premier lieu, la décision de la Főigazgatósága, SMK kft fait notamment valoir que, aux fins de la détermination du lieu d'exécution de la prestation de services ayant pour objet des travaux portant sur des biens, l'article 55 de la directive TVA n'exige pas que ces biens soient livrés dans l'État membre du preneur des prestations de services. Selon elle, il suffit qu'ils aient fait l'objet d'un transport ou d'une expédition en dehors de l'État membre où leur fabrication a pris fin.

22 SMK kft souligne que, à l'issue de la prestation de services qu'elle a effectuée, les produits finis, qui ont été vendus à des acquéreurs situés dans un État autre que la Hongrie, ont, de ce fait, quitté le territoire de cette dernière. Le fait que le preneur des prestations de services, à savoir SMK UK Ltd, ait été aussi inscrit au registre hongrois de la TVA en 2007 ne signifierait pas qu'il a bénéficié des prestations de services sous un numéro d'identification TVA hongrois, puisque son activité principale était liée à un établissement situé dans un autre État membre. SMK kft estime que l'article 15/A, paragraphe 14, de la loi relative à la TVA est contraire à la directive TVA.

23 La Főigazgatósága fait valoir que SMK UK Ltd était tenue de prendre en compte la prestation de services sous le numéro d'identification TVA hongrois de SMK UK Ltd, car la vente des produits finis issus des travaux réalisés par SMK kft avait eu lieu en Hongrie. Il s'ensuit, selon elle, que le lieu des prestations de services était réputé se situer sur le territoire de cet État membre et que, dès lors, ces prestations n'échappaient pas à l'effet territorial de la loi relative à la TVA. Le transport des produits finis serait sans incidence sur le fait que, une fois la prestation de services exécutée, SMK kft était redevable de la TVA.

24 En ce qui concerne, en second lieu, la décision du NAV du 8 janvier 2013, SMK kft considère que l'obligation d'acquitter la TVA ne saurait être déduite de la directive TVA, sauf à adopter une interprétation contraire à cette dernière. Selon elle, il appartient au preneur des prestations de services de décider qui supporte l'obligation fiscale. Enfin, le refus d'appliquer l'exemption fiscale aux services en cause violerait les principes de territorialité et de neutralité de la TVA.

25 Le NAV fait valoir que, afin d'appliquer l'exception prévue à l'article 55 de la directive TVA, il convient d'examiner si le preneur des prestations de services de sous-traitance disposait, ou devait disposer, d'un numéro d'identification TVA en Hongrie. Elle souligne, à cet égard, que les produits finis, qui ont été assemblés par SMK kft, n'ont pas été expédiés vers l'État membre sur le territoire duquel est situé le siège de SMK UK Ltd, mais ont été vendus alors qu'ils étaient en Hongrie, de telle sorte que cet État membre doit être considéré comme le lieu de réalisation de la vente effectuée par SMK UK Ltd.

26 C'est dans ces circonstances que le Gyulai Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunal administratif et du travail de Gyula) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Convient-il de comprendre l'article 55 de la directive TVA, en vigueur jusqu'au 1er janvier 2010, en ce sens que cette disposition ne concerne que les assujettis preneurs de services qui n'ont pas été déclarés aux fins de la TVA, ou qui n'étaient pas obligés de l'être, dans l'État membre du lieu où la prestation est matériellement exécutée?

2) En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce exclusivement l'article 52 de la directive TVA qui est applicable à la détermination du lieu de la prestation de services?

3) En cas de réponse négative à la première question, convient-il de comprendre l'article 55 de la directive TVA, en vigueur jusqu'au 1er janvier 2010, en ce sens que, si un assujetti qui bénéficie de services de sous-traitance dispose, ou devrait disposer, d'un numéro d'identification TVA dans plusieurs États membres, c'est à cet assujetti qu'il appartient exclusivement de décider sous quel numéro fiscal il bénéficie de cette prestation (y compris dans le cas où l'assujetti qui bénéficie de la prestation est considéré comme étant établi dans l'État membre du lieu d'exécution matérielle de la prestation, mais dispose d'un numéro d'identification TVA dans un autre État membre)?

4) S'il est répondu à la troisième question que le bénéficiaire de services a un droit d'option illimité, convient-il de comprendre l'article 55 de la directive TVA en ce sens que:

— jusqu'au 31 décembre 2009, le service peut être considéré comme ayant été exécuté sous le numéro d'identification TVA indiqué par le bénéficiaire, si celui-ci est un assujetti également déclaré (établi) dans un autre État membre, et si les produits sont expédiés ou transportés en dehors de l'État membre dans lequel le service a été matériellement exécuté?

— le fait que le bénéficiaire soit un assujetti établi dans un autre État membre, mais qu'il ait livré les produits finis à un intermédiaire en les expédiant ou en les transportant en dehors de l'État membre où la prestation a été exécutée, et que ledit intermédiaire les revende dans un troisième État membre de l'Union sans que le bénéficiaire des services de sous-traitance ait d'abord réexpédié les produits finis à son propre établissement a-t-il une incidence sur la détermination du lieu d'exécution de la prestation de services?

5) Si le bénéficiaire des services ne dispose pas d'un droit d'option illimité, l'applicabilité de l'article 55 de la directive TVA, en vigueur jusqu'au 1er janvier 2010, est-elle affectée:

— par les circonstances dans lesquelles le bénéficiaire des services de fabrication s'approvisionne en matières premières à travailler et les met à la disposition de celui qui effectuera la fabrication,

— par le fait que l'assujetti qui bénéficie du service vend les produits qui résultent de la fabrication à partir de tel ou tel État membre et sous tel ou tel numéro fiscal,

— par le fait – ainsi que cela était le cas en l'espèce – que les produits manufacturés résultant des opérations de fabrication, alors qu'ils étaient encore dans le pays où ils ont été fabriqués, aient fait l'objet de plusieurs ventes dans le cadre d'une chaîne d'opérations, puis ont été transportés hors de ce pays, directement à l'adresse de l'acquéreur final?»

Sur les questions préjudicielles

27 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour, telle que prévue à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises (voir arrêt Douane Advies Bureau Rietveld, C-541/13, EU:C:2014:2270, point 18 et jurisprudence citée).

28 À cet égard, il ressort de la décision de renvoi que, dans l'affaire au principal, est en cause la détermination, aux fins de la TVA, du lieu des prestations de services de sous-traitance exécutées par la requérante au principal en Hongrie, sur ordre et pour le compte de SMK UK Ltd, établie au Royaume-Uni, propriétaire des produits sur lesquels portaient ces prestations. Il ressort également des éléments fournis à la Cour que les prestations de services en cause consistaient en l'assemblage de télécommandes appartenant à SMK UK Ltd par la requérante au principal. Après leur assemblage, les produits finis en cause demeuraient en Hongrie. SMK UK Ltd les vendait ensuite à SMK Europe, laquelle les revendait à des acquéreurs établis soit dans un autre État membre, soit dans un pays tiers. Ainsi, ce n'est qu'après leur revente que ces produits finis ont fait l'objet d'un transport ou d'une expédition en dehors de la Hongrie.

29 Il convient de noter également que la juridiction de renvoi distingue la période pendant laquelle le preneur des prestations de services était identifié à la TVA tant en Hongrie qu'au Royaume-Uni et la période pendant laquelle il ne disposait plus d'un numéro d'identification TVA en Hongrie.

30 Au vu de ce qui précède, les cinq questions préjudicielles, qu'il convient de traiter ensemble, doivent être considérées comme portant, en substance, sur le point de savoir si l'article 55 de la directive TVA, dans sa version en vigueur jusqu'au 1er janvier 2010, doit être interprété en ce sens qu'il s'applique dans des circonstances telles que celles en cause au principal, où le preneur des prestations de services était identifié à la TVA à la fois dans l'État membre dans lequel les prestations ont été matériellement exécutées et dans un autre État membre, puis uniquement dans cet autre État membre, et où les biens meubles corporels sur lesquels ont porté ces prestations ont fait l'objet d'une expédition ou d'un transport en dehors de l'État membre où ces prestations ont été matériellement exécutées non pas à l'issue de ces prestations, mais à la suite de la vente ultérieure de ces biens.

31 La directive TVA, qui a remplacé 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), contient un titre V, consacré au lieu des opérations imposables. Le chapitre 3 qui figure sous ce titre est relatif au lieu des prestations de services et les sections 1 et 2 de celui-ci établissent respectivement les règles générales pour la détermination du lieu d'imposition de ces prestations ainsi que des dispositions particulières relatives à des prestations de services spécifiques. À l'instar de l'article 9, paragraphes 2 et 3, de la sixième directive 77/388, les articles 44 à 59 de la directive TVA contiennent des règles qui déterminent le lieu de rattachements fiscaux spécifiques (voir arrêt Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, points 37 et 38).

32 Conformément à une jurisprudence de la Cour bien établie, l'objectif des dispositions déterminant le lieu de rattachement fiscal des prestations de services est 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 (arrêt Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, point 42 et jurisprudence citée).

33 Ainsi, une disposition telle que l'article 55 de la directive TVA détermine le lieu de rattachement fiscal d'une prestation de services et délimite les compétences des États membres. À cette fin, ladite disposition vise à établir une répartition rationnelle des champs d'application respectifs des législations nationales en matière de TVA, en déterminant de manière uniforme le lieu de rattachement fiscal des prestations de services (voir, en ce sens, arrêt Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, points 50 et 51).

34 Il convient de rappeler que la règle générale de la détermination du lieu de rattachement fiscal des prestations de services ayant pour objet des travaux portant sur des biens meubles corporels est établie à l'article 52, sous c), de la directive TVA, aux termes duquel le lieu de telles prestations de services est l'endroit où ces prestations sont matériellement exécutées.

35 L'article 55 de la directive TVA dispose que, par dérogation à ladite règle, le lieu des prestations de services susmentionnées, fournies à des preneurs identifiés à la TVA dans un État membre autre que celui sur le territoire duquel ces prestations sont matériellement exécutées, est réputé se situer sur le territoire de l'État membre qui a attribué au preneur des prestations le numéro d'identification TVA sous lequel le service lui a été fourni. Cette dérogation s'applique uniquement lorsque les biens font l'objet d'une expédition ou d'un transport en dehors de l'État membre où la prestation a été matériellement exécutée.

36 Ainsi, il ressort du libellé de l'article 55 de la directive TVA que la dérogation prévue à ce dernier article s'applique lorsque deux conditions cumulatives sont réunies. Premièrement, le preneur des prestations doit être «identifié à la TVA» dans un État membre autre que celui sur le territoire duquel ces prestations sont matériellement exécutées et, deuxièmement, les biens doivent être expédiés ou transportés en dehors de l'État membre de l'exécution matérielle des prestations.

37 La détermination du lieu de la prestation de services devant être effectuée au regard des seuls éléments factuels afférents à l'opération taxable en cause, la seconde condition posée à l'article 55 de la directive TVA pour l'application de la dérogation qu'il prévoit doit être appréciée en fonction de ces seuls éléments et non au regard d'éventuelles opérations postérieures.

38 Dès lors, pour que l'article 55 de la directive TVA trouve à s'appliquer, le transport ou l'expédition des biens doit être effectué dans le cadre de l'opération relative aux travaux portant sur ces biens, avant la réalisation, le cas échéant, d'une autre opération concernant ces biens soumise à la TVA.

39 En l'occurrence, ainsi qu'il ressort du dossier soumis à la Cour et qu'il est rappelé au point 28 du présent arrêt, après leur assemblage, les produits finis en cause au principal demeuraient en Hongrie et n'étaient transportés en dehors de cet État membre qu'après les opérations consistant en la vente et en la revente de ces produits.

40 Il s'ensuit que, dans le cadre des prestations de services en cause au principal, il n'y a pas eu de transport ou d'expédition des biens en dehors de l'État membre d'exécution matérielle de ces prestations. La condition relative au transport ou à l'expédition des biens prévue à l'article 55 de la directive TVA n'était donc pas remplie. Dès lors, le lieu de rattachement fiscal de ces prestations doit être déterminé en application de l'article 52, sous c), selon lequel ce lieu est celui de l'État membre de leur exécution matérielle, en l'occurrence la Hongrie.

41 Par ailleurs, il y a lieu de constater, en ce qui concerne la première condition prévue pour l'application de l'article 55 de la directive TVA, que le fait que, pendant la période des prestations de services en cause, le preneur de ces prestations était identifié à la TVA à la fois en Hongrie et au Royaume-Uni,

puis uniquement dans ce dernier État membre, n'a pas d'incidence sur la solution du litige pendant devant la juridiction de renvoi, dès lors que, dans le cadre de ces prestations de services, les biens n'avaient pas été transportés ou expédiés en dehors de la Hongrie.

42 Eu égard à l'ensemble de ce qui précède, il convient de répondre aux questions préjudicielles que l'article 55 de la directive TVA, dans sa version en vigueur jusqu'au 1er janvier 2010, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'applique pas dans les circonstances telles que celles en cause au principal, où le preneur des prestations de services était identifié à la TVA à la fois dans l'État membre dans lequel les prestations ont été matériellement exécutées et dans un autre État membre, puis uniquement dans cet autre État membre, et où les biens meubles corporels sur lesquels ont porté ces prestations ont fait l'objet d'une expédition ou d'un transport en dehors de l'État membre où les prestations de services ont été matériellement exécutées non pas à l'issue de ces prestations, mais à la suite de la vente ultérieure de ces biens.

Sur les dépens

43 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 (huitième chambre) dit pour droit:

L'article 55 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, dans sa version en vigueur jusqu'au 1er janvier 2010, doit être interprété en ce sens qu'il ne s'applique pas dans les circonstances telles que celles en cause au principal, où le preneur des prestations de services était identifié à la taxe sur la valeur ajoutée à la fois dans l'État membre dans lequel les prestations ont été matériellement exécutées et dans un autre État membre, puis uniquement dans cet autre État membre, et où les biens meubles corporels sur lesquels ont porté ces prestations ont fait l'objet d'une expédition ou d'un transport en dehors de l'État membre où les prestations de services ont été matériellement exécutées non pas à l'issue de ces prestations, mais à la suite de la vente ultérieure de ces biens.

Signatures