Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 3 iulie 2014[1]

Cauza C-446/13

Société Fonderie 2A
împotriva
Ministre de l'Économie et des Finances

(cerere de decizie preliminară formulată de Conseil d'État [Republica Franceză])

„Drept fiscal — Taxa pe valoarea adăugată — Articolul 8 alineatul (1) litera (a) prima teză din A șasea directivă 77/388/CEE — Locul livrării bunurilor expediate sau transportate — Momentul la care începe expedierea către client atunci când bunul este supus între timp unei transformări în statul membru al clientului — Articolul 28a alineatele (5), (6) și (7) din A șasea directivă 77/388/CEE — Fapte generatoare ale taxei aferente circulației și utilizarea intracomunitară a unui bun — Articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE — Scutire de la plata TVA-ului pentru livrări intracomunitare"

I – **Introducere**

1. Prezenta cauză relevă din nou cât de complex este regimul TVA-ului aplicabil schimburilor comerciale transfrontaliere din cadrul Uniunii. Având în vedere normele greu inteligibile ale dreptului Uniunii în materie de TVA, nici chiar situații de fapt care par simple nu pot fi soluționate cu ușurință.

2. În prezenta cauză, o societate a vândut piese metalice din Italia în Franța. Având în vedere că, în cursul transferului către client, piesele metalice au fost vopsite în Franța, nu se poate, din păcate, determina cu ușurință dacă locul taxării vânzării este Italia sau Franța.

3. Totuși, prezenta cauză oferă Curții posibilitatea de a aduce completări jurisprudenței sale privind începerea, finalizarea, durata și calificarea unui așa-numit transport intracomunitar[2].

II – **Cadrul juridic**

4. În perioada relevantă pentru procedura principală, taxa pe valoarea adăugată era percepută pe baza 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[3], în versiunea aplicabilă pentru anul 2001 (denumită în continuare „A șasea directivă").

1 — Limba originală: germana.

2 — A se vedea Hotărârile EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232), X (C-84/09, EU:C:2010:693), Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786) și VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).

3 — JO L 145, p. 1.

Fapte generatoare

5. În principiu, potrivit articolului 2 punctul (1) din A șasea directivă, sunt supuse taxei pe valoarea adăugată „livrările de bunuri […] efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare” [traducere neoficială]. Potrivit articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă, livrare de bunuri înseamnă „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar” [traducere neoficială].

6. „Regim[ul] tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre” (titlul XVIa din A șasea directivă) a prevăzut la articolul 28a alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă un fapt generator suplimentar:

„(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 […]” [traducere neoficială]

7. Regimul tranzitoriu prevede de asemenea că cele două fapte generatoare prevăzute la articolul 2 alineatul (1) și la articolul 28a alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă sunt asimilate anumitor operațiuni.

8. Astfel, articolul 28a alineatul (5) din A șasea directivă prevede:

„(5) Sunt considerate livrări de bunuri cu titlu oneros următoarele:

(a) [abrogat]

(b) transferul efectuat de o persoană impozabilă de bunuri aparținând întreprinderii sale într-un alt stat membru.

Sunt considerate transferate într-un alt stat membru următoarele: orice bun corporal expediat sau transportat de către sau în numele persoanei impozabile în afara teritoriului definit la articolul 3, dar în cadrul Comunității pentru nevoile întreprinderii sale […]:

— […]

— […]

— livrarea bunurilor în cauză de către persoana impozabilă pe teritoriul țării, în condițiile prevăzute la […] articolul 28c secțiunea A

[…]” [traducere neoficială]

9. Articolul 28a alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă prevede:

„Achizițiile intracomunitare de bunuri cu titlu oneros includ utilizarea de către o persoană impozabilă pentru nevoile întreprinderii sale a unor bunuri expediate sau transportate de către sau în numele persoanei impozabile în cauză dintr-un alt stat membru, pe teritoriul căruia bunurile au fost produse, extrase, prelucrate, achiziționate, dobândite în conformitate cu definiția de la alineatul (1) sau importate de către persoana impozabilă în cadrul întreprinderii sale în acel alt stat membru.” [traducere neoficială]

10. În sfârșit, articolul 28a alineatul (7) din A șasea directivă prevede:

„Statele membre se asigură că tranzacțiile care, dacă ar fi fost efectuate pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă acționând ca atare, ar fi fost clasificate ca «livrări de bunuri» conform definiției din alineatul (5) sau din articolul 5 sunt clasificate ca «achiziții intracomunitare de bunuri».” [traducere neoficială]

Locul livrării și al achiziției intracomunitare de bunuri

11. Locul operațiunii pentru care se aplică taxa pe valoarea adăugată stabilește statul membru căruia i se cuvine taxa pe valoarea adăugată care ia naștere atunci când survine faptul generator.

12. Potrivit articolului 8 alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă:

„(a) 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 expedierea sau transportul bunurilor către client.[…]” [traducere neoficială]

13. În schimb, potrivit articolului 28b secțiunea A alineatul (1) din A șasea directivă, locul achiziției intracomunitare de bunuri se determină după cum urmează:

„Locul achiziției intracomunitare de bunuri este considerat a fi locul în care se află bunurile în momentul sosirii expediției sau a transportului la achizitor.” [traducere neoficială]

Scutiri

14. Potrivit articolului 28c secțiunea A din A șasea directivă, în anumite situații, în schimburile comerciale dintre statele membre, livrarea transfrontalieră de bunuri este scutită de TVA:

„Fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare și în condițiile pe care le stabilesc pentru a asigura aplicarea corectă și directă a scutirilor prevăzute mai jos și pentru a preveni evaziunea, frauda sau abuzurile, statele membre scutesc:

(a) livrările de bunuri definite la articolul 5, expediate sau transportate de către sau în numele vânzătorului sau al persoanei care achiziționează bunurile în afara teritoriului lor menționat în articolul 3, dar în interiorul Comunității, efectuate pentru o altă persoană impozabilă sau pentru o persoană juridică neimpozabilă acționând ca atare într-un alt stat membru decât cel de plecare a expedției sau a transportului de bunuri. […]

[…]” [traducere neoficială]

Deduceri

15. În sfârșit, în speță sunt importante și dispozițiile privind dreptul de deducere a TVA-ului și în special procedura privind exercitarea acestui drept.

16. Potrivit articolului 17 alineatul (2) litera (a), în versiunea articolului 28f punctul (1) din A șasea directivă, orice persoană impozabilă are dreptul, printre altele, de a deduce „taxa pe valoarea adăugată […] plătită pentru bunurile sau serviciile care i-au fost […] furnizate de către altă persoană impozabilă plătitoare de taxă pe teritoriul țării” (intrări) „[î]n măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile” (ieșiri) [traducere neoficială].

17. Potrivit articolului 17 alineatul (3) litera (a), în versiunea articolului 28f punctul (1) din A șasea directivă, acest drept de deducere a TVA-ului există și în cazul în care ieșirile rezultă din „tranzacții conexe activităților economice […] efectuate într-o altă țară, dacă acestea ar fi deductibile, în cazul în care ar fi fost efectuate pe teritoriul țării” [traducere neoficială].

18. În principiu, dreptul de deducere a TVA-ului se exercită, conform articolului 18 alineatul (2) primul paragraf din A șasea directivă, „prin scăderea din valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată datorate pentru o anumită perioadă fiscală a valorii totale a taxei pentru care, pe parcursul perioadei menționate anterior, a luat naștere dreptul de deducere” [traducere neoficială]. Dacă valoarea deducerilor autorizate depășește valoarea taxei datorate, excedentul trebuie în principiu restituit persoanei impozabile conform articolului 18 alineatul (4) din A șasea directivă.

19. Totuși, în ceea ce privește „restituirea taxei pe valoarea adăugată” prevăzută la articolul 17 alineatul (3), articolul 17 alineatul (4) primul paragraf prima liniuță, în versiunea care rezultă din articolul 28f punctul 1 din A șasea directivă, prevede că „[t]axa pe valoarea adăugată se rambursează în temeiul alineatului (3) persoanelor impozabile care […] sunt stabilite într-un alt stat membru în conformitate cu normele de aplicare prevăzute în Directiva 79/1072/CEE” [traducere neoficială].

20. Potrivit articolului 1 din 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[4] (denumită în continuare „A opta directivă”), „«persoană plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării» înseamnă o persoană care, [pe perioada restituirii], nu a avut în acea țară nici sediul activității sale economice, nici o unitate fixă […] și care, în aceeași perioadă, nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii […].”

III – **Procedura principală**

21. Societatea Fonderie 2A (denumită în continuare „Fonderie 2A”) are sediul în Italia. În anul 2001 în discuție, a fabricat în această țară piese metalice pe care le-a vândut în același an societății Atral, al cărei sediu social este situat în Franța (denumită în continuare „Atral”).

22. Piesele metalice au ajuns de la Fonderie 2A din Italia la Atral în Franța astfel: Fonderie 2A a expediat piesele metalice mai întâi societății Saunier-Plumaz, care avea sediul social tot în Franța. Această societate a efectuat pentru piesele respective lucrări de vopsire în numele Fonderie 2A. Ulterior piesele metalice au fost expediate de la Saunier-Plumaz către clientul Atral.

23. Obiectul procedurii principale îl reprezintă restituirea TVA-ului achitat în Franța, în cuantum de 44 348,49 euro, pe care Saunier-Plumaz l-a facturat societății Fonderie 2A pentru lucrările de vopsire. În această privință, este clar că Fonderie 2A are în principiu un drept de deducere a TVA-ului. În cauză se contestă totuși că acest drept justifică în speță și pretenția formulată de Fonderie 2A cu privire la restituirea acestei sume.

24. Fonderie 2A își întemeiază pretenția formulată împotriva Republicii Franceze pe procedura de restituire prevăzută de A opta directivă. Potrivit articolului 1 din aceasta, aplicarea respectivei proceduri presupune însă ca Fonderie 2A să nu fi realizat în perioada relevantă în cauză nicio operațiune impozabilă în Franța.

4 — JO L 331, p.11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34.

25. Cu toate acestea, în opinia administrației fiscale franceze, prin reexpedierea pieselor metalice vopsite de la Saunier-Plumaz către Atral, Fonderie 2A a realizat o livrare taxabilă de bunuri în Franța. În acest caz, pentru a exercita dreptul de deducere a TVA-ului, Fonderie 2A ar fi trebuit să depună în Franța o declarație fiscală în care să declare inclusiv livrările impozabile de bunuri în Franța. Din cuantumul TVA-ului care trebuia plătit pe baza acestei declarații, Fonderie 2A ar fi putut deduce doar suma reprezentând dreptul său de deducere a TVA-ului.

IV – **Procedura în fața Curții**

26. Având în vedere cele ce precedă, Conseil d'État, care este sesizat cu soluționarea litigiului în cauză, a adresat Curții, în temeiul articolului 267 TFUE, 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 situat 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?"

27. În cadrul procedurii în fața Curții, Republica Franceză și Comisia și-au exprimat pozițiile atât în scris, cât și în ședință. Reclamanta din procedura principală, Fonderie 2A, și Republica Elenă s-au rezumat la exprimarea în scris a pozițiilor lor.

V – **Apreciere juridică**

28. În contextul procedurii principale, instanța de trimitere dorește să afle unde se află locul livrării taxabile a pieselor metalice de către vânzătorul italian Fonderie 2A clientului francez Atral.

29. În opinia Fonderie 2A, acest loc se află în Italia.

30. În acest caz, Fonderie 2A a beneficiat în Italia de scutirea fiscală aplicată livrărilor intracomunitare, potrivit articolului 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă. În această situație, potrivit articolului 28a alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, clientul Atral ar fi trebuit să achite TVA-ul în Franța pentru o achiziție intracomunitară și ar fi putut, în principiu, să își exercite în același timp dreptul de deducere a TVA-ului din taxa pe care o datorează [5].

31. În cadrul regimului tranzitoriu al TVA-ului aplicabil schimburilor comerciale intracomunitare, scutirea de taxă a livrării în statul membru de plecare și taxarea achiziției în statul membru de sosire a achiziției comunitare servesc la degrevarea bunului de orice sarcină fiscală din partea statului membru de plecare a livrării și la transferul exclusiv al acestuia sub suveranitatea fiscală a statului membru de sosire a livrării [6]. În același timp, datorită acestui regim, furnizorul cu sediul în statul membru de plecare a livrării nu trebuie să îndeplinească obligațiile fiscale în statul membru de sosire a livrării. În schimb, prin taxarea unei achiziții intracomunitare, respectivele obligații incumbă clientului care achiziționează bunurile.

32. Republica Franceză și Republica Elenă, precum și Comisia consideră însă că, în ceea ce privește TVA-ul aplicabil, locul livrării pieselor metalice se află în Franța.

5 — Potrivit articolului 17 alineatul (2) litera (d) în versiunea care rezultă din articolul 28f punctul (1) din A șasea directivă.

6 — A se vedea în acest sens, Concluziile noastre în cauza EMAG Handel Eder (EU:C:2005:675, punctele 19-25).

33. În acest caz, Fonderie 2A ar fi trebuit să achite în Franța o taxă pentru livrarea de bunuri efectuată cu titlu oneros, în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) din A șasea directivă, fără să fi fost aplicabilă o scutire fiscală. Așadar, Fonderie 2A ar fi putut factura clientului ei Atral TVA-ul aferent, deoarece Atral ar fi deținut în principiu dreptul de deducere a TVA-ului[7]. Având în vedere că Fonderie 2A ar fi trebuit să achite o taxă aferentă livrării în Franța, Atral nu ar fi trebuit să achite o taxă pentru achiziția bunului respectiv.

34. În mod normal, nu rezultă nicio schimbare din punct de vedere economic în ceea ce privește sarcina fiscală a Fonderie 2A sau a Atral în cazul în care locul livrării pieselor metalice se află în Franța, iar nu în Italia. Și în acest caz, taxarea vânzării s-ar face de către Franța ca stat membru de destinație a livrării. Principala diferență constă numai în faptul că, în acest caz, vânzătorul, Fonderie 2A, care are sediul social în afara Franței, ar trebui să declare operațiunea în Franța și să plătească TVA-ul aferent.

35. Considerăm de asemenea că locul livrării taxabile a pieselor metalice se află în Franța. Vom motiva această opinie pe baza interpretării articolului 8 din A șasea directivă, care reglementează locul livrării bunurilor (a se vedea punctul A).

36. Comisia nu și-a întemeiat opinia, care coincide cu a noastră, pe articolul 8 din A șasea directivă, ci pe faptele generatoare ale transferului și utilizării intracomunitare a unui bun, potrivit articolului 28a alineatele (5) și (6) din A șasea directivă. Având în vedere că această abordare a făcut obiectul unei dezbateri ample în ședință, vom aduce completări și în această privință (a se vedea punctul B).

A – *Locul livrării bunurilor în conformitate cu articolul 8 alineatul (1) litera (a) prima teză din A șasea directivă*

37. În situația din procedura principală, locul livrării taxabile a bunurilor se determină în conformitate cu articolul 8 alineatul (1) litera (a) prima teză din A șasea directivă. Potrivit acestor prevederi, în cazul transferului unor bunuri, locul livrării se consideră locul unde se află bunurile în momentul *în care începe* expedierea sau transportul către persoana căreia îi sunt livrate. În acest sens, Republica Franceză și Republica Elenă au indicat în mod justificat că această prevedere este aplicabilă atât în cazul în care livrarea de bunuri este transfrontalieră, cât și atunci când se efectuează numai pe teritoriul țării.

38. În consecință, în prezenta cauză trebuie determinat locul în care a *început* expedierea pieselor metalice către achizitorul Atral. Livrarea a început deja în Italia, atunci când, în scopul vopsirii, furnizorul Fonderie 2A a expediat aceste bunuri către societatea Saunier-Plumaz din Franța sau abia în Franța, atunci când piesele metalice vopsite au fost reexpediate către achizitorul Atral?

39. În opinia Republicii Franceze și a Republicii Elene, expedierea către achizitor nu poate începe înainte ca bunul să reprezinte un produs finit sau înainte de a fi gata de utilizare. Având în vedere că piesele metalice ar putea fi utilizabile numai după vopsirea de către societatea Saunier-Plumaz din Franța, începerea expedierii către achizitor ar fi posibilă doar din acest moment. Prin urmare, locul livrării pieselor metalice s-ar afla în Franța.

40. În principal, achiesăm la această opinie.

41. Având în vedere că articolul 8 alineatul (1) litera (a) prima teză din A șasea directivă se referă la momentul în care începe expedierea către „persoana căreia îi sunt livrate”, la acel moment bunurile trebuie să se afle într-o stare conformă cu contractul. Cu toate acestea, nu înseamnă că este vorba despre un produs finit sau gata de utilizare, deoarece inclusiv materii prime sau produse în amonte

7 — Potrivit articolului 17 alineatul (2) litera (a) în versiunea care rezultă din articolul 28f punctul (1) din A șasea directivă.

pot face obiectul unei livrări. Totuși, în cazul în care bunurile nu se află într-o stare conformă cu contractul, expedierea bunurilor nu urmărește transferul asupra clientului în sensul prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă, ci eventual doar aducerea bunurilor în starea conformă cu contractul, în speță prin vopsirea pieselor metalice.

42. O astfel de orientare spre bunuri în starea conformă cu contractul oferă un criteriu clar pentru a stabili momentul începerii expedierii sau a transportului. Întrucât de acest loc depinde stabilirea locului livrării bunurilor în scopuri de TVA, iar acest loc determină statul membru căruia i se cuvine taxa pe valoarea adăugată aferentă livrării bunurilor, este necesar un criteriu clar. În această privință, există o nevoie specială de securitate juridică. În caz contrar, există riscul dublei impuneri sau al netaxării având în vedere diferitele aprecieri posibile în statele membre de plecare și de sosire a livrării. Iar aceste riscuri trebuie evitate în cadrul sistemului comun al taxei pe valoarea adăugată [8].

43. Mai mult, având în vedere durata permisă a unui transport intracomunitar, Curtea a constatat anterior că, pentru a califica o operațiune ca livrare intracomunitară de bunuri, trebuie ca între livrarea bunurilor și transportul acestora să existe o legătură temporală și materială [9]. Și în situația din prezenta cauză trebuie, așadar, impusă o legătură materială între expedierea transfrontalieră și livrarea bunurilor către client.

44. Atunci când expedierea transfrontalieră servește *a priori* prelucrării bunurilor, nu există însă o legătură materială suficientă. În această situație, există în primul rând o legătură materială între expediere și prelucrarea bunurilor, iar nu între expediere și livrarea către client. Având în vedere că în speță prelucrarea s-ar fi putut realiza inclusiv de un vopsitor dintr-un alt stat membru, a fost mai degrabă o întâmplare că expedierea pieselor metalice s-a efectuat în statul membru în care se află clientul.

45. Prin urmare, legătura materială suficientă între expedierea bunurilor și livrarea lor ia naștere abia atunci când bunurile sunt expediate către client în stare conformă cu contractul. Având în vedere că, în speță, aceasta s-a întâmplat abia în Franța, după vopsirea pieselor metalice, tot acolo a început și expedierea către client. În consecință, potrivit articolului 8 alineatul (1) litera (a) prima teză din A șasea directivă, locul livrării bunurilor se află în Franța, acesta fiind și locul taxării.

46. Desigur, trebuie să se țină seama de faptul că soluția propusă în speță ridică anumite probleme pentru funcționarea pieței interne. Astfel, în prezenta cauză, furnizorul Fonderie 2A poate evita sarcinile administrative privind impozitarea în Franța dacă alege pentru lucrările de vopsire o societate cu sediul în Italia și dacă expediază apoi din acel loc piesele metalice către clientul din Franța. În acest caz, locul livrării taxabile de bunuri s-ar afla în Italia, unde, potrivit articolului 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă, Fonderie 2A ar beneficia de scutirea fiscală pentru livrările intracomunitare [10]. În acest mod, Fonderie 2A nu ar mai trebui să achite în Franța taxa aferentă livrării pieselor metalice. Se stimulează, așadar, eventuala utilizare a prestatorilor de servicii din propriul stat membru pentru a se evita obligațiile fiscale din alt stat membru.

47. Varianta alternativă ar fi ca, în final, orice potențial transport sau expediere transfrontalieră a unor bunuri în cadrul unui proces de producție aflat în derulare, menit să fie urmat în cele din urmă de transportul către un client, să beneficieze de scutirea fiscală aplicată livrărilor intracomunitare. Dar în acest mod s-ar pierde mai ales legătura temporală strânsă dintre transportul sau expedierea transfrontalieră, care ar avea drept consecință scutirea fiscală, și declararea unei achiziții

8 — Cu privire la determinarea locului prestării unui serviciu, a se vedea Concluziile noastre în cauza Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, punctele 23-26 și jurisprudența citată).

9 — Hotărârea X (EU:C:2010:693, punctul 33).

10 — A se vedea punctul 30 de mai sus.

intracomunitare de către clientul care achiziționează bunurile. Aceasta ar putea afecta puternic supravegherea circulației intracomunitare a bunurilor, în special în scopul combaterii fraudei. În acest sens, Comisia a indicat în mod justificat că, în cadrul sistemului TVA aplicabil schimburilor comerciale intracomunitare trebuie să se acorde o importanță sporită controlului fiscal efectiv [11].

48. În concluzie trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că transportul sau expediția către client în sensul articolului 8 alineatul (1) litera (a) prima teză din A șasea directivă poate începe numai atunci când bunurile se află într-o stare conformă cu contractul. Rezultă că, în contextul procedurii principale, locul livrării pieselor metalice, în scopuri de TVA, se află în Franța.

B – *Importanța faptelor generatoare ale transferului și utilizării intracomunitare a unor bunuri în conformitate cu articolul 28a alineatele (5) și (6) din A șasea directivă*

49. În opinia Comisiei, această concluzie nu rezultă însă din interpretarea articolului 8 alineatul (1) litera (a) prima teză din A șasea directivă. Ea ar rezulta mai curând din luarea în considerare a faptelor generatoare prevăzute la articolul 28a alineatele (5) și (6) din A șasea directivă în cazul transferului și al utilizării intracomunitare a unor bunuri, fapte de care în mod nejustificat nu s-a ținut seama în procedura principală.

50. Comisia consideră că expedierea pieselor metalice din Italia către Franța pentru a fi vopsite de societatea Saunier-Plumaz reprezintă un transfer intracomunitar pentru care în principiu se achită taxa pe valoarea adăugată în țara de origine, Italia, în conformitate cu articolul 28a alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă. În același timp se înregistrează o utilizare intracomunitară de către Fonderie 2A în țara de destinație, Franța, care este taxabilă în conformitate cu articolul 28a alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă. În opinia Comisiei, livrarea acestor bunuri către Atral trebuie taxată într-adevăr în Franța numai după transferul și utilizarea menționate ale pieselor metalice.

51. Faptele generatoare ale taxei, invocate de Comisie, nu prezintă însă importanță în speță.

52. Vânzarea pieselor metalice de către Fonderie 2A către Atral constituie faptul generator care constă în livrarea de bunuri cu titlu oneros în conformitate cu articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă. Așadar, trebuie determinat locul în care se aplică TVA-ul pentru această operațiune. Locul livrării unor bunuri se determină însă exclusiv pe baza articolului 8 din A șasea directivă. Prin urmare, pentru determinarea locului unei livrări de bunuri în conformitate cu articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă, nu prezintă importanță dacă sunt îndeplinite și condițiile pentru alte fapte generatoare, cum ar fi transferul și utilizarea intracomunitară.

53. În plus, în prezenta cauză, îndeplinirea condițiilor pentru faptul generator al unui *transfer* intracomunitar în conformitate cu articolul 28a alineatul (5) litera (b) din A șasea directivă nici nu poate fi avută în vedere fără a determina mai întâi care este locul livrării pieselor metalice. Potrivit articolului 28a alineatul (5) litera (b) a treia liniuță din A șasea directivă, condițiile pentru acest fapt generator nu sunt îndeplinite atunci când bunurile sunt expediate în țară de către persoana impozabilă în scopul livrării acestora în condițiile prevăzute la articolul 28c secțiunea A din A șasea directivă. Așadar, transferul intracomunitar nu se va taxa în special în situația în care se efectuează în cadrul unei livrări intracomunitare de bunuri care face obiectul unei scutiri în conformitate cu articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă.

11 — A se vedea în special articolul 28c secțiunea A prima teză din A șasea directivă, precum și al doisprezecelea considerent al Directivei 91/680/CEE din 16 decembrie 1991 a Consiliului 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), prin care s-a introdus regimul tranzitoriu pentru impozitarea schimburilor comerciale între statele membre.

54. Or, ar fi existat o asemenea livrare intracomunitară scutită de taxă în situația în care s-ar fi stabilit, potrivit articolului 8 alineatul (1) litera (a) prima teză din A șasea directivă, că locul livrării pieselor metalice s-ar afla în Italia. Contrar opiniei Comisiei, în acest caz, faptul că transferul dreptului de proprietate către Atral s-a efectuat abia după ce piesele metalice au fost transportate transfrontalier nu s-ar fi opus scutirii fiscale prevăzute la articolul 28c secțiunea A litera (a) din A șasea directivă. Astfel, nici din modul de redactare a articolului 28c secțiunea A litera (a) primul paragraf din A șasea directivă și nici din jurisprudență [12] nu se poate deduce o cerință privind momentul transferului dreptului de proprietate [13]. Dimpotrivă, această dispoziție prevede în mod expres posibilitatea ca vânzătorul să efectueze el însuși transportul bunurilor. În cazul în care vânzătorul realizează el însuși transportul transfrontalier al bunurilor, nu mai este posibil ca clientul să dobândească din acel moment dreptul de a dispune de bunuri în calitate de proprietar.

55. Pe de altă parte, în prezenta cauză nu mai este necesar să se stabilească dacă Fonderie 2A a îndeplinit în Franța condițiile privind faptul generator al unei *utilizări* intracomunitare potrivit articolului 28a alineatul (6) primul paragraf din A șasea directivă. Există îndoieli considerabile cu privire la modul neclar de redactare a prevederii [14] și cu privire la legătura dintre aceasta și faptul generator prevăzut la articolul 28a alineatul (7) din A șasea directivă. În orice caz, clarificarea acestei probleme nu prezintă importanță nici pentru răspunsul la întrebarea preliminară, nici pentru soluționarea cauzei principale. Astfel, în prezenta cauză, având în vedere că, după cum am precizat anterior [15], livrarea pieselor metalice a avut loc în Franța, procedura de restituire potrivit celei de A opta directive este, în orice caz, exclusă.

VI – **Concluzie**

56. În concluzie, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară adresată de Conseil d'État după cum urmează:

„Articolul 8 alineatul (1) litera (a) prima teză din A șasea directivă trebuie interpretat în sensul că transportul sau expedierea către un client poate începe numai atunci când bunurile se află într-o stare conformă cu contractul. Rezultă că, în contextul procedurii principale, locul livrării pieselor metalice, în scopuri de TVA, se află în Franța."

12 — A se vedea Hotărârile Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 70) și VSTR (EU:C:2012:592, punctele 29 și 30).

13 — Potrivit jurisprudenței, problema privind momentul și locul transferului dreptului de a dispune de un bun în calitate de proprietar poate prezenta relevanță numai atunci când două livrări de bunuri care au loc succesiv constituie un singur transport intracomunitar [a se vedea Hotărârea Euro Tyre Holding (EU:C:2010:786, punctul 45)]. În prezenta cauză se pune problema unei singure livrări de bunuri.

14 — A se vedea numai diferențele dintre modul de redactare în versiunile germană și franceză ale articolului 28a alineatul (6) din A șasea directivă, referitor la utilizarea bunurilor de către persoana impozabilă, pe de o parte, „în cadrul întreprinderii sale" („in seinem Unternehmen") și, pe de altă parte, într-un mod mai larg „pentru nevoile întreprinderii sale" („aux besoins de son entreprise").

15 — A se vedea punctele 37-48 de mai sus.