



L'article est paru dans *Option Finance*, n° 864, 2 janvier 2006, p. 22. Il est publié avec la permission de l'éditeur.

FOURNITURE DE LOGICIEL : LIVRAISON DE BIEN OU PRESTATION DE SERVICE?

par **Patrice Lefèvre-Péaron**, avocat associé, Morgan Lewis & Bockius, +33 (0) 1 5330 4300

Le régime de TVA applicable aux opérations de fourniture de logiciels repose sur la distinction entre les logiciels « standards » et les logiciels « spécifiques ».

Est qualifié de standard le logiciel fabriqué en série qui peut être acquis et utilisé par tous les clients pour la réalisation des mêmes applications ou fonctions, après son installation et une formation limitée. La cession d'un logiciel standard s'analyse en une livraison de bien. A l'inverse, la fourniture d'un logiciel spécifique, conçu spécialement pour l'utilisateur ou nécessitant une adaptation à ses besoins particuliers, est considérée comme une prestation de service (Rép. Authié : Sén. 11 octobre 1984 p. 1638 n° 16353 ; Inst. 16 février 1996, 3 A-1-96 n° 2 ; D. adm. 3 A-2143 n° 66, 20 octobre 1999).

Cette qualification, qui emporte des conséquences en matière d'exigibilité et de territorialité, est parfois difficile à établir, compte tenu de l'évolution de l'offre en matière informatique.

C'est ainsi que la Cour de justice des communautés européennes a eu à se prononcer sur la situation d'un assureur néerlandais ayant acquis auprès d'un fournisseur établi aux Etats-Unis un logiciel destiné à gérer des contrats d'assurance. Les modalités de la convention étaient les suivantes : le fournisseur devait livrer le logiciel à son client puis l'adapter afin que ce dernier puisse l'utiliser dans le cadre de la gestion des contrats d'assurance qu'il commercialisait ; chacune des prestations faisait l'objet d'une facturation distincte.

Se fondant sur l'apparente dualité des prestations, le contribuable n'avait acquitté la TVA aux Pays-Bas que sur les opérations d'adaptation et non sur l'acquisition du logiciel (au titre de laquelle il se prévalait d'une exonération à l'importation). L'administration fiscale néerlandaise considérait en revanche que le service fourni consistait en une seule et même prestation de service et que la TVA devait s'appliquer à l'ensemble des montants dus par le client au titre du contrat.

Saisie à titre préjudiciel par la Cour suprême des Pays-Bas, la CJCE a décidé, d'une part, que la fourniture et l'adaptation ultérieure du logiciel devaient être considérées comme formant une prestation unique et, d'autre part, que ladite prestation devait s'analyser en une prestation de services dès lors que l'adaptation, qui s'était étalée sur deux ans et dont le coût avait dépassé celui de l'acquisition du logiciel, n'était ni mineure ni accessoire mais, au contraire, prédominante en ce qu'elle revêtait une importance décisive aux fins de permettre l'utilisation d'un logiciel sur mesure par l'acquéreur (CJCE 27 octobre 2005, aff. C-41/04 *Levob Verzekeringen BV c/ Staatssecretaris van Financiën*).