

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL

PHILIPPE LÉGER

prezentate la 14 septembrie 2006¹

1. Prezenta procedură preliminară are ca obiect clarificarea felului în care trebuie calculată taxa pe valoarea adăugată (TVA) datorată pentru costurile furnizării și ale instalării unui cablu submarin din fibre optice între două state membre care sunt separate de ape internaționale.

I — Cadrul juridic

A — Dreptul comunitar

2. Întrebările formulate se referă, în esență, la calificarea unei astfel de operațiuni și la localizarea sa geografică, în scopul stabilirii competenței de impunere a statelor membre. Este vorba de a ști, mai întâi, dacă această operațiune trebuie calificată drept livrare a unui bun sau prestare de servicii. Trebuie stabilit, apoi, dacă operațiunea amintită trebuie să fie divizată în funcție de amplasarea geografică a cablului și dacă aceasta trebuie sau nu să fie supusă plății TVA-ului pentru partea de cablu situată în afara teritoriului comunitar.

3. A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului² atribuie taxei pe valoarea adăugată o sferă de aplicare foarte largă, prevăzând, la articolul 2 punctul 1, că sunt supuse acestei taxe „livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană plătitoare de impozit care acționează ca atare”.

4. Noțiunea „teritoriul țării”, conform articolului 3 alineatul (2) din a șasea directivă, corespunde domeniului de aplicare a Tratatului de instituire a Comunității Europene, astfel cum este definit pentru fiecare stat membru la articolul 299 CE.

1 — Limba originală: franceza.

2 — Directiva 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 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de introducere a unor noi măsuri de simplificare privind taxa pe valoarea adăugată — domeniul de aplicare a anumitor scutiri și modalități practice de aplicare (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „a șasea directivă”).

5. Noțiunile „livrare de bunuri” și „prestare de servicii” sunt definite la articolele 5 și, respectiv, 6 din a șasea directivă.

9. Articolul 8 alineatul (1) din a șasea directivă are următorul cuprins:

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

6. Conform articolului 5 alineatul (1) din a șasea directivă, „livrare de bunuri” înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

7. Articolul 6 alineatul (1) din a șasea directivă prevede că „prestare de servicii” înseamnă orice tranzacție care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din aceeași directivă.

a) [...] 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 impunere în statul respectiv;

[...]” [traducere neoficială]

8. În sfârșit, a șasea directivă stabilește, la articolele 8 și 9, locul în care operațiunea respectivă este supusă impozitării, după cum este vorba de o livrare de bunuri ori de o prestare de servicii. Aceste articole, astfel cum reiese din al șaptelea considerent al directivei menționate, au ca obiect evitarea conflictelor de competență între statele membre, mai ales în ceea ce privește livrarea unui bun cu asamblare și prestările de servicii.

10. În ceea ce privește articolul 9 alineatul (1) din a șasea directivă, acesta prevede că 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.

11. Articolul 9 alineatul (2) litera (a) din a șasea directivă prevede totuși că locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile este locul unde se află bunurile.

14. Capitolul 1 articolul 6 din ML prevede de asemenea că noțiunea „servicii” acoperă tot ceea ce nu este considerat bun și care poate fi furnizat în cadrul unei activități profesionale.

B — Dreptul național

12. Din capitolul 1 articolul 1 al legii suedeze privind TVA-ul (Mervärdesskattelagen³) reiese că taxa este datorată atunci când o operațiune este considerată a fi realizată pe teritoriul țării.

13. În sensul capitolului 1 articolul 6 din ML, prin „bunuri” se înțelege obiectele corporale din care fac parte imobilele. Potrivit capitolului 5 articolul 2 primul paragraf, 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).

15. Potrivit capitolului 5 articolul 4 primul paragraf din ML, serviciile care privesc un imobil sunt prestate pe teritoriul țării dacă imobilul este situat acolo. În temeiul aceluiași capitol articolul 6 punctul 4, 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 a unor asemenea bunuri.

16. Capitolul 5 articolul 8 primul paragraf din ML prevede, printre altele, că, pentru alte servicii, operațiunea este considerată ca fiind realizată pe teritoriul țării dacă prestatorul are în Suedia sediul sau o unitate fixă de unde prestează serviciul. Instanța de trimitere arată totuși că această prevedere nu ar trebui să se aplice serviciilor de telecomunicații. La același paragraf se precizează, în sfârșit, că serviciile care nu sunt prestate nici de la sediul sau de la unitatea fixă din Suedia, nici în străinătate sunt prestate pe teritoriul țării dacă prestatorul are adresa permanentă sau domiciliul stabil în Suedia.

3 — SFS 1994, nr. 200, denumită în continuare „ML”.

II — Împrejurările de fapt

17. Prezenta procedură are la origine litigiul dintre societatea Aktiebolaget NN⁴, stabilită în Suedia, și Skatteverket (administrația fiscală suedeză), cu privire la aplicarea TVA-ului asupra costurilor aferente furnizării și instalării unui cablu submarin din fibre optice între Suedia și un alt stat membru de care aceasta este separată de ape internaționale.

18. Potrivit condițiilor operațiunii avute în vedere de NN, aceasta va fi proprietara cablului la începerea lucrărilor de instalare. Proprietatea asupra acestui cablu nu va fi transferată către client decât după instalare și realizarea primelor probe de funcționare.

19. Cablul va fi fixat și îngropat pe teritoriul continental suedez și apoi așezat pe fundul mării, metru cu metru. Astfel, acesta va fi instalat mai întâi în spațiul maritim al Suediei, adică în apele interioare și în apele teritoriale ale acestui stat membru, iar apoi în apele internaționale. El va fi apoi așezat în apele teritoriale și în cele interioare ale celui alt stat membru și, în sfârșit, îngropat pe teritoriul continental al acestuia din urmă.

20. Dacă starea fundului mării o permite, cablul va fi îngropat și aici. Tot astfel, având în vedere distanța dintre punctele de ancoraj, se va putea dovedi necesară, dacă este cazul, prelungirea cablului, ceea ce reprezintă o operațiune tehnică relativ complexă.

21. Revine clientului, iar nu societății NN, să rezolve eventualele probleme de servitute și să obțină autorizațiile necesare.

22. În condiții normale, costul cablului va reprezenta între 80 % și 85 % din costul total al operațiunii. Totuși, această proporție va putea să scadă în cazul unor condiții nefavorabile, precum în caz de furtună.

23. Pentru a ști cum trebuie calculat TVA-ul aferent unei astfel de operațiuni, NN a adresat următoarele două întrebări către Skatterättsnämnden (comisie de drept fiscal). Aceasta a întrebat, pe de o parte, dacă instalarea unui cablu submarin între mai multe state constituie 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 fel de serviciu și, în acest caz, care anume.

4 — Denumită în continuare „NN”.

24. Aceasta a întrebat, pe de altă parte, dacă Suedia este țara de prestare a serviciului în cazul instalării unui cablu submarin atunci când această instalare se efectuează între un punct terestru aflat în Suedia și un punct terestru aflat într-un alt stat, în timp ce spațiul maritim al acestui stat și apele internaționale se interpun între aceste două puncte.

25. Skatterättsnämnden, în avizul său prealabil din 13 iunie 2003, a hotărât că operațiunea avută în vedere trebuia considerată ca fiind un serviciu prestat în Suedia, în temeiul capitolului 5 articolul 8 primul paragraf din ML.

26. Aceasta și-a motivat decizia prin următoarele considerente. În ceea ce privește, mai întâi, calificarea operațiunii, a arătat că, chiar dacă cifra de afaceri realizată de NN în urma instalării cablului este reprezentată în cea mai mare parte de costul cablului propriu-zis, operațiunea, ținând seama în special de echipamentul complex și de know-how-ul pe care îl necesită, trebuie considerată, în întregul său, ca fiind o prestare de servicii.

27. În ceea ce privește, apoi, determinarea locului în care acest serviciu este prestat, aceasta s-a bazat pe hotărârea Berkholz⁵, care se referă la taxarea exploataării unor

mașini de jocuri de noroc pe feriboturi care făceau legătura între Germania și Danemarca. Aceasta a arătat că, în respectiva hotărâre, Curtea a hotărât că articolul 9 din a șasea directivă nu restrânge libertatea statelor membre de a stabili impunerea prestărilor de servicii efectuate, în afara teritoriului național, la bordul vapoarelor aflate sub jurisdicția lor.

28. În hotărârea menționată, Curtea ar fi arătat de asemenea că criteriul de stabilire a locului operațiunii în funcție de locul în care prestatorul are sediul, prevăzut la articolul 9 alineatul (1) din a șasea directivă, prezintă un caracter prioritar. Acest criteriu nu ar putea fi înlăturat decât în situația în care nu ar duce la o soluție rațională din punct de vedere fiscal sau ar crea un conflict cu un alt stat membru.

29. Skatterättsnämnden a apreciat că, în speță, serviciul prestat de către NN nu prezenta caracteristici care să permită aplicarea altor criterii de legătură în afară de cel al locului unde societatea are sediul.

30. NN a făcut apel împotriva avizului prealabil dat de Skatterättsnämnden. Ea a cerut Regeringsrätten (Curtea Supremă Administrativă) să reformeze acest aviz și

5 — Hotărârea din 4 iulie 1985 (168/84, Rec., p. 2251).

să declare că operațiunea avută în vedere constituie o prestare de servicii cu privire la un bun imobil, astfel încât TVA-ul nu poate fi datorat în Suedia decât pentru partea de cablu care se află pe teritoriul continental și maritim al acestui stat.

care urmărește evitarea nu numai a conflictelor de competență, ci și a situațiilor de neimpunere.

III — Întrebările preliminare

33. Având în vedere aceste considerente, Regeringsrätten a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

31. Regeringsrätten arată că se confruntă cu următoarele două teze. Pe de o parte, NN susține că un cablu submarin, îngropat sau nu, constituie un imobil. Rezultă de aici că serviciile cu privire la un astfel de imobil nu ar putea fi taxate în Suedia decât pentru partea de cablu care se află în acest stat.

„1) O operațiune impozabilă 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?

32. Pe de altă parte, Skatteverket susține că teza NN are ca efect faptul că, din punct de vedere fiscal, operațiunea ar trebui divizată în trei părți. Ar exista astfel serviciile legate de partea de cablu care se află în Suedia, taxate în acest stat membru, cele legate de partea de cablu aflată în celălalt stat membru, care ar fi impozitate în acesta din urmă, și, în sfârșit, cele corespunzătoare părții de cablu scufundate în apele internaționale, care nu ar fi impozabile. Potrivit Skatteverket, o astfel de soluție, care are ca rezultat faptul că o parte din operațiune nu este taxată, ar fi contrară obiectului articolului 9 din a șasea directivă,

2) Dacă, dimpotrivă, o astfel de operațiune trebuie considerată o prestare de servicii, trebuie considerat 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?”

35. Într-adevăr, admisibilitatea întrebărilor preliminare formulate într-un astfel de context a fost decisă în hotărârea din 12 noiembrie 1998, Victoria Film⁶. În această hotărâre, Curtea a declarat inadmisibile anumite întrebări preliminare formulate de Skatterättsnämnden în cadrul unei cereri de aviz, pe motiv că aceasta îndeplinește o funcție administrativă și nu este chemată să soluționeze un litigiu⁷.

36. Totuși, în aceeași hotărâre, Curtea a arătat de asemenea că, în cazul în care contribuabilul sau administrația fiscală ar introduce un recurs împotriva unui aviz dat de Skatterättsnämnden, instanța sesizată cu acest recurs ar putea fi considerată ca exercitând o funcție de natură jurisdicțională în sensul articolului 234 CE, această funcție având ca obiect controlul legalității unui act care stabilește impozitul unui contribuabil⁸.

IV — Analiză

34. Cu titlu preliminar, poate fi oportun să se arate, succint, că admisibilitatea întrebărilor preliminare formulate de Regeringsrätten, care nu este contestată de către părți, nu pare contestabilă, deși acțiunea principală are la origine o simplă cerere de aviz cu privire la impozitarea unei operațiuni care, la momentul în care această cerere este depusă, nu a fost încă realizată.

37. Conform acestei indicații, Curtea a examinat deja în mai multe rânduri anumite întrebări preliminare formulate de Regeringsrätten în cadrul unui recurs împotriva unui aviz prealabil al Skatterättsnämnden⁹.

6 — C-134/97, Rec., p. I-7023.

7 — Punctul 18.

8 — Idem.

9 — Hotărârea din 8 martie 2001, Skandia (C-240/99, Rec., p. I-1951), hotărârea din 1 aprilie 2004, Stenholmen (C-320/02, Rec., p. I-3509), și hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec., p. I-743).

A — *Cu privire la prima întrebare preliminară*

38. Prin intermediul primei întrebări preliminare, instanța de trimitere urmărește să afle care trebuie să fie calificarea operațiunii în cauză prin prisma celei de a șasea directive. Astfel, aceasta întreabă dacă o operațiune impozabilă având ca obiect livrarea și așezarea unui cablu instalat pe teritoriul a două state membre, precum și în afara teritoriului comunitar, în care prețul cablului propriu-zis reprezintă o parte în mod evident preponderentă din costul total al acestei operațiuni, trebuie analizată ca o livrare de bunuri sau ca o prestare de servicii în sensul celei de a șasea directive.

39. Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie mai întâi să se stabilească dacă livrarea și așezarea cablului, în împrejurările descrise de instanța de trimitere, trebuie considerate ca reprezentând o operațiune unică prin prisma prevederilor celei de a șasea directive, iar nu operațiuni distincte care trebuie taxate separat.

40. Asemenea instanței de trimitere și intervenienților, suntem de părere că este vorba într-adevăr de o operațiune unică.

41. Conform jurisprudenței, o operațiune care se compune din mai multe elemente,

adică fie dintr-un ansamblu de prestări de servicii, fie dintr-o livrare de bunuri și din prestări de servicii, poate fi analizată ca o operațiune unică în privința TVA-ului în mai multe ipoteze.

42. Astfel se întâmplă, de exemplu, atunci când unul dintre aceste elemente constituie prestația principală, iar celălalt sau celelalte elemente nu au, în raport cu acesta, decât un caracter accesoriu. Aceste prestații sunt considerate accesorii, întrucât ele nu reprezintă un scop în sine, ci numai calea de a beneficia în cele mai bune condiții de prestația principală¹⁰. Ele nu sunt, prin urmare, indispensabile.

43. O operațiune complexă poate de asemenea să fie analizată ca o operațiune unică atunci când toate elementele pe care le conține par necesare. Astfel, Curtea a admis că o asemenea operațiune trebuie să fie considerată ca reprezentând o operațiune unică atunci când diferitele elemente care o compun sunt atât de strâns legate încât formează, în mod obiectiv, o singură presta-

10 — A se vedea în special hotărârea din 22 octombrie 1998, Madgett și Baldwin (C-308/96 și C-94/97, Rec., p. I-6229, punctul 24), referitor la furnizarea de către un hotelier clienților săi a unui serviciu de excursii și transport până la stabilimentul său, hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, Rec., p. I-973, punctul 30), referitor la furnizarea unor prestații de asigurare și a altor prestații unor deținători de cărți de credit, și hotărârea din 15 mai 2001, Primback (C-34/99, Rec., p. I-3833, punctul 45), referitor la furnizarea, de către un comerciant de mobilier, de credite pentru clienții săi, în vederea finanțării achizițiilor efectuate în magazinul său.

ție economică indivizibilă, a cărei descompunere ar avea un caracter artificial¹¹. Operațiunea avută în vedere de NN ni se pare că ar corespunde acestei ipoteze.

rațiuni să se considere că proprietarul lucrării a dobândit, pe de o parte, cablul submarin din fibre optice și apoi, pe de altă parte, prestarea serviciilor aferente instalării acestuia. Operațiunea menționată trebuie, prin urmare, să fie analizată ca reprezentând o operațiune unică în vederea aplicării celei de a șasea directive.

44. Într-adevăr, atunci când examinăm această operațiune, astfel cum este descrisă de către instanța de trimitere, observăm că aceasta constă în livrarea și în așezarea unui cablu submarin din fibre optice cu privire la care dreptul de proprietate nu va fi transmis clientului decât după finalizarea instalării și realizarea probelor de punere în funcțiune. Contractul avut în vedere de NN și de clientul lucrării are, așadar, ca obiect transmiterea unui cablu instalat și aflat în stare de funcționare.

46. Se cuvine apoi să se analizeze care trebuie să fie calificarea operațiunii în cauză. Trei opinii au fost expuse în prezenta procedură.

45. Ar fi, prin urmare, nefiresc, în opinia noastră, să se separe, în cadrul acestui contract care urmează a fi încheiat între aceiași doi operatori economici, livrarea cablului propriu-zis și prestările de servicii aferente instalării acestuia. Analiza unei operațiuni mixte nu trebuie să deroge de la principiul consacrat în materie de TVA, potrivit căruia trebuie urmată realitatea economică. Având în vedere că transferul dreptului de proprietate asupra cablului nu trebuie să aibă loc decât la sfârșitul instalării și al probelor de funcționare, nu ar fi conform realității economice a acestei ope-

47. Skatteverket susține că această operațiune trebuie analizată ca o prestare de servicii. Aceasta susține că respectiva operațiune se definește printr-o serie de servicii care nu pot fi considerate accesorii. Aceste servicii ar consta, într-adevăr, în studii prealabile, lucrări de instalare pe uscat și în mare, în prelungirea cablului în anumite locuri, ceea ce ar reprezenta o operațiune complexă din punct de vedere tehnic, și, în sfârșit, în măsuri de control. Skatteverket subliniază că aceste prestații necesită un echipament specializat și că serviciile astfel furnizate sunt absolut necesare pentru atinerea scopului urmărit.

48. NN arată că operațiunea în litigiu trebuie considerată o prestare de servicii cu privire la

11 — Hotărârea din 27 octombrie 2005, *Levob Verzekeringen și OV Bank* (C-41/04, Rec., p. I-9433, punctul 22).

un bun imobil. Potrivit acestei societăți, un cablu astfel instalat constituie un imobil în sensul jurisprudenței, pentru că acesta este încorporat în sol. Instalarea acestuia ar fi, prin urmare, de natură să intre în domeniul de aplicare a articolului 5 alineatul (5) din a șasea directivă, potrivit căruia statele membre pot considera predarea anumitor lucrări de construcții o livrare de bunuri, în sensul articolului 5 alineatul (1) din această directivă. Totuși, având în vedere că Regatul Suediei nu a reținut această posibilitate, operațiunea în cauză ar intra sub incidența articolului 6 alineatul (1) din a șasea directivă.

49. În ceea ce privește Comisia Comunităților Europene, aceasta este de părere că respectiva operațiune trebuie analizată ca o livrare de bunuri, în sensul articolului 5 alineatul (1) din a șasea directivă. Împărtășim această opinie pentru următoarele motive.

50. Trebuie arătat, mai întâi, că operațiunea în litigiu este într-adevăr de natură să intre în sfera de aplicare a articolului 5 alineatul (1) din a șasea directivă. Într-adevăr, această dispoziție definește noțiunea „livrare de bunuri” ca fiind transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar. Conform jurisprudenței, această noțiune trebuie înțeleasă în sens larg ca incluzând orice operațiune de transmitere a unui bun corporal de către o parte care împuternicește cealaltă parte să dispună în

fapt de acel bun ca și când ar fi proprietarul acestuia¹². Pare incontestabil faptul că un cablu submarin din fibre optice constituie un bun corporal și că, la sfârșitul instalării sale de către NN și al probelor de funcționare, acesta va face obiectul unei transmiteri către client, ceea ce îi va permite acestuia din urmă să dispună de bun ca un proprietar.

51. Din articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă rezultă, pe de altă parte, că un bun corporal poate face obiectul unei instalări cu sau fără probe de funcționare, fără ca operațiunea să își piardă în mod automat natura sa de „livrare de bunuri”. În opinia noastră, din această dispoziție se poate deduce de asemenea că un bun corporal poate face obiectul unei instalări în sol într-un mod care îl încorporează în acesta fără ca, în mod automat, să fie calificat drept „lucrare de construcții” în sensul articolului 5 alineatul (5) din a șasea directivă. Într-adevăr, articolul 8 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată nu face distincție între modurile de instalare.

52. Tot astfel, articolul 5 alineatul (5) din a șasea directivă, care oferă statelor membre posibilitatea de a considera „livrare de bunuri” furnizarea anumitor lucrări de construcții, nu a reluat precizarea care exista în articolul 5 alineatul (2) litera (e) din A doua

12 — A se vedea în special hotărârea din 8 februarie 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Rec., p. I-285, punctul 7), și hotărârea din 21 aprilie 2005, *HE* (C-25/03, Rec., p. I-3123, punctul 64).

directivă 67/228/CEE a Consiliului¹³, potrivit căreia încorporarea unui bun mobil într-un bun imobil este asimilată unei lucrări de construcții¹⁴.

53. Din analiza conținutului celei de a șasea directive rezultă apoi că aceasta nu oferă multe elemente pentru a trasa limita dintre operațiunile mixte care trebuie considerate „livrare de bunuri” și cele care țin de noțiunea „prestare de servicii”. Putem totuși să găsim un indiciu în caracterul subsidiar al acestei din urmă noțiuni în raport cu noțiunea „livrare de bunuri”.

54. Într-adevăr, astfel cum am observat, noțiunea „prestare de servicii” acoperă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din a șasea directivă. S-ar putea deduce, prin urmare, că, dacă o operațiune mixtă este susceptibilă să primească una sau alta dintre aceste calificări, pentru că există atât elemente în favoarea uneia, cât și în favoarea celeilalte, calificarea care ar trebui reținută este cea de „livrare de bunuri”.

13 — Directiva din 11 aprilie 1967 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri — structura și modalitățile de aplicare ale sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 1967, 71, p. 1303, denumită în continuare „a doua directivă”).

14 — Articolul 5 alineatul (2) litera (e) din a doua directivă prevede: „[Este] de asemenea [considerată] livrare în sensul alineatului (1) [...] predarea unei construcții, inclusiv a aceleia care presupune încorporarea unui bun mobil într-un bun imobil.”

55. În lipsa unor elemente mai ample în a șasea directivă, metoda care trebuie urmată pentru a stabili calificarea unei operațiuni mixte o găsim în jurisprudență. Potrivit unei jurisprudențe constante, pentru a stabili dacă o operațiune mixtă constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea în discuție pentru a-i căuta elementele caracteristice¹⁵.

56. Curtea a desprins această metodă de analiză în hotărârea Faaborg-Gelting Linien, citată anterior, cu privire la operațiunea constând în servirea unor mâncăruri destinate a fi consumate pe loc într-un restaurant. Ea a hotărât că această operațiune ar trebui considerată o prestare de servicii, întrucât livrarea alimentelor nu reprezintă decât un element al acesteia, în timp ce serviciile predomină¹⁶. Ea a dedus această calificare dintr-o descriere a operațiunii în cauză. Curtea a arătat astfel că această operațiune se caracterizează prin prepararea alimentelor, livrarea lor materială pe un suport, punerea la dispoziția clientului a unei infrastructuri cuprinzând o sală de restaurant cu dependențe, precum și mobilier și veselă, apoi, în sfârșit, servirea la masă asigurată de către personalul care poate, printre altele, să dea sfaturi și explicații cu privire la felurile de mâncare și băuturile propuse¹⁷.

15 — Hotărârile din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec., p. I-2395, punctul 12) și Levob Verzekeringen și OV Bank, citată anterior (punctul 27).

16 — Hotărârea Faaborg-Gelting Linien, citată anterior, punctul 14.

17 — Ibidem, punctele 13 și 14.

57. Această metodă de analiză a fost aplicată și în hotărârea *Levob Verzekeringen și OV Bank*, citată anterior, care ni se pare în mod deosebit pertinentă în cauza de față, întrucât se referă deopotrivă la calificarea unei operațiuni cuprinzând atât livrarea unui bun unic, cât și prestări de servicii care nu pot fi disociate de această livrare. Este vorba despre furnizarea unui program pentru calculator care trebuie să fie în mod special adaptat nevoilor consumatorului. Curtea a apreciat că această operațiune constituie o prestare de servicii, însă nu pornind de la simpla descriere a ansamblului operațiunii, ca în hotărârea *Faaborg-Gelting Linien*, citată anterior, ci de la următoarele criterii: importanța adaptărilor programului de bază pentru a-i conferi o utilitate pentru cumpărător, amplexarea acestor adaptări, durata și costul acestora¹⁸.

58. Potrivit expunerii faptelor în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, prestările de servicii, adică adaptarea programului, instalarea acestuia și formarea personalului, s-au eșalonat pe mai mult de un an, au început printr-o evaluare a adaptărilor solicitate și s-au încheiat printr-o probă de funcționare și au reprezentat în costul total al operațiunii o parte mai mare decât cea reprezentată de programul standard¹⁹.

¹⁸ — Punctul 28.

¹⁹ — Din prezentarea faptelor reiese că prețul programului era de 713 000 USD, în timp ce prețul adaptărilor era cuprins într-un interval de la 793 000 USD la 970 000 USD, plus 15 000 USD cheltuieli de instalare pe sistemul informatic al cumpărătorului și de formare a personalului acestuia.

59. Două considerente, pertinente în cadrul prezentei cauze, par să poată fi extrase din această jurisprudență. Primul este acela că nu este suficient ca serviciile prestate în cadrul operațiunii în cauză să fie necesare sau numai utile cumpărătorului bunului pentru ca operațiunea în întregul său să fie considerată prestare de servicii. Trebuie ca aceste servicii să aibă un caracter predominant. Astfel, în hotărârea *Levob Verzekeringen și OV Bank*, citată anterior, Curtea a dedus acest caracter predominant al lucrărilor de adaptare a programului nu numai din importanța lor în scopul de a-i conferi o utilitate pentru cumpărător, dar și din amplexarea, din durata și din costul acestora.

60. Calificarea operațiunii în cauză implică, așadar, efectuarea unei aprecieri comparative a importanței, în această operațiune, a livrării de bunuri și, respectiv, a prestării de servicii. Operațiunea menționată nu poate fi calificată drept prestare de servicii decât dacă serviciile predomină²⁰.

61. Potrivit celui de al doilea considerent, criteriile de care se ține seama în efectuarea acestei aprecieri trebuie să îmbrace un caracter obiectiv. Această cerință se impune în mod logic, pentru că a șasea directivă are ca scop să întemeieze sistemul comun al

²⁰ — Hotărârea *Faaborg-Gelting Linien*, citată anterior, punctul 14.

TVA pe o definiție uniformă a operațiunilor taxabile²¹. Caracterul obiectiv al unor astfel de criterii este de asemenea justificat, întrucât calificarea unei operațiuni mixte trebuie să fie previzibilă pentru operatorii economici. Trebuie să amintim că această condiție a previzibilității dreptului comunitar se aplică cu o exigență deosebită atunci când reglementarea în cauză este susceptibilă să dea naștere unor obligații financiare, în scopul de a permite celor interesați să cunoască exact întinderea obligațiilor pe care li le impune aceasta²².

62. Or, calificarea unei operațiuni mixte drept livrare de bunuri sau prestare de servicii este susceptibilă să dea naștere unor consecințe importante, în special în ceea ce privește aplicarea regulilor de teritorialitate a impunerii. Astfel, în cauza de față, dacă operațiunea trebuie analizată ca o livrare de bunuri, ea intră sub incidența articolului 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză din a șasea directivă, astfel încât localizarea cablului după instalarea sa este cea care determină în mod obligatoriu competența de impunere a statelor membre.

63. Dacă, dimpotrivă, operațiunea trebuie calificată drept prestare de servicii, articolul 9

din a șasea directivă prevede o alternativă. Astfel, locul operațiunii impozabile va fi considerat a se afla fie în locul unde prestatorul și-a stabilit sediul, potrivit articolului 9 alineatul (1) din a șasea directivă, fie locul în care se găsește cablul, în temeiul alineatului (2) al aceluiași articol. În prima ipoteză, Regatul Suediei ar fi competent să taxeze în întregime operațiunea respectivă, astfel cum pretinde Skatteverket. În a doua ipoteză, acest stat membru nu ar putea să taxeze operațiunea decât pentru partea de cablu care se găsește pe teritoriul său continental și maritim, astfel cum susține NN.

64. În cauza de față, instanța de trimitere cere Curții să precizeze dacă serviciilor care urmează a fi executate de către NN trebuie să li se recunoască un caracter predominant, în timp ce costul acestora nu reprezintă decât între 10 și 15 % din prețul total al operațiunii.

65. Dificultatea unei astfel de aprecieri ține de faptul că aceste servicii corespund unor lucrări indispensabile pentru utilizarea cablului submarin din fibre optice, că sunt de o înaltă tehnicitate și că necesită resurse importante, precum utilizarea unui vapor special echipat. Aceste lucrări, astfel cum am arătat deja, nu au, prin urmare, un caracter accesoriu, în sensul jurisprudenței Madgett și Baldwin, citată anterior, cu alte cuvinte acestea nu reprezintă numai o cale de a beneficia în cele mai bune condiții de livrarea de bunuri. Întreaga problemă este de a ști dacă acestora trebuie să li se recunoască un caracter predominant, în condițiile în care prețul cablului propriu-zis, dacă operațiunea se derulează în condiții normale, reprezintă între 80 și 85 % din costul total al acestora.

21 — Hotărârea *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, citată anterior, punctele 7 și 8. A se vedea de asemenea hotărârea din 26 iunie 2003, *MKG Kraftfahrzeuge-Factoring* (C-305/01, Rec., p. I-6729, punctul 38), și hotărârea din 21 februarie 2006, *University of Huddersfield* (C-223/03, Rec., p. I-1751, punctele 40 și 48).

22 — Hotărârea din 21 februarie 2006, *Halifax și alții* (C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 72 și jurisprudența citată), și hotărârea *University of Huddersfield*, citată anterior (punctul 49).

66. Având în vedere această preponderență a prețului bunului în costul total al operațiunii, nu considerăm că serviciilor li se poate recunoaște un caracter predominant.

servicii, suntem de părere că tocmai această parte preponderentă a prețului bunului în costul total al operațiunii este cea care trebuie să aibă un caracter determinant pentru calificarea acestei operațiuni.

67. După cum am arătat, calificarea unei operațiuni mixte trebuie să înceapă cu o comparație a importanței livrării de bunuri și, respectiv, a prestării de servicii, iar această comparație trebuie făcută pe baza unor criterii obiective pentru a se ajunge la un rezultat previzibil pentru operatorii economici. Caracterul clar preponderent al prețului bunului în costul total al operațiunii constituie, în opinia noastră, un criteriu care răspunde perfect acestor cerințe.

69. O operațiune care are ca obiect cesiunea unui cablu instalat și în stare de funcționare, în care prețul cablului reprezintă, singur, între 80 și 85 % din costul total al operațiunii, ar trebui, prin urmare, să fie considerată o livrare de bunuri.

70. De aceea, propunem să se răspundă la prima întrebare preliminară că o operațiune imposibilă cu privire la livrarea și fixarea unui cablu instalat pe teritoriul a două state membre, precum și în afara teritoriului comunitar, în care prețul cablului propriu-zis reprezintă o parte în mod evident preponderentă din costul total al acestei operațiuni, trebuie să fie analizată ca o livrare de bunuri în sensul celei de a șasea directive.

68. Într-adevăr, partea prețului bunului și cea a a prețului serviciilor în costul total al operațiunii permit să se compare importanța livrării acestui bun și, respectiv, a prestării acestor servicii pe baza aceluiași criteriu obiectiv. În plus, prețul reprezintă criteriul cel mai pertinent în vederea aprecierii valorii economice a bunului și, respectiv, a serviciilor în cadrul unei operațiuni mixte. Atunci când, ca și în speța de față, prețul bunului îl depășește semnificativ pe cel al prestărilor de

B — Cu privire la a doua întrebare preliminară

71. A doua întrebare preliminară privește aspectul dacă operațiunea în cauză poate fi

considerată o prestare de servicii în legătură cu un imobil, în sensul articolului 9 alineatul (2) litera (a) din a șasea directivă, sau dacă locul acestei prestări trebuie considerat a fi acolo unde prestatorul și-a stabilit sediul activității sale economice.

fiecăruia dintre ele. În caz contrar, aceasta ar însemna că articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă ar trebui interpretat în sensul că ar acorda o competență concurentă acestor două state membre, pe motiv că, simultan, cablul se găsește pe teritoriul fiecăruia dintre ele.

72. În măsura în care această întrebare presupune că respectiva operațiune reprezintă o prestare de servicii, iar noi am propus ca operațiunea să fie analizată ca o livrare de bunuri, nu o vom examina.

75. Nu considerăm că această a doua interpretare poate fi reținută. Ca și NN, Skatteverket și Comisia, suntem de părere că localizarea operațiunii, în vederea determinării competenței de impunere a statelor membre respective, trebuie divizată în funcție de amplasarea geografică a cablului.

C — Cu privire la a treia întrebare preliminară

73. Prin a treia întrebare preliminară, instanța de trimitere dorește, în esență, să se stabilească dacă articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă trebuie interpretat în sensul că stabilirea locului operațiunii, în vederea determinării competenței de impunere a statelor membre, trebuie divizată în funcție de amplasarea geografică a cablului.

76. Sprijinim această poziție, conform metodei de analiză folosite de obicei pentru interpretarea unei dispoziții de drept comunitar²³, pe conținutul articolului 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă, pe sistemul în care această dispoziție se integrează și pe obiectivul urmărit de aceasta.

74. Prin această întrebare, instanța de trimitere dorește, prin urmare, să știe dacă competența de impunere a Regatului Suediei și cea a celui alt stat membru trebuie limitate la partea de cablu care se găsește pe teritoriul

77. Articolul 8 din a șasea directivă stabilește o normă conflictuală care determină locul de impunere al unei livrări de bunuri și, în consecință, delimitarea competențelor de

23 — A se vedea, pentru o aplicare recentă în materie de TVA, în legătură cu articolul 9 din a șasea directivă, hotărârea din 9 martie 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec., p. I-2427, punctul 21).

impunere ale statelor membre interesate de aceeași operațiune.

stabilirea locului operațiunilor impozabile, în ceea ce privește achizițiile intracomunitare. Aceste norme tranzitorii sunt prevăzute la articolul 28b din a șasea directivă.

78. Acest articol are în vedere mai multe situații de livrări de bunuri. Astfel, el prevede reguli de stabilire a locului livrării în ceea ce privește livrările urmate de o expediție sau de un transport, menționate la alineatul (1) litera (a), pe cele care nu sunt urmate de o expediție sau de un transport, menționate la alineatul (1) litera (b), și pe cele care sunt efectuate la bordul unui vapor, avion sau tren, menționate la alineatul (1) litera (c) din acest articol.

79. Articolul 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză prevede de asemenea o regulă specială de competență atunci când bunul face obiectul unei instalări sau asamblări, cu sau fără realizarea unei probe de funcționare.

81. Cu toate acestea, nu considerăm că respectivele norme sunt aplicabile în cauza de față. Într-adevăr, acest regim tranzitoriu are în vedere operațiunile în cadrul cărora un bun a făcut obiectul unei deplasări dintr-un stat membru către un alt stat membru. Articolul 28b secțiunea B alineatul (1) prima teză liniuța a doua din a șasea directivă prevede în mod expres că aceste dispoziții derogatorii nu sunt aplicabile atunci când bunurile sunt altele decât cele livrate după asamblare sau instalare, cu sau fără o funcționare de probă, de către sau în numele furnizorului. Prin urmare, articolul 8 alineatul (1) litera (a) este cel care trebuie aplicat în cauza de față.

80. Trebuie reamintit pe scurt aici faptul că domeniul de aplicare a articolului 8 din a șasea directivă a fost considerabil redus prin Directiva 91/680/CEE a Consiliului²⁴. Eliminarea frontierelor fiscale între statele membre și desființarea corelativă a impunerii de taxe la importuri și a scutirilor la export, începând cu 1 ianuarie 1993, a făcut necesară adoptarea unor norme tranzitorii pentru

82. Această dispoziție, după cum am observat, prevede legătura unui bun, care a făcut obiectul unei instalări sau al unei asamblări, cu locul în care această instalare ori această asamblare a fost efectuată. În situația unui bun a cărui instalare constă în incorporarea sa în sol, locul în care acest bun se află astfel încorporat este cel care determină statul competent să taxeze livrarea în cauză.

24 — Directiva din 16 decembrie 1991 de completare a sistemului comun privind taxa pe valoarea adăugată și de modificare a Directivei 77/388/CEE în vederea eliminării frontierelor fiscale (JO L 376, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 110).

83. Dispoziția menționată prezintă o analogie incontestabilă cu articolul 9 alineatul (2) litera (a) din a șasea directivă, potrivit căruia locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile este locul unde se află bunurile. În cele două ipoteze, situarea materială a bunului, adică situarea sa geografică, este cea care determină competența de impunere.

84. Aceste criterii prezintă avantajul că leagă competența de impunere de un element material, care este foarte ușor și în mod obiectiv identificabil. Acestea par totodată judicioase prin prisma logicii care stă la baza TVA-ului, potrivit căreia este vorba de o taxă pe consum. Locul unde se efectuează instalarea bunului corespunde efectiv locului unde acest bun este „consumat” de către cumpărător, la fel cum locul unde se află imobilul poate fi considerat locul unde prestațiile de servicii legate de acest imobil sunt furnizate cumpărătorului acelor presări.

85. În sfârșit, articolul 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză din a șasea directivă, la fel ca și articolul 9 din aceeași directivă, are ca obiect, astfel cum reiese din al șaptelea considerent al directivei, evitarea conflictelor de competență între statele membre. Astfel cum Curtea a hotărât în legătură cu articolul 9 din a șasea directivă, este vorba despre a evita, pe de o parte, conflictele de compe-

tență susceptibile să conducă la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpunerea veniturilor²⁵. Această analiză a obiectivelor articolului 9 din a șasea directivă poate fi transpusă articolului 8 din această directivă, astfel cum Curtea a admis recent în hotărârea din 15 septembrie 2005, Köhler²⁶, întrucât această din urmă dispoziție, asemenea articolului 9 menționat, face parte din titlul VI din a șasea directivă, referitor la locul tranzacțiilor impozabile.

86. Este adevărat că, în general, aplicarea normelor de competență prevăzute la articolele 8 și 9 din a șasea directivă are ca obiect și ca efect atribuirea competenței de impunere unui singur stat membru. Acest lucru este valabil și pentru dispozițiile articolului 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză din a șasea directivă și pentru cele ale articolului 9 alineatul (2) litera (a) din aceeași directivă. Într-adevăr, în principiu, un bun este instalat sau asamblat, iar un imobil este situat pe teritoriul unui singur stat. Riscul unui conflict de competență este, prin urmare, rezolvat prin atribuirea competenței fiscale unui singur stat.

87. Cu toate acestea, articolul 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză din a șasea directivă este de asemenea aplicabil și permite în egală măsură rezolvarea conflictelor de competență atunci când, ca și în speța de față, bunul în cauză este instalat pe teritoriul a două state membre.

25 — Hotărârea din 12 mai 2005, RAL (Channel Islands) și alții (C-452/03, Rec., p. I-3947, punctul 23).

26 — C-58/04, Rec., p. I-8219, punctul 22.

88. Într-o astfel de ipoteză, conținutul acestei dispoziții, contextul său și obiectivul pe care aceasta îl urmărește permit interpretarea ei în sensul că competența de impunere trebuie atribuită fiecărui stat pentru partea din bun care este instalată pe teritoriul său.

89. Într-adevăr, această soluție pare pe deplin conformă textului dispoziției în cauză, care leagă competența de impunere de locul unde este efectuată instalarea ori asamblarea. Ea pare în egală măsură judicioasă, prin prisma logicii care stă la baza celei de a șasea directive, întrucât cablul, în speță, face obiectul unei instalări metru cu metru pe teritoriul fiecăruia dintre statele respective. Livrarea de bunuri și, prin urmare, „consumarea” acestora de către cumpărător au loc, așadar, succesiv pe teritoriul fiecăruia dintre aceste state.

90. În sfârșit, riscul unui conflict de competență între cele două state membre în cauză este soluționat prin delimitarea frontierelor acestora. Într-adevăr, în această ipoteză, stabilirea locului operațiunii, în temeiul articolului 8 alineatul (1) litera (a) a doua teză din a șasea directivă, se dovedește pe deplin comparabilă celei prevăzute la articolul 9 alineatul (2) litera b) din a șasea directivă privind serviciile de transport, potrivit căruia „locul de prestare a serviciilor de transport este locul unde are loc transportul, în funcție de distanțele parcurse”. Riscul dublei impunerii va fi evitat, întrucât fiecare dintre state nu va putea taxa operațiunea decât pentru partea de cablu care se

află pe teritoriul său, iar aceste teritorii nu se suprapun²⁷.

91. Într-adevăr, după cum am arătat, sfera de aplicare teritorială a celei de a șasea directive este definită la articolul 3 din aceasta prin trimitere la articolul 299 CE. Acesta din urmă, reamintim, determină sfera de aplicare teritorială a Tratatului CE citând denumirea completă a fiecărui stat membru, fără referire la elementele geografice ale acestora²⁸. S-a dedus de aici că articolul 299 CE trimitea la dispozițiile naționale prin care fiecare stat membru își determină teritoriul²⁹. Rezultă că a șasea directivă trimite la dreptul intern pentru stabilirea limitelor competențelor fiscale teritoriale ale fiecărui stat membru.

92. Dacă examinăm ce se întâmplă în cazul instalării unui cablu submarin care leagă

27 — În hotărârea din 13 martie 1990, Comisia/Franța (C-30/89, Rec., p. I-691, punctul 16), Curtea a hotărât că regula de stabilire a locului operațiunii specifică serviciilor de transport, derogatorie de la regimul general de determinare a locului prestării serviciilor prevăzut la articolul 9 alineatul (1) din a șasea directivă, urmărește astfel să asigure că fiecare stat membru impozitează serviciile de transport pentru părțile din traseu parcurse pe teritoriul său.

28 — Articolul 299 alineatul (1) CE prevede: „Prezentul tratat se aplică Regatului Belgiei, Regatului Danemarcei, Republicii Federale Germania, Republicii Elene, Regatului Spaniei, Republicii Franceze, Irlandei, Republicii Italiene, Marelui Ducat al Luxemburgului, Regatului Țărilor de Jos, Republicii Austria, Republicii Portugheze, Republicii Finlanda, Regatului Suediei și Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord.”

29 — Hotărârea din 10 octombrie 1978, Hansen (148/77, Rec., p. 1787, punctul 9).

două state membre, fiecare dintre aceste state membre va fi, prin urmare, în măsură să taxeze operațiunea pentru partea din cablu care se găsește pe teritoriul său continental și în apele sale interioare. Acesta va putea de asemenea să impoziteze această operațiune pentru partea din respectivul cablu care se găsește în apele sale teritoriale, întrucât, potrivit dreptului internațional al mării, el își exercită suveranitatea asupra fundului acestor ape³⁰.

93. Ar putea fi de asemenea posibil ca un stat membru să decidă să taxeze operațiunea în cauză pentru partea de cablu care se găsește în zona sa economică exclusivă sau în platoul său continental, pentru că acesta poate exercita și aici drepturi suverane, deși mult mai reduse, mai ales în materia exploatării fundului mărilor și a subsolului acestora³¹. În această privință, Curtea a hotărât deja că dreptul comunitar, în speță Directiva 92/43/CEE a Consiliului³², era aplicabil în zona economică exclusivă și pe platoul continental al unui stat membru atunci când acesta exercită aici drepturi suverane³³. Curtea a dedus de aici că acest stat nu și-a îndeplinit obligațiile atunci când nu a luat măsurile necesare pentru punerea în aplicare a cerințelor respectivei directive.

94. În orice caz, ceea ce ni se pare important, în această etapă a analizei noastre, este că repartizarea competenței de impunere între statele membre în funcție de partea de cablu care se află pe teritoriul fiecăruia dintre ele, continental și maritim, nu duce la conflicte de competență teritorială și, în consecință, la suprapuneri ale suveranității fiscale.

95. Desigur, cum pe bună dreptate a arătat Skatteverket, repartizarea competenței de impunere a unei astfel de operațiuni poate totuși să creeze dificultăți între statele membre. Aceste dificultăți nu ar trebui să se refere la taxarea prețului cablului propriu-zis. Într-adevăr, competența de impunere a fiecărui stat membru asupra acestui preț pare în mod logic să trebuie determinată în funcție de lungimea cablului care se găsește pe teritoriul său continental și maritim în raport cu lungimea totală a respectivului cablu.

96. În schimb, repartizarea competenței de impunere poate da naștere mai multor întrebări în ceea ce privește prețul serviciilor. Se poate pune, într-adevăr, întrebarea dacă prețurile serviciilor trebuie cumulate și competența de impunere cu privire la acestea împărțită asemeni prețului cablului propriu-zis, adică în funcție de lungimea cablului care se găsește pe teritoriul fiecărui stat, sau dacă trebuie să se facă o distincție între serviciile care sunt efectuate într-un loc

30 — A se vedea în acest sens articolul 2 din Convenția Organizației Națiunilor Unite privind dreptul mării (denumită în continuare „Convenția de la Montego Bay”), semnată la Montego Bay, la 10 decembrie 1982, aprobată în numele Comunității Europene prin Decizia 98/392/CE a Consiliului din 23 martie 1998 (JO L 179, p. 1, Ediție specială, 04/vol. 4, p. 103) și ratificată de către toate statele membre ale Uniunii Europene.

31 — A se vedea articolele 56 și 77 din Convenția de la Montego Bay în ceea ce privește zona economică exclusivă și, respectiv, platoul continental.

32 — Directiva din 21 mai 1992 privind conservarea habitatelor naturale și a speciilor de faună și floră sălbatică (JO L 206, p. 7, Ediție specială, 15/vol. 2, p. 109).

33 — Hotărârea din 20 octombrie 2005, Comisia/Regatul Unit (C-6/04, Rec., p. I-9017, punctul 117).

precis, ca de exemplu o prelungire a cablului între două puncte de fixare, și celelalte servicii.

ca în speța de față, cele două state membre sunt separate de un spațiu care nu face parte din teritoriul comunitar.

97. Suntem de părere, în fața unei asemenea alternative, că statele membre ar fi îndreptățite să recurgă la soluția cea mai simplă. Poate părea dificil, într-adevăr, și relativ arbitrar să se stabilească cu precizie serviciile legate de un anumit loc și cele care privesc totalitatea cablului, precum testele și funcționarea de probă.

99. Am fi, prin urmare, în favoarea soluției constând în admiterea faptului că toate serviciile aferente instalării cablului și probelor de funcționare privesc cablul în întregul său și că acestea trebuie considerate ca având loc în fiecare dintre statele membre, în funcție de lungimea cablului situat pe teritoriul lor, raportată la lungimea totală a respectivului cablu. Această soluție ar fi de asemenea conformă premisei potrivit căreia, în speța de față, livrarea cablului și instalarea sa de către NN trebuie considerate o operațiune unică în vederea aplicării TVA-ului.

98. Aceste dificultăți pot fi asimilate celor pe care le pune, de exemplu, determinarea locului de taxare pentru livrările de bunuri și prestările de servicii furnizate cu ocazia construirii unui pod care leagă două state membre. Importanța acestor dificultăți a determinat Consiliul Uniunii Europene să autorizeze statele membre implicate, pentru a simplifica procedura de percepere a taxei, astfel cum îi permit prevederile articolului 27 alineatul (1) din a șasea directivă, să considere că lucrarea propriu-zisă se situează pe teritoriul unui singur stat³⁴. Totuși, o astfel de soluție pare dificil de aplicat atunci când,

100. În lumina acestor considerente, propunem ca la a treia întrebare preliminară să se răspundă că articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă trebuie să fie interpretat în sensul că localizarea operațiunii, în vederea determinării competenței de impunere a statelor membre, trebuie divizată în funcție de amplasarea geografică a cablului.

D — Cu privire la a patra întrebare preliminară

34 — A se vedea în special Decizia 2005/713/CE a Consiliului din 11 octombrie 2005 privind autorizarea Republicii Federale Germania și a Regatului Țărilor de Jos să aplice o măsură derogatorie de la articolul 3 din a șasea directivă (JO L 271, p. 39). A se vedea de asemenea Decizia 95/114/CE a Consiliului din 30 martie 1995 privind autorizarea Republicii Federale Germania și a Marelui Ducat al Luxemburgului să aplice o măsură derogatorie de la articolul 3 din a șasea directivă (JO L 80, p. 46).

101. Prin a patra întrebare preliminară, instanța de trimitere solicită să se stabilească

dacă articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă coroborat cu articolul 2 punctul 1 și cu articolul 3 alineatul (1) din aceasta trebuie interpretat în sensul că TVA-ul nu este datorat pentru partea din livrarea de bunuri aferentă unei zone care nu face parte din teritoriul comunitar.

102. Ea urmărește de asemenea să afle dacă dreptul comunitar trebuie interpretat în sensul că operațiunea nu este taxabilă pentru partea din cablu care este situată în apele internaționale.

103. La fel ca NN, Skatteverket și Comisia, suntem de părere că TVA-ul nu este datorat pentru partea din cablu care se găsește în afara teritoriului comunitar.

104. După cum am văzut, articolul 2 punctul 1 din a șasea directivă prevede că TVA-ul este datorat pentru activitățile impozabile efectuate pe teritoriul țării, iar această noțiune, conform articolului 3 alineatul (2) din aceeași directivă, corespunde domeniului de aplicare a tratatului, astfel cum acesta este

stabilit pentru fiecare stat membru la articolul 299 CE.

105. Prin aceste dispoziții, a șasea directivă își limitează, așadar, domeniul de aplicare la teritoriile definite de către fiecare dintre cele 25 de state membre ca fiind teritoriul lor național și pe care își exercită suveranitatea lor fiscală. Conform dreptului internațional al mării, statele nu dispun, în principiu, de niciun alt drept suveran în marea liberă decât cel exercitat asupra vaselor aflate sub pavilionul lor³⁵.

106. Astfel cum Curtea a judecat în hotărârea Comisia/Franța, citată anterior³⁶, a șasea directivă nu conține nicio normă în temeiul căreia statele membre ar fi în drept să supună la plata TVA-ului părțile din traseul unui serviciu de transport efectuate dincolo de limitele teritoriale ale acestor state, în spațiul internațional.

107. Desigur, Curtea a hotărât, în ceea ce privește taxarea prestărilor de servicii

35 — A se vedea articolele 89 și 92 din Convenția de la Montego Bay.

36 — Punctul 17.

efectuate la bordul unui vas, că a șasea directivă nu interzice statelor membre să extindă domeniul de aplicare a legislației lor fiscale dincolo de limitele lor teritoriale, câtă vreme acestea nu încalcă competențele altor state³⁷. Ea a admis de asemenea, în hotărârea Köhler, citată anterior, că acest considerent este valabil și în cazul taxării livrărilor de bunuri³⁸.

108. Totuși, această extindere a domeniului de aplicare nu operează, în opinia noastră, decât în situația în care prestarea de servicii sau livrarea de bunuri au loc la bordul unui mijloc de transport, care constituie astfel punctul de legătură cu competența fiscală a unui stat membru. Astfel, în hotărârea Köhler, citată anterior, este vorba despre interpretarea articolului 8 alineatul (1) litera (c) din a șasea directivă, în temeiul căruia locul unei livrări de bunuri este considerat a fi la locul de plecare al transportului de pasageri în cazul în care livrarea este efectuată la bordul unui vapor, avion sau tren și în cursul unui transport de pasageri efectuat în interiorul Comunității. Această analiză este de asemenea confirmată de hotărârea Berkholz, citată anterior, în care

Curtea a legat în mod expres această extindere a competenței de exercitarea de către statul membru respectiv a jurisdicției sale la bordul unui vapor pe care sunt efectuate prestările de servicii³⁹.

109. Această extindere a domeniului de aplicare a celei de a șasea directive, admisă de Curte în acest context bine definit, nu pune, prin urmare, în discuție, în opinia noastră, principiul potrivit căruia domeniul de aplicare este limitat la teritoriul statelor membre, astfel cum acesta este definit de legislația lor.

110. Propunem, prin urmare, ca la a patra întrebare preliminară să se răspundă că articolul 8 alineatul (1) litera (a) din a șasea directivă coroborat cu articolele 2 și 3 din aceasta trebuie să fie interpretat în sensul că TVA-ul nu este datorat pentru partea din livrarea de bunuri care se referă la o zonă aflată în afara teritoriului comunitar.

37 — Hotărârea din 23 ianuarie 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Rec., p. 231, punctul 20).

38 — Punctul 25.

39 — Punctul 16.

V — Concluzie

111. Având în vedere considerentele de mai sus, propunem ca la întrebările preliminare formulate de Regeringsrätten să se răspundă după cum urmează:

- „1) O operațiune impozabilă cu privire la livrarea și fixarea unui cablu instalat pe teritoriul a două state membre, precum și în afara teritoriului comunitar, în care prețul cablului propriu-zis reprezintă o parte în mod evident preponderentă din costul total al acestei operațiuni, trebuie să fie analizată ca o livrare de bunuri în sensul Celei de a șasea directive 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 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 de introducere a unor noi măsuri de simplificare privind taxa pe valoarea adăugată – domeniul de aplicare a anumitor scutiri și modalități practice de aplicare.
- 2) Articolul 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, trebuie să fie interpretat în sensul că localizarea operațiunii, în vederea determinării competenței de impunere a statelor membre, trebuie divizată în funcție de amplasarea geografică a cablului.
- 3) Articolul 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă 77/388, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, coroborat cu articolele 2 și 3 din aceeași directivă, trebuie să fie interpretat în sensul că TVA-ul nu este datorat pentru partea din livrarea de bunuri care se referă la o zonă aflată în afara teritoriului comunitar.”