

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

29 martie 2007 ^{*}

În cauza C-111/05,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 234 CE de Regeringsrätten (Suedia), prin decizia din 24 februarie 2005, primită de Curte la 4 martie 2005, în procedura

Aktiebolaget NN

împotriva

Skatteverket,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul A. Rosas, președinte de cameră, domnii A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus (raportor) și A. Ó Caoimh, judecători,

^{*} Limba de procedură: suedeza.

avocat general: domnul P. Léger,
grefer: domnul R. Grass,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Aktiebolaget NN, de doamna U. Grefberg Nyberg, processansvarig;
- pentru Skatteverket, de domnul B. Persson, în calitate de agent;
- pentru Comisia Comunităților Europene, de doamna L. Ström van Lier și de domnul D. Triantafyllou, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 14 septembrie 2006,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 2 punctul 1, a articolului 3 alineatul (1), a articolelor 5 și 6, a articolului 8 alineatul (1) litera (a) și a articolului 9 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/93/CE a Consiliului din 3 decembrie 2002 (JO L 331, p. 27, denumită în continuare „a șasea directivă”).
- 2 Întrebările adresate de către instanța de trimitere au fost formulate în cadrul unei acțiuni introduse de Aktiebolaget NN (denumită în continuare „societatea NN”), stabilită în Suedia, împotriva unui aviz prealabil emis de Skatterättsnämnden (comisie de drept fiscal) în legătură cu aplicarea dispozițiilor referitoare la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) unei operațiuni care constă în instalarea între Suedia și un alt stat membru a unui cablu din fibre optice din care o parte trebuie să fie așezată pe fundul mării situat în ape internaționale.

Cadrul juridic

Reglementarea comunitară

- 3 Articolul 2 din a șasea directivă prevede:

„Taxa pe valoarea adăugată se aplică:

1. livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană plătitoare de impozit care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]

- 4 Articolul 3 din această directivă prevede:

„(1) În sensul prezentei directive:

- «teritoriul unui stat membru» înseamnă teritoriul țării, conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la alineatele (2) și (3);
- «Comunitate» sau «teritoriul comunitar» înseamnă teritoriul statelor membre, conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la alineatele (2) și (3);

— [...]

(2) În sensul prezentei directive, «teritoriul țării» înseamnă zona de aplicare a Tratatului de instituire a [Comunității Europene], conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la articolul [299 CE].

[...]” [traducere neoficială]

5 În temeiul articolului 5 din directiva menționată:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

[...]” [traducere neoficială]

6 Articolul 6 din a șasea directivă prevede:

„(1) «Prestare de servicii» înseamnă orice tranzacție care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5.

[...]” [traducere neoficială]

7 Articolul 8 din această directivă precizează:

„(1) Locul de livrare a bunurilor se consideră:

- (a) în cazul bunurilor expediate sau transportate fie de către furnizor, fie de către persoana căreia îi sunt livrate, fie de către o terță persoană: locul unde se află bunurile în momentul în care începe expedierea sau transportul către persoana căreia îi sunt livrate. În cazul în care bunurile sunt instalate sau asamblate, cu sau fără realizarea unei funcționări de probă de către furnizor sau în numele acestuia, locul livrării se consideră a fi locul unde bunurile sunt instalate sau asamblate. În cazurile în care instalarea sau asamblarea se efectuează într-un alt stat membru decât cel al furnizorului, statul membru pe teritoriul căruia are loc instalarea sau asamblarea ia toate măsurile necesare pentru a evita dubla impozitare în statul respectiv;

[...]” [traducere neoficială]

8 Articolul 9 din directiva menționată prevede:

„(1) Locul unde este prestat un serviciu este considerat ca fiind locul unde prestatorul și-a stabilit sediul sau în care are o unitate fixă de unde prestează

serviciul sau, în absența unui sediu sau a unei unități fixe, locul unde prestatorul își are adresa permanentă sau domiciliul stabil.

(2) Cu toate acestea:

- (a) locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile, inclusiv a serviciilor agenților și experților imobiliari, și a serviciilor de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, cum ar fi serviciile arhitecților și ale societăților care asigură supraveghere în locul respectiv, este locul unde se află bunurile;

[...]” [traducere neoficială]

Reglementarea națională

- ⁹ Din capitolul 1 articolul 1 din legea privind taxa pe valoarea adăugată (mervärdesskattelagen, SFS 1994, nr. 200, denumită în continuare „ML”) reiese că această taxă este datorată, printre altele, atunci când o operațiune este considerată ca fiind realizată pe teritoriul țării.

- ¹⁰ În sensul capitolului 1 articolul 6 din ML, prin „bunuri” se înțelege „obiectele corporale” din care fac parte imobilele, de asemenea gazul, precum și căldura, frigul și energia electrică. Potrivit capitolului 5 articolul 2, un bun care, în temeiul

contractului încheiat între vânzător și cumpărător, trebuie transportat până la acesta din urmă este vândut pe teritoriul țării dacă acest bun se află în țară în momentul în care vânzătorul, cumpărătorul sau un terț încep transportul acestuia către cumpărător (punctul 1) sau, când bunul nu se găsește în țară în momentul în care începe transportul, dacă acesta este asamblat sau instalat de către vânzător sau pe seama acestuia (punctul 2).

- 11 Prin „serviciu”, în sensul capitolului 1 articolul 6 din ML, se înțelege tot ceea ce nu este considerat bun și care poate fi furnizat în cadrul unei activități profesionale. Potrivit capitolului 5 articolul 4 prima liniuță din această lege, serviciile care privesc un imobil sunt prestate pe teritoriul țării dacă imobilul este situat acolo. În temeiul capitolului 5 articolul 6 prima liniuță teza a patra din legea menționată, serviciile sunt prestate pe teritoriul țării dacă sunt executate în Suedia și privesc lucrări asupra unor bunuri mobile, inclusiv servicii de supraveghere sau de analiză asupra unor asemenea bunuri. Capitolul 5 articolul 8 prima liniuță din ML prevede, printre altele, că, pentru alte servicii decât cele vizate la articolele 4 și 5, la articolul 6 litera a) sau la articolul 7 litera a) (însă aceasta nu este aplicabilă, printre altele, serviciilor de telecomunicații), operațiunea este considerată ca fiind realizată pe teritoriul țării dacă prestatorul are în Suedia sediul sau o unitate fixă de unde prestează serviciul. În plus, la aceeași liniuță se prevede că serviciile care nu sunt prestate nici de la sediul sau de la unitatea fixă din Suedia, nici în străinătate sunt considerate ca fiind prestate pe teritoriul țării dacă prestatorul de servicii are adresa permanentă sau domiciliul stabil în Suedia.

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 12 Societatea NN exercită, în sectorul telecomunicațiilor, activități care constau, printre altele, în instalarea, întreținerea și repararea de cabluri din fibre optice. Aceasta

intenționează să încheie contracte privind furnizarea și instalarea între Suedia și un alt stat membru a unui cablu submarin din fibre optice care va fi utilizat de către cumpărător pentru a oferi servicii de transmisie către diverși operatori de telecomunicații. Societatea NN va cumpăra cablul și restul materialului necesar diverșilor antreprenori, va afreta o navă cu echipajul aferent și va recruta personal specializat în instalarea cablurilor.

- 13 Cablul va fi fixat și îngropat pe teritoriul continental suedez, pentru a fi ulterior instalat și, dacă este cazul, îngropat pe fundul mării, mai întâi în apele interioare și în marea teritorială a Suediei, apoi pe platoul continental al Suediei și al celui alt stat membru, în calitate de state de coastă, și, în sfârșit, în marea teritorială și în apele interioare ale celui alt stat membru, pentru a fi, în final, fixat și îngropat pe teritoriul continental al acestuia din urmă. Având în vedere distanțele dintre punctele de ancoraj, în anumite cazuri se va putea dovedi necesară prelungirea cablului, această operațiune constituind o procedură tehnică relativ complexă. În împrejurări normale, costul materialului poate atinge 80-85 % din costul total. Dacă împrejurările sunt defavorabile, precum în caz de furtună, partea materialului în costul total se diminuează.
- 14 După instalare și după anumite probe preliminare, dreptul de proprietate asupra cablului se transferă cumpărătorului. Lucrarea va continua ulterior prin probe complementare pe durata a treizeci de zile și societatea NN va remedia atunci eventualele defecte.
- 15 Societatea NN a solicitat un aviz prealabil de la Skatterättsnämnden, în scopul de a afla, pe de o parte, dacă operațiunea avută în vedere constituia un serviciu cu privire

la un imobil în sensul capitolului 5 articolul 4 din ML sau o lucrare cu privire la un bun mobil în sensul capitolului 5 articolul 6 din aceeași lege sau un alt tip de serviciu și, pe de altă parte, dacă Suedia este țara de prestare a serviciului.

- 16 Skatterättsnämnden a emis avizul la 13 iunie 2003. Acesta a apreciat că operațiunea avută în vedere trebuia considerată ca fiind un serviciu prestat în Suedia, în aplicarea capitolului 5 articolul 8 prima liniuță din ML, deoarece aceasta nu prezintă caracteristici care să permită aplicarea normelor speciale de stabilire a locului operațiunii prevăzute la articolele 4 și 5, la articolul 6 litera a) și la articolul 7 litera a) din capitolul 5 al ML.
- 17 Societatea NN a făcut apel împotriva respectivului aviz prealabil în fața Regeringsrätten. Ea susține că instalarea cablului în cauză în acțiunea principală constituie un serviciu care privește un bun imobil în sensul capitolului 5 articolul 4 din ML și că, în consecință, TVA-ul este datorat numai pentru serviciile prestate pe teritoriul continental, în apele interioare și în marea teritorială a Suediei.
- 18 Considerând că o interpretare a dreptului comunitar era necesară soluționării acțiunii principale, Regeringsrätten a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) O operațiune imposabilă cu privire la livrarea și fixarea unui cablu instalat pe teritoriile a două state membre, precum și în afara teritoriului comunitar, în care

prețul cablului propriu-zis reprezintă o parte în mod evident preponderentă din costurile totale, trebuie considerată o livrare de bunuri în vederea aplicării prevederilor celei de a șasea directive [...] cu privire la locul operațiunilor supuse impozitării?

- 2) Dacă, dimpotrivă, o astfel de operațiune trebuie considerată o prestare de servicii, trebuie apreciat că acest serviciu prezintă o astfel de legătură cu un bun imobil încât locul prestării serviciului trebuie determinat prin aplicarea articolului 9 alineatul (2) litera (a) din a șasea directivă?

- 3) Dacă răspunsul la una dintre primele două întrebări este afirmativ, articolul 8 alineatul (1) litera (a) din [a șasea] directivă sau, în subsidiar, articolul 9 alineatul (2) litera (a) din aceasta trebuie interpretat în sensul că o operațiune trebuie divizată în funcție de amplasarea geografică a cablului?

- 4) Dacă răspunsul la a treia întrebare este afirmativ, trebuie ca articolul 8 alineatul (1) litera (a) din [a șasea] directivă sau, în subsidiar, articolul 9 alineatul (2) litera (a) din aceasta coroborat cu articolul 2 punctul 1 și cu articolul 3 alineatul (1) din aceeași directivă să fie înțeles în sensul că TVA-ul nu este datorat pentru partea din livrare sau din prestarea de servicii aferentă unei zone care nu face parte din teritoriul comunitar?"

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 19 Prin intermediul primei întrebări formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă, în scopul perceperii TVA-ului, o operațiune care privește livrarea și instalarea unui cablu din fibre optice care leagă două state membre și este situat parțial în afara teritoriului comunitar, în care prețul cablului propriu-zis reprezintă o parte în mod evident preponderentă din costurile totale, trebuie să fie privită ca o livrare de bunuri în sensul articolului 5 alineatul (1) din a șasea directivă.
- 20 Cu titlu preliminar, trebuie să se determine dacă, în ceea ce privește TVA-ul, livrarea și instalarea unui cablu în împrejurările descrise de către instanța de trimitere trebuie să fie considerate două operațiuni impozabile distincte sau o operațiune complexă unică alcătuită din mai multe elemente.
- 21 Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă, cu scopul de a determina, pe de o parte, dacă ne găsim în prezența a două sau mai multe prestații distincte sau a unei prestații unice și, pe de altă parte, dacă, în acest din urmă caz, această prestație unică trebuie să fie calificată ca fiind livrare de bunuri sau prestare de servicii (a se vedea în acest sens hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec., p. I-2395, punctele 12-14, hotărârea din 25 februarie 1999, CPP, C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 28, precum și hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank, C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 19).
- 22 Având în vedere dubla împrejurare că, pe de o parte, din articolul 2 punctul 1 din a șasea directivă rezultă că fiecare operațiune trebuie să fie considerată în mod normal

ca fiind distinctă și independentă și că, pe de altă parte, operațiunea constituită dintr-o singură prestație pe plan economic nu trebuie să fie descompusă în mod artificial, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului TVA-ului, este important să fie identificate mai întâi elementele caracteristice ale operațiunii respective, pentru a determina dacă persoana impozabilă îi livrează clientului său mai multe prestații principale distincte sau o prestație unică (a se vedea în acest sens hotărârile citate anterior CPP, punctul 29, și Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 20).

23 În această privință, Curtea a considerat că suntem în prezența unei prestații unice atunci când două sau mai multe elemente sau acte furnizate clientului de către persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează, în mod obiectiv, o singură prestație economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial (hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 22).

24 În speță, contractul avut în vedere de către societatea NN are ca obiect cesionarea, după finalizarea instalării și realizarea probelor de funcționare, a unui cablu instalat și aflat în stare de funcționare.

25 Din această constatare rezultă că, pe de o parte, toate elementele care compun operațiunea în discuție în acțiunea principală apar ca fiind necesare pentru realizarea sa și că, pe de altă parte, sunt strâns legate. În aceste condiții, nu s-ar putea, fără a da operațiunii un caracter artificial, să se considere că mai întâi clientul va dobândi cablul din fibre optice și apoi, de la același furnizor, prestările de servicii aferente instalării acestuia (a se vedea, prin analogie, hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctul 24).

- 26 În consecință, livrarea și instalarea unui cablu, în împrejurările descrise de către instanța de trimitere, trebuie să fie considerate o operațiune unică din punctul de vedere al TVA-ului.
- 27 Pentru a determina în continuare dacă o operațiune complexă unică, precum cea din acțiunea principală, trebuie considerată livrare de bunuri sau prestare de servicii, este necesar să fie identificate elementele predominante ale acesteia (a se vedea în special hotărârile citate anterior Faaborg-Gelting Linien, punctele 12 și 14, precum și Levob Verzekeringen și OV Bank, punctul 27).
- 28 Din jurisprudența Curții rezultă că, în ipoteza unei operațiuni complexe unice, o prestație trebuie să fie considerată ca fiind accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului (a se vedea în acest sens hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin, C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 24, și hotărârea CPP, citată anterior, punctul 30).
- 29 Din decizia de trimitere rezultă că instalarea cablului în cauză în acțiunea principală necesită aplicarea unor proceduri tehnice complexe, impune utilizarea unui echipament specializat, necesită un know-how specific și apare nu numai ca fiind indisociabilă de livrarea bunului într-o operațiune de o asemenea anvergură, dar în egală măsură indispensabilă pentru utilizarea și exploatarea ulterioare ale bunului respectiv. Rezultă că instalarea acestui cablu nu constituie un simplu element accesoriu al livrării.

- 30 Rămâne totuși să se determine dacă, având în vedere elementele care caracterizează operațiunea în cauza în acțiunea principală, trebuie să prevaleze livrarea cablului sau instalarea acestuia pentru a califica operațiunea fie ca o livrare de bunuri, fie ca o prestare de servicii.
- 31 În această privință, trebuie să se amintească faptul că, în temeiul articolului 5 alineatul (1) din a șasea directivă, „«livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”.
- 32 Potrivit jurisprudenței Curții, din cuprinsul acestei dispoziții rezultă că noțiunea de livrare a unui bun nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun. Finalitatea celei de a șasea directive ar putea să fie compromisă în cazul în care constatarea existenței unei livrări de bunuri, care este una dintre cele trei operațiuni taxabile, ar fi supusă îndeplinirii unor condiții care variază în funcție de dreptul civil al statului membru vizat (a se vedea în acest sens hotărârea din 8 februarie 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rec., p. I-285, punctele 7 și 8, hotărârea din 4 octombrie 1995, *Armbrecht*, C-291/92, Rec., p. I-2775, punctele 13 și 14, hotărârea din 6 februarie 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rec., p. I-1317, punctele 32 și 33, precum și hotărârea din 21 aprilie 2005, *HE*, C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 64).
- 33 Din datele puse la dispoziție de instanța de trimitere reiese că respectivul contract are ca obiect un bun corporal, și anume un cablu din fibre optice, care este cumpărat și instalat de către furnizor și care, ulterior probelor de funcționare efectuate de către acesta din urmă, este destinat să fie transferat clientului, care va putea dispune de acest cablu în calitate de proprietar.

- 34 Faptul că livrarea cablului respectiv este însoțită de instalarea acestuia din urmă nu este în contradicție, în principiu, cu faptul că operațiunea face parte din domeniul de aplicare a articolului 5 alineatul (1) din a șasea directivă.
- 35 Într-adevăr, în primul rând, din articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă rezultă că un bun corporal poate face obiectul unei instalări sau al unei asamblări, cu sau fără realizarea unei funcționări de probă de către furnizor sau în numele său, fără ca operațiunea să își piardă în mod necesar calificarea de „livrare de bunuri”. În al doilea rând, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 51 din concluziile sale, această dispoziție nu face distincție între modurile de instalare, astfel încât încorporarea în sol a unui bun mobil nu trebuie în mod necesar să fie legată de noțiunea „lucrare de construcții” în sensul articolului 5 alineatul (5) din a șasea directivă.
- 36 Din decizia de trimitere rezultă de asemenea că, dacă instalarea cablului în cauză în acțiunea principală se desfășoară în împrejurări normale, cifra de afaceri pe care furnizorul o va obține din operațiune este compusă, în cea mai mare parte, din costul cablului propriu-zis și al celorlalte materiale, care reprezintă 80-85 % din valoarea totală a respectivei operațiuni, în timp ce, în cazul în care condițiile sunt defavorabile, de exemplu din cauza dificultății terenului, a stării fundului mării, a necesității de a prelungi cablul sau a unor furtuni, partea costului materialului în raport cu costul total se diminuează.
- 37 În această privință, dacă este adevărat că raportul dintre prețul bunului și cel al serviciilor este un element obiectiv care constituie un indiciu de care se poate ține cont în scopul calificării operațiunii din acțiunea principală, nu este mai puțin adevărat că, astfel cum susține Comisia Comunităților Europene în observațiile sale,

costul materialelor și al lucrărilor, singur, nu trebuie să aibă o importanță determinantă.

38 În scopul calificării operațiunii avute în vedere trebuie, așadar, să se examineze în egală măsură importanța prestării serviciilor în raport cu livrarea cablului.

39 În această privință, chiar dacă, pentru a utiliza cablul, este indispensabil ca acesta să fie instalat și chiar dacă, mai ales din cauza distanței și a dificultății terenului, încorporarea cablului în sol prezintă, astfel cum reiese din punctul 29 din prezenta hotărâre, o mare complexitate și necesită mijloace importante, nu rezultă totuși că prestarea serviciilor prezintă un caracter predominant în raport cu livrarea bunului. Într-adevăr, din descrierea clauzelor contractului care figurează în decizia de trimitere rezultă că lucrările care trebuie efectuate de către furnizor se limitează la instalarea cablului în cauză în acțiunea principală și nu au ca scop și nici ca rezultat să modifice natura cablului menționat, nici să îl adapteze la nevoile specifice ale clientului (a se vedea, prin analogie, hotărârea Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior, punctele 28 și 29).

40 Având în vedere toate aceste elemente, trebuie să se răspundă la prima întrebare că o operațiune care privește livrarea și instalarea unui cablu din fibre optice care leagă două state membre și este situat parțial în afara teritoriului comunitar trebuie să fie privită ca o livrare de bunuri în sensul articolului 5 alineatul (1) din a șasea directivă atunci când, ca urmare a probelor de funcționare efectuate de către furnizor, cablul va fi transferat clientului, care va putea dispune de el în calitate de proprietar, prețul cablului propriu-zis va reprezenta o parte în mod evident preponderentă din costul total al operațiunii respective și serviciile furnizorului se vor limita la instalarea cablului, fără a-i modifica natura și fără a-l adapta nevoilor specifice ale clientului.

Cu privire la a doua întrebare

- 41 Cea de a doua întrebare nu a fost adresată decât pentru eventualitatea în care operațiunea impozabilă ar constitui o prestare de servicii. Având în vedere răspunsul dat la prima întrebare, nu este necesar să se mai examineze această întrebare.

Cu privire la a treia întrebare

- 42 Prin a treia întrebare, instanța de trimitere solicită, cu scopul de a determina locul unei operațiuni supuse la plata TVA-ului care privește livrarea și instalarea unui cablu din fibre optice care leagă două state membre și este situat parțial în afara teritoriului comunitar, să se stabilească dacă articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul în care competența fiscală a fiecărui stat membru este limitată la partea din cablu care se găsește pe teritoriul său.
- 43 Cu titlu preliminar, trebuie subliniat că titlul VI din a șasea directivă cuprinde dispozițiile consacrate determinării locului operațiunilor impozabile, și anume articolul 8 pentru livrările de bunuri și articolul 9 pentru prestările de servicii.

Obiectivul urmărit de aceste dispoziții în cadrul sistemului general al directivei, astfel cum se poate deduce din al șaptelea considerent al acesteia, vizează să stabilească o repartizare rațională a domeniilor de aplicare a legislațiilor naționale în materie de TVA, determinând într-un mod unitar locul de impozitare a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii. Aceste dispoziții au în egală măsură ca scop să evite conflictele de competență susceptibile să conducă atât la situații de dublă impunere, cât și la neimpunerea veniturilor [a se vedea, prin analogie, hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, Rec., p. 2251, punctul 14, hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții, C-452/03, Rec., p. I-3947, punctul 23, și hotărârea din 15 septembrie 2005, Köhler, C-58/04, Rec., p. I-8219, punctul 22].

44 În ceea ce privește determinarea locului în care se consideră că este realizată o livrare de bunuri, articolul 8 din a șasea directivă stabilește mai multe criterii specifice după cum este vorba despre livrări de bunuri cu sau fără transport, de livrări de bunuri la bordul unui vas, avion sau tren, de livrări de gaz sau de electricitate prin sisteme de distribuție sau, mai mult, despre livrarea unui bun care face obiectul unei instalări sau al unei asamblări cu sau fără realizarea unei probe de funcționare, de către furnizor sau în numele acestuia. În acest din urmă caz, în temeiul alineatului (1) litera (a) a doua teză din acest articol, locul livrării se consideră a fi locul unde bunurile sunt instalate sau asamblate.

45 Este adevărat că, pentru a fi operațională, o normă conflictuală trebuie să permită atribuirea competenței fiscale pentru a supune o operațiune la plata TVA-ului numai unuia dintre statele membre vizate. În acest sens, atunci când bunul face obiectul unei instalări, livrarea nu se consideră a fi realizată, în principiu, decât pe teritoriul unui singur stat membru și, atunci când instalarea bunului constă în încorporarea sa în sol, locul acestei încorporări determină statul competent pentru a taxa livrarea.

⁴⁶ Aceasta nu înseamnă totuși că articolul 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză din a șasea directivă nu se aplică în cazul în care instalarea unui bun pe teritoriul unuia dintre statele membre se continuă pe teritoriul unui alt stat membru. În realitate, atunci când acest bun, și anume, în acțiunea principală, un cablu din fibre optice, face obiectul unei instalări pe teritoriul unui prim stat membru, apoi pe cel al unui al doilea stat membru, locul livrării este situat în mod succesiv pe teritoriul fiecăruia dintre aceste state.

⁴⁷ Rezultă că, într-un asemenea caz, astfel cum a subliniat avocatul general la punctul 88 din concluziile sale, competența de impozitare a operațiunii trebuie recunoscută fiecărui stat membru pentru partea de cablu instalată pe teritoriul său.

⁴⁸ Această competență fiscală a fiecărui stat membru referitoare la operațiune în ansamblul său cuprinde nu numai exigibilitatea taxei datorate pe prețul cablului propriu-zis, dar, în egală măsură, și competența de a taxa serviciile aferente instalării.

⁴⁹ Într-adevăr, în acțiunea principală, serviciile aferente instalării cablului din fibre optice cuprind nu numai instalarea propriu-zisă și prelungirea eventuală a acestui cablu, dar și testele regulate realizate în cursul instalării și anumite probe de

funcționare preliminară efectuate după finalizarea instalării, precum și realizarea unor probe complementare, pe o perioadă de treizeci de zile după punerea în funcțiune a cablului respectiv, pe durata căreia furnizorul remediază eventualele defecte. Acest ansamblu de servicii, dintre care unele nu sunt legate de un loc geografic precis, folosește întregului cablu și trebuie, așadar, la fel ca prețul cablului propriu-zis și al restului materialului, să fie taxat de către fiecare stat membru, proporțional cu lungimea cablului care se află pe teritoriul său.

- 50 Trebuie, prin urmare, să se răspundă la cea de a treia întrebare că articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul în care competența de impunere a livrării și a instalării unui cablu din fibre optice care leagă două state membre și este situat parțial în afara teritoriului comunitar revine fiecărui stat membru, proporțional cu lungimea cablului care se află pe teritoriul său, atât în ceea ce privește prețul cablului propriu-zis și al restului materialului, cât și în ceea ce privește costul serviciilor legate de instalarea acestuia din urmă.

Cu privire la a patra întrebare

- 51 Prin intermediul celei de a patra întrebări formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă coroborat cu articolul 2 punctul 1 și cu articolul 3 din aceeași directivă trebuie interpretat în sensul că livrarea și instalarea unui cablu din fibre optice care leagă două state membre nu sunt supuse la plata TVA-ului pentru partea din operațiune care privește o zonă care nu face parte din teritoriul comunitar.

- 52 Articolul 2 punctul 1 din a șasea directivă obligă statele membre să supună la plata TVA-ului toate livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană plătitoare de impozit care acționează ca atare.
- 53 Sfera de aplicare teritorială a celei de a șasea directive este determinată la articolul 3 al acesteia, în temeiul căruia „teritoriul unui stat membru” înseamnă teritoriul țării, conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la alineatele (2) și (3) ale acestui articol, iar „teritoriul comunitar” înseamnă teritoriul statelor membre, conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la alineatele menționate. Cu excepția anumitor teritorii naționale excluse în mod expres la alineatul (3) al acestui articol 3, în temeiul alineatului (2) al aceluiași articol, „teritoriul țării” înseamnă zona în care se aplică Tratatul CE, conform definiției prevăzute pentru fiecare stat membru la articolul 299 CE.
- 54 În condițiile în care în tratat nu există o definiție mai precisă a teritoriului care ține de suveranitatea fiecărui stat membru, revine fiecăruia dintre statele membre să determine extinderea și limitele acestui teritoriu, în conformitate cu normele de drept internațional public.
- 55 În ceea ce privește domeniul de aplicare a celei de a șasea directive, Curtea a declarat că regimul acestei directive se aplică în mod obligatoriu și imperativ integralității teritoriului național al statelor membre (a se vedea în acest sens hotărârea din 23 ianuarie 1986, *Trans Tirreno Express*, 283/84, Rec., p. 231, punctul 20).

- 56 Potrivit articolului 2 din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării, semnată la Montego Bay la 10 decembrie 1982, intrată în vigoare la 16 noiembrie 1994 și aprobată prin Decizia 98/392/CE a Consiliului din 23 martie 1998 (JO L 179, p. 1, Ediție specială, 04/vol. 4, p. 103, denumită în continuare „convenția privind dreptul mării”), suveranitatea statului de coastă se extinde asupra mării teritoriale, asupra fundului și subsolului acesteia.
- 57 Teritoriul național al statelor membre, în sensul articolului 299 CE, este astfel în egală măsură constituit din marea teritorială, fundul și subsolul acesteia, înțelegându-se că revine fiecărui stat membru să stabilească lărgimea acestei mări în limita a 12 mile marine, în conformitate cu articolul 3 din convenția privind dreptul mării.
- 58 În consecință, un stat membru are obligația să supună la plata TVA-ului o livrare de bunuri care are loc în marea sa teritorială, pe fundul și în subsolul acesteia (a se vedea de asemenea, în ceea ce privește prestarea de servicii de transport, hotărârea din 23 mai 1996, *Comisia/Grecia*, C-331/94, Rec., 1996, p. I-2675, punctul 10).
- 59 În schimb, suveranitatea statului de coastă asupra zonei economice exclusive, precum și asupra platoului continental nu este decât una funcțională și, ca atare, ea este limitată la dreptul de a exercita activitățile de explorare și de exploatare prevăzute la articolele 56 și 77 din convenția privind dreptul mării. În măsura în care livrarea și instalarea unui cablu submarin nu figurează printre activitățile enumerate la articolele menționate, partea din operațiune realizată în aceste două zone nu ține de suveranitatea statului de coastă. Această constatare este confirmată de articolul 58 alineatul (1) și de articolul 79 alineatul (1) din aceeași convenție, care rezervă, cu câteva condiții, oricărui alt stat dreptul de a instala cabluri submarine în aceste zone.

- 60 Rezultă că această parte a operațiunii nu poate fi considerată ca fiind realizată pe teritoriul țării, în sensul articolului 2 punctul 1 din a șasea directivă. Situația este aceeași, *a fortiori*, pentru partea din operațiune care se derulează în marea liberă, zonă care, în temeiul articolului 89 din convenția privind dreptul mării, nu poate face obiectul revendicărilor de suveranitate din partea statelor (a se vedea de asemenea, în domeniul prestărilor de servicii de transport, hotărârea din 13 martie 1990, Comisia/Franța, C-30/89, Rec., p. I-691, punctul 17).
- 61 Trebuie, prin urmare, să se răspundă la a patra întrebare că articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă coroborat cu articolul 2 punctul 1 și cu articolul 3 din aceasta trebuie interpretat în sensul că livrarea și instalarea unui cablu din fibre optice care leagă două state membre nu sunt supuse la plata TVA-ului pentru partea din operațiune care se desfășoară în zona economică exclusivă, pe platoul continental și în marea liberă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 62 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

- 1) O operațiune care privește livrarea și instalarea unui cablu din fibre optice care leagă două state membre și este situat parțial în afara teritoriului**

comunitar trebuie să fie privită ca o livrare de bunuri în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2002/93/CE a Consiliului din 3 decembrie 2002, atunci când, ca urmare a probelor de funcționare efectuate de către furnizor, cablul va fi transferat clientului, care va putea dispune de el în calitate de proprietar, prețul cablului propriu-zis va reprezenta o parte în mod evident preponderentă din costul total al operațiunii respective și serviciile furnizorului se vor limita la instalarea cablului, fără a-i modifica natura și fără a-l adapta nevoilor specifice ale clientului.

- 2) Articolul 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă 77/388 trebuie să fie interpretat în sensul în care competența de impunere a livrării și a instalării unui cablu din fibre optice care leagă două state membre și este situat parțial în afara teritoriului comunitar revine fiecărui stat membru, proporțional cu lungimea cablului care se află pe teritoriul său, atât în ceea ce privește prețul cablului propriu-zis și al restului materialului, cât și în ceea ce privește costul serviciilor legate de instalarea acestuia din urmă.
- 3) Articolul 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă 77/388 coroborat cu articolul 2 punctul 1 și cu articolul 3 din aceasta trebuie interpretat în sensul că livrarea și instalarea unui cablu din fibre optice care leagă două state membre nu sunt supuse la plata taxei pe valoarea adăugată pentru partea din operațiune care se desfășoară în zona economică exclusivă, pe platoul continental și în marea liberă.

Semnături