

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

2 octombrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Așa cum se prezintă în Directiva TVA – Articolul 8 alineatul (1) litera (a) – Stabilirea locului unei livrări de bunuri – Furnizor care are sediul într-un alt stat membru decât cel în care este stabilit clientul – Transformarea bunului în statul membru în care este stabilit clientul”

În cauza C-446/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Franța), prin decizia din 25 iulie 2013, primită de Curte la 7 august 2013, în procedura

Fonderie 2A

împotriva

Ministre de l'Économie et des Finances,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, domnul K. Lenaerts (raportor), vicepreședintele Curții, și domnii J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul V. Tourrès, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 7 mai 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Fonderie 2A, de D. Le Prado, avocat;
- pentru guvernul francez, de D. Colas și de J.-S. Pilczer, în calitate de agenți;
- pentru guvernul elen, de I. Bakopoulos și de M. Skorila, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de C. Soulay, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 3 iulie 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea dispozițiilor cuprinse în Așa cum se prezintă în Directiva 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 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „Așa cum se prezintă în Directiva 77/388/CEE”).

directiv?”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Fonderie 2A, societate al cărei sediu social este situat în Italia, pe de o parte, și ministere de l'Économie et des Finances, pe de altă parte, cu privire la refuzul de a rambursa acestei societăți taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) pe care aceasta a achitat-o în Franța în anul 2001 pentru lucrări care au fost realizate în acest stat membru.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

A se vedea directivă

3 A se vedea directivă a fost abrogată și înlocuită, începând cu 1 ianuarie 2007, prin Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7). Cu toate acestea, ținând seama de faptul că TVA-ul în discuție în litigiul principal a fost achitat în anul 2001, dispozițiile pertinente sunt cele din A se vedea directivă.

4 Articolul 2 din A se vedea directivă are următorul cuprins:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]” [traducere neoficială]

5 Articolul 5 alineatul (1) din directiva menționată definește noțiunea „livrare de bunuri” după cum urmează:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.” [traducere neoficială]

6 Articolul 8 din A se vedea directivă, care stabilește locul efectuării operațiunilor taxabile, prevede la alineatul (1) litera (a) că, atunci când bunurile sunt expediate sau transportate de furnizor sau de client sau de o terță persoană, locul livrării este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expediția sau transportul bunurilor către client.

7 Articolul 28a din A se vedea directivă, care stabilește domeniul de aplicare al regimului tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre, prevede:

„(1) Sunt supuse, de asemenea, [TVA-ului]:

(a) achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă acționând ca atare sau de către o persoană juridică neimpozabilă în cazul în care vânzătorul este o persoană impozabilă care acționează ca atare [...]

[...]

(3) «Achizi?ie intracomunitar? de bunuri» înseamn? achizi?ionarea dreptului de a dispune în calitate de proprietar de bunul corporal mobil expediat sau transportat c?tre persoana care achizi?ioneaz? bunurile de c?tre sau în numele vânz?torului sau al persoanei care achizi?ioneaz? bunurile într?un alt stat membru decât cel din care bunurile sunt livrate sau transportate.

[...]

(5) Sunt considerate livr?ri de bunuri cu titlu oneros urm?toarele:

(b) transferul efectuat de o persoan? impozabil? de bunuri apar?inând întreprinderii sale într?un alt stat membru.

Sunt considerate transferate într?un alt stat membru urm?toarele: orice bun corporal expediat sau transportat de c?tre sau în numele persoanei impozabile în afara teritoriului definit la articolul 3, dar în cadrul Comunit??ii, pentru nevoile întreprinderii sale, altele decât pentru una dintre urm?toarele tranzac?ii:

[...]

– prestarea unui serviciu realizat? pentru persoana impozabil? ?i constând în prelucrarea fizic? a bunurilor în cauz? efectuat? pe teritoriul statului membru în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor, cu condi?ia ca bunurile, dup? prelucrare, s? fie returnate persoanei impozabile respective în statul membru din care au fost expediate sau transportate ini?ial.

[...]

(6) Achizi?iile intracomunitare de bunuri cu titlu oneros includ utilizarea de c?tre o persoan? impozabil? pentru nevoile întreprinderii sale a unor bunuri expediate sau transportate de c?tre sau în numele persoanei impozabile în cauz? dintr?un alt stat membru pe teritoriul c?ruia bunurile au fost produse, extrase, prelucrate, achizi?ionate, dobândite în conformitate cu defini?ia de la alineatul (1) sau importate de c?tre persoana impozabil? în cadrul întreprinderii sale în acel alt stat membru.

[...]” [traducere neoficial?]

8 Articolul 28f din această directiv?, intitulat „Dreptul de deducere”, prevede:

„(1) Articolul 17 alineatele (2), (3) ?i (4) se înlocuie?te cu urm?torul text:

«(2) În m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate pentru tranzac?iile sale impozabile, persoana impozabil? are dreptul de a deduce din taxa pe care o datoreaz?:

(a) [TVA?ul] datorat sau pl?tit pentru bunurile sau serviciile care i?au fost sau urmeaz? a?i fi furnizate de c?tre o alt? persoan? impozabil? pl?titoare de tax? pe teritoriul ??rii;

[...]

(3) Statele membre acord?, de asemenea, fiec?rei persoane impozabile dreptul la deducerea sau rambursarea [TVA?ului] men?ionat la alineatul (2) în m?sura în care bunurile ?i serviciile sunt utilizate pentru:

(a) tranzac?ii conexe activit??ilor economice men?ionate la articolul 4 alineatul (2), efectuate într?o alt? ?ar?, dac? acestea ar fi deductibile în cazul în care ar fi fost efectuate pe teritoriul ??rii;

[...]

(4) [TVA-ul] se rambursează în temeiul alineatului (3):

– persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării, dar sunt stabilite într-un alt stat membru în conformitate cu normele de aplicare prevăzute în [A opta directivă] 79/1072/CEE [a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34, denumită în continuare „A opta directivă”)],

[...]»

[...]” [traducere neoficială]

A opta directivă

9 Articolul 1 din A opta directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, «persoană plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării» înseamnă o persoană care, conform articolului 4 alineatul (1) din [A șasea directivă], pe perioada menționată în prima și a doua teză ale articolului 7 alineatul (1) primul paragraf, nu a avut în acea țară nici sediul activității sale economice, nici o unitate fixă de unde a efectuat tranzacții și nici, în absența unui sediu sau a unei unități fixe, domiciliul stabil sau locul obișnuit de rezidență și care, în aceeași perioadă, nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă [...]”

10 Articolul 2 din această directivă prevede:

„Fiecare stat membru restituie oricărei persoane plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării, dar care este stabilită în alt stat membru, sub rezerva condițiilor prevăzute în continuare, orice [TVA aferent] serviciilor care i-au fost prestate sau bunurilor mobiliare care i-au fost livrate de altă persoană plătitoare de impozit pe teritoriul țării sau [aferent] importului de bunuri în țara respectivă, în măsura în care astfel de bunuri și servicii sunt folosite în tranzacțiile prevăzute la articolul 17 alineatul (3) literele (a) și (b) din [A șasea directivă] și la prestarea serviciilor prevăzute la articolul 1 litera (b).”

Dreptul francez

11 Articolul 256 din Codul fiscal general (code général des impôts), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „CGI”), prevede:

„I. Sunt supuse [TVA-ului] livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

II. «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri mobile corporale în calitate de proprietar.

[...]”

12 Articolul 258 din CGI are următorul cuprins:

„I. Locul livrării bunurilor mobile corporale este considerat a fi în Franța dacă bunul de găsire este în Franța:

- a) la momentul expedierii sau al transportului de către vânzător, de către client sau în numele acestora, de către client;
 - b) la momentul asamblării sau instalării de către vânzător sau în numele acestuia;
 - c) la momentul punerii la dispoziția clientului, în lipsa expedierii sau a transportului;
- [...]

13 Articolul 271 din CGI și articolul 242-0 M din anexa II la CGI pun în aplicare articolele 1 și 2 din A opta directivă.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

14 În anul 2001, reclamanta din litigiul principal a fabricat în Italia piese metalice pe care le-a vândut societății Atral, al cărei sediu social este situat în Franța.

15 Anterior livrării către Atral, reclamanta din litigiul principal a expediat aceste piese, în nume propriu, unei alte societăți franceze, Saunier-Plumaz, pentru ca aceasta din urmă să le supună unor lucrări de finisare, și anume lucrări de vopsire, și să le reexpedieze direct clientului final.

16 Prețul de vânzare al pieselor menționate, facturat societății Atral de către Fonderie 2A, includea aceste lucrări de finisare. Aceleași lucrări de finisare au fost facturate societății Fonderie 2A de către prestator, și anume Saunier-Plumaz, la o valoare care includea de asemenea TVA-ul aferent acestor lucrări.

17 Fonderie 2A a solicitat administrației financiare franceze, în temeiul dispozițiilor naționale de punere în aplicare a celei de A opta directive, restituirea TVA-ului care i-a fost impus astfel.

18 Această cerere a fost respinsă pentru motivul că, în conformitate cu dispozițiile naționale de punere în aplicare a celei de A șasea directive, locul livrării bunurilor era situat în Franța.

19 Fonderie 2A a formulat acțiune împotriva acestui refuz la tribunal administrativ de Paris, care a respins-o printr-o hotărâre din 3 iulie 2008. Întrucât apelul formulat a fost de asemenea respins de cour administrative d'appel de Paris printr-o hotărâre din 21 octombrie 2010, reclamanta din litigiul principal a declarat recurs la Conseil d'État.

20 În cadrul acestui recurs, reclamanta din litigiul principal arată că dispozițiile din CGI adoptate pentru a asigura transpunerea în dreptul francez a celei de A șasea directive au fost încalcate de cour administrative d'appel de Paris. Aceasta apreciază că a efectuat o livrare intracomunitară din Italia și că nu a realizat o operațiune taxabilă în Franța. Prin urmare, clientul ar fi cel care ar datora TVA-ul aferent acestei achiziții intracomunitare.

21 În aceste condiții, Conseil d'État a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Dispozițiile cuprinse în A șasea directivă, care permit definirea locului unei livrări intracomunitare, determină ca livrarea unui bun de către o societate unui client într-un alt stat al Uniunii Europene, după transformarea bunului, în numele vânzătorului, suportată în sediul unei alte societăți situate în statul clientului, să fie considerată o livrare între statul vânzătorului și statul destinatarului final sau

o livrare pe teritoriul statului acestuia din urmă, de la sediul în care bunul a fost transformat?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Observații introductive

22 Din coroborarea articolelor 1 și 2 din A opta directivă rezultă că furnizorul unui bun, în situația reclamantei din litigiul principal, are dreptul la restituirea TVA-ului aferent acestui bun, pe care l-a plătit unui prestator stabilit în alt stat membru, doar dacă acest furnizor nu a efectuat nicio livrare de bunuri sau prestare de servicii considerată a fi situată în acest din urmă stat membru. Astfel, în cazul în care un furnizor, în situația reclamantei din litigiul principal, a efectuat o livrare de bunuri în același stat membru, principiul neutralității TVA-ului nu impune restituirea TVA-ului achitat prestatorului, având în vedere că furnizorul menționat, în măsura în care serviciile furnizate de prestatorul menționat sunt utilizate pentru nevoile operațiunilor taxate ale acestui furnizor, are dreptul de deducere a TVA-ului, conform articolului 17 alineatul (2) litera (a) din A șasea directivă, în versiunea care rezultă din articolul 28f punctul 1 din directiva menționată.

23 Instanța de trimitere urmărește astfel să se stabilească dacă livrarea de bunuri efectuată de un furnizor, în situația reclamantei din litigiul principal, către un client stabilit în alt stat membru, este considerată a fi situată în acest ultim stat membru atunci când furnizorul menționat încredințează lucrări de finisare unui prestator stabilit în același stat membru înainte de transportul bunurilor respective către clientul menționat.

24 Chiar dacă întrebarea adresată se referă, la modul general, la dispozițiile cuprinse în A șasea directivă care permit definirea locului unei livrări intracomunitare, trebuie să se considere că aceasta privește interpretarea articolului 8 alineatul (1) litera (a) din această directivă. Astfel, din jurisprudența reiese că această dispoziție, care permite stabilirea locului livrării de bunuri, nu operează nicio distincție între livrări „intracomunitare” și livrări „interne” (a se vedea Hotărârea EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232, punctul 46).

25 În consecință, astfel cum arată avocatul general la punctul 52 din concluzii, locul livrării de bunuri care constă în vânzarea pieselor metalice în discuție în litigiul principal de către Fonderie 2A societății Atral trebuie să fie stabilit în lumina articolului 8 alineatul (1) litera (a) susmenționat, iar realizarea unui „transfer” sau a unei „utilizări”, în sensul articolului 28a alineatul (5) litera (b) și alineatul (6) din A șasea directivă, nu are efect în această privință, astfel încât nu este necesar să se interpreteze aceste din urmă dispoziții pentru a răspunde la întrebarea adresată.

26 În aceste condiții, trebuie să se considere că, prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că trebuie să se considere că locul livrării unui bun, vândut de o societate cu sediul într-un stat membru unui client stabilit în alt stat membru, care a fost supus unor lucrări de finisare efectuate la solicitarea vânzătorului de un prestator stabilit în acel alt stat membru, înainte de expedierea acestui bun de către prestatorul menționat către client, este considerat a fi situat în statul membru în care este stabilit furnizorul sau, dimpotrivă, în statul membru în care este stabilit clientul.

Răspunsul Curții

27 În această privință, trebuie, în primul rând, să se ia în considerare textul articolului 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, potrivit căruia locul livrării de bunuri este considerat a fi situat „în locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client”. Or, o interpretare literală a acestei dispoziții nu permite să se considere că locul livrării, precum cea dintre reclamanta din litigiul principal și client, s-ar situa în statul membru

unde este stabilit furnizorul. Astfel, bunurile în discuție au fost expediate inițial prestatorului care este stabilit în alt stat membru, iar ulterior, după ce a efectuat lucrările de finisare, acesta din urmă le-a expediat clientului care este stabilit în acest ultim stat membru. Doar bunurile care fac obiectul contractului încheiat între furnizor și client, și anume bunurile finite, se găsesc, așadar, „la momentul la care începe expedierea sau transportul bunurilor către client”, în sensul articolului 8 alineatul (1) litera (a) din A seșea directivă, în statul membru unde este stabilit acesta din urmă.

28 În al doilea rând, această interpretare literală se coroborează cu economia generală a dispoziției menționate. Astfel, locul „livrării”, în sensul articolului 5 alineatul (1) din A seșea directivă, și anume locul transferului dreptului de a dispune de un bun corporal în calitate de proprietar, trebuie să fie stabilit pe baza regulilor prevăzute la articolul 8 alineatul (1) din A seșea directivă. Or, un furnizor de bunuri, în situația reclamantei din litigiul principal, atunci când expediază bunurile unui prestator însoțit cu lucrări de finisare, nu transferă clientului dreptul de a dispune de bunurile în discuție în calitate de proprietar. O astfel de expediție urmărește doar ca bunurile în discuție să fie aduse într-o stare conformă cu obligațiile contractuale ale furnizorului pentru a putea avea loc o livrare ulterioară către client.

29 În această privință, trebuie amintit de asemenea că articolul 8 alineatul (1) litera (a) din A seșea directivă implică existența unei legături temporale și materiale suficiente între livrarea bunurilor în cauză și expediția acestora, precum și o continuitate în derularea operațiunii (a se vedea Hotărârea X, C-84/09, EU:C:2010:693, punctul 33).

30 Or, o astfel de legătură și o astfel de continuitate lipsesc în cazul în care expediția bunurilor de către furnizor către prestator urmărește transformarea acestora anterior livrării către client, pentru a fi aduse în stare conformă cu angajamentele contractuale dintre furnizor și client. În aceste condiții, locul livrării, în sensul articolului 8 alineatul (1) litera (a) din A seșea directivă, este considerat a fi locul unde se găsesc bunurile devenite conforme cu angajamentele contractuale dintre cele două părți.

31 În sfârșit, o astfel de interpretare este conformă cu obiectivul dispozițiilor din A seșea directivă privind stabilirea locului operațiunilor taxabile, care urmăresc să evite atât dubla impunere, cât și neimpunerea respectivelor operațiuni (a se vedea în acest sens, în ceea ce privește articolul 9 din A seșea directivă, Hotărârea ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, punctul 27 și jurisprudența citată). Astfel, aceasta permite, după cum a arătat avocatul general la punctul 42 din concluzii, stabilirea în mod neechivoc a locului livrării unui bun, care indică el însuși statul membru căruia i se cuvine TVA-ul aferent acestei operațiuni.

32 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 8 alineatul (1) litera (a) din A seșea directivă trebuie interpretat în sensul că locul livrării unui bun, vândut de o societate cu sediul într-un stat membru unui client stabilit în alt stat membru, care a fost supus unor lucrări de finisare efectuate la solicitarea vânzătorului de un prestator cu sediul în acel alt stat membru pentru ca bunul să devină apt pentru livrare înainte de a fi expediat de prestatorul menționat către client, este considerat a fi situat în statul membru în care este stabilit acesta din urmă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

33 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, 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 doua) declară:

Articolul 8 alineatul (1) litera (a) din A 7a 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 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretat în sensul că locul livrării unui bun, vândut de o societate cu sediul într-un stat membru unui client stabilit în alt stat membru, care a fost supus unor lucrări de finisare efectuate la solicitarea vânzătorului de un prestator cu sediul în acel alt stat membru pentru ca bunul să devină apt pentru livrare înainte de a fi expediat de prestatorul menționat către client, este considerat a fi situat în statul membru în care este stabilit acesta din urmă.

Semnături

* Limba de procedură: franceza.