

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-333 din 2020 Berlin Chemie A. Menarini SRL. Dacă o societate mamă dintr-un alt stat membru are înființată o filială în alt stat membru nu înseamnă că realizează un sediu fix din punctul de vedere al TVA în statul unde există filială.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

7 aprilie 2022

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 44 – Locul de prestare a serviciilor – Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 – Articolul 11 alineatul (1) – Prestare de servicii – Loc de impozitare – Noțiunea de «sediul fix» – Societate dintr-un stat membru afiliată unei societăți localizate în alt stat membru – Structură adecvată ca resurse umane și tehnice – Aptitudinea de a primi și de a utiliza serviciile pentru necesitățile proprii ale sediului fix – Prestări de servicii de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare furnizate societății destinate de o societate afiliată”

În cauza C-333/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel București (România), prin decizia din 30 decembrie 2019, primită de Curte la 22 iulie 2020, în procedura

Berlin Chemie A. Menarini SRL

împotriva

Administrației Fiscale pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

cu participarea:

Berlin Chemie AG,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii I. Jarukaitis (raportor), M. Ilesic, D. Gratsias și Z. Csehi, judecători,

avocat general: domnul A. M. Collins,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Berlin Chemie A. Menarini SRL, inițial de M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț și E. Bondalici, ulterior de M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău și E. Bondalici, avocați;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru guvernul român, de E. Gane, R. I. Hațieganu și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și E. A. Stamate, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (denumită în continuare „Directiva TVA”), și a articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Berlin Chemie A. Menarini SRL (denumită în continuare „societatea română”), pe de o parte, și Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (România) (denumită în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o cerere de anulare a unei decizii de impunere prin care se stabilește o taxă pe valoarea adăugată (TVA) suplimentară și a unei decizii privind obligații fiscale accesorii, precum și cu o cerere de rambursare a TVA-ului suplimentar și a obligațiilor fiscale accesorii.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Titlul V din Directiva TVA, referitor la locul operațiunilor taxabile, cuprinde printre altele un capitol 3, intitulat „Locul de prestare a serviciilor”. În cadrul secțiunii 2, intitulată „Norme generale”, articolul 44 din această directivă prevede:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

4 Figurând în secțiunea 1, intitulată „Noțiuni”, din capitolul V din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, intitulat „Locul operațiunilor impozabile”, articolul 11 alineatul (1) din acesta prevede:

„În aplicarea articolului 44 din Directiva 2006/112/CE, un «sediul fix» înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice menționat la articolul 10 din prezentul regulament, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.”

Dreptul român

5 Articolul 125¹ alineatul (2) litera b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare până la 31 decembrie 2015, și articolul 266 alineatul (2) litera b) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând de la 1 ianuarie 2016, care sunt redactate în termeni identici, prevăd:

„În înțelesul prezentului titlu:

[...]

b) o persoană impozabilă care are sediul activității economice în afara României se consideră că este stabilită în România dacă are un sediu fix în România, respectiv dacă dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile;”

6 Potrivit articolului 133 alineatul (2) din Legea nr. 571/2003 și articolului 278 alineatul (2) din Legea nr. 227/2015, care sunt redactate în termeni identici:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

7 Berlin Chemie AG (denumită în continuare „societatea germană”) este o societate cu sediul social în Germania, care face parte din grupul Menarini, care comercializează în România, în mod constant începând din anul 1996, produse farmaceutice în vederea aprovizionării în mod curent a distribuitorilor angro de medicamente din România și care a încheiat în acest scop un contract de depozitare cu o societate cu sediul în acest stat membru. Aceasta are de asemenea un reprezentant fiscal în România și este înregistrată în scopuri de TVA în acest stat.

8 Societatea română, al cărei sediu se află în București, a fost constituită în cursul anului 2011. Ea are ca activitate principală consultanța în management în domeniul relațiilor publice și al comunicării și poate desfășura de asemenea activități secundare de comerț cu ridicata al produselor farmaceutice, de consultanță pentru afaceri și management, de agenție de publicitate, de studiere a pieței și de sondare a opiniei publice. Asociatul său unic este Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, al cărei sediu social se află în Germania și care participă în proporție de 100 % la profitul și la pierderile societății române. La rândul său, Berlin Chemie/Menarini Pharma este deținută în proporție de 95 % de societatea germană. Această din urmă societate este unicul client al societății române.

9 La 1 iunie 2011, societatea germană și societatea română au încheiat un contract de marketing, reglementare, publicitate și servicii de reprezentare, guvernat de dreptul german, prin care societatea română s-a angajat să promoveze activ produsele societății germane în România, mai ales prin

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

intermediul unor activități de marketing, în conformitate cu strategiile și cu bugetele stabilite și dezvoltate de societatea germană.

10 În special, aceasta este obligată să stabilească și să mențină un serviciu calificat legal pentru a gestiona și pentru a rezolva problemele legate de publicitate, de informare și de promovare în numele și pe seama societății germane. Societatea română s-a angajat de asemenea să întreprindă toate acțiunile de reglementare necesare pentru a asigura că societatea germană este autorizată să își distribuie produsele în România, să acorde asistență în studiile clinice și în alte activități de cercetare și dezvoltare, precum și să asigure o livrare corespunzătoare de literatură medicală și materiale promoționale aprobate de societatea germană. În plus, societatea română preia comenzile de produse farmaceutice provenite de la distribuitorii angro din România și le transmite societății germane. Ea prelucrează de asemenea facturile și le transmite clienților societății germane.

11 Pentru serviciile prestate de societatea română, societatea germană s-a angajat să plătească o remunerație lunară, calculată pe baza sumei tuturor cheltuielilor suportate efectiv de această societate, majorată cu 7,5 % pe an calendaristic. Societatea română a facturat societății germane serviciile în cauză fără TVA, apreciind că locul de prestare a acestor servicii era situat în Germania. Începând de la 14 martie 2013, plata acestor servicii s-a realizat prin încheierea unor protocoale de compensare între facturile de servicii emise de societatea română societății germane și împrumutul purtător de dobândă acordat de aceasta societății române, facturile și împrumutul având aceeași valoare.

12 În urma unei inspecții fiscale privind perioada cuprinsă între 1 februarie 2014 și 31 decembrie 2016, administrația fiscală a apreciat că prestările de servicii furnizate de societatea română societății germane erau primite de aceasta din urmă în România, unde ar fi dispus de un sediu fix. Ea a considerat că acesta din urmă cuprindea resurse tehnice și umane suficiente pentru a efectua regulat livrări de bunuri sau prestări de servicii impozabile. Această apreciere a fost făcută în principal ca urmare a resurselor tehnice și umane care aparțineau societății române, dar la care societatea germană ar fi avut acces în mod neîntrerupt. În special, societatea germană ar fi avut acces la resurse tehnice deținute de societatea română, precum computere, sisteme de operare și autovehicule.

13 La 29 noiembrie 2017, administrația fiscală a emis o decizie de impunere prin care a obligat societatea română să plătească suma de 41 687 575 de lei românești (RON) (aproximativ 8 984 391 de euro), reprezentând TVA-ul suplimentar aferent prestațiilor în discuție, suma de 5 855 738 RON (aproximativ 1 262 012 euro), cu titlu de dobânzi, și suma de 3 289 071 RON (aproximativ 708 851 de euro), cu titlu de penalități de întârziere.

14 Prin acțiunea introdusă la Curtea de Apel București (România), care este instanța de trimitere, societatea română solicită anularea acestei decizii de impunere, contestând faptul că societatea germană dispune de un sediu fix în România.

15 Instanța de trimitere arată că, pentru a putea soluționa cererea cu care este sesizată, trebuie să stabilească locul de impozitare a serviciilor de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare prestate de societatea română societății germane, verificând dacă aceasta din urmă are un sediu fix în România. Soluționarea litigiului principal ar depinde, așadar, de interpretarea articolului 44 a doua teză din Directiva TVA și a articolului 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

16 Aceasta arată că dispozițiile naționale aplicabile cauzei cu care este sesizată supun constatarea existenței unui sediu fix în România condiției ca o persoană impozabilă să dispună în acest stat membru de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri sau prestări de servicii

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

impozabile. Modul de redactare a acestor dispoziții naționale ar fi diferit de modul de redactare a articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.

17 Instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește interpretarea care trebuie dată articolului 44 a doua teză din Directiva TVA, precum și articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011. Ea apreciază că hotărârile Curții referitoare la interpretarea acestor dispoziții nu îi permit să le înlăture, întrucât cauzele în care au fost pronunțate acele hotărâri priveau situații juridice și factuale diferite de cele din cauza cu care este sesizată. În plus, jurisprudența anterioară a Curții nu pare să fi abordat problema relevanței prestării serviciilor de marketing pentru stabilirea existenței unui sediu fix, atunci când astfel de servicii presupun desfășurarea unor activități complexe, care au o legătură destul de strânsă cu activitatea economică a persoanei impozabile destinatare a serviciilor respective și sunt de natură să influențeze în mod direct rezultatele acestei activități.

18 Instanța menționată se întreabă, în primul rând, dacă, pentru a se considera că o societate care livrează bunuri pe teritoriul altui stat membru decât cel în care are sediul activității economice dispune în primul stat membru de un sediu fix, este necesar ca resursele umane și tehnice utilizate de această societate pe teritoriul statului membru respectiv să îi aparțină sau este suficient ca aceasta să aibă acces imediat și permanent la astfel de resurse prin intermediul unei societăți afiliate pe care o controlează deținând majoritatea părților sociale și al cărei unic client este.

19 Instanța de trimitere consideră ca fiind deosebit de relevant faptul că societatea română a fost înființată tocmai în scopul de a pune la dispoziția societății germane, în mod exclusiv, serviciile de care aceasta are nevoie pentru a-și desfășura activitatea economică în România. În plus, livrările de produse farmaceutice în acest stat membru efectuate de societatea germană nu ar fi ocazionale și sporadice, ci îndelungate și cu caracter stabil. Societatea germană ar avea în statul respectiv clienți constanți și un stoc permanent de produse farmaceutice într-un depozit închiriat începând din anul 1996, iar vânzările sale în acest stat ar fi constante și substanțiale. În plus, ea ar avea dreptul de a inspecta registrele și spațiile societății române în temeiul unui contract încheiat între cele două societăți.

20 În al doilea rând, instanța de trimitere se întreabă dacă articolul 44 a doua teză din Directiva TVA și articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie să fie interpretate în sensul că, pentru a se considera că o societate care livrează bunuri pe teritoriul unui alt stat membru decât cel în care are sediul activității economice dispune de un sediu fix în statul membru de livrare a acestor bunuri, este necesar ca un asemenea sediu fix să participe direct la deciziile privind livrarea bunurilor sau este suficient ca societatea respectivă să dețină în acest stat membru resurse tehnice și umane care îi sunt puse la dispoziție prin intermediul unor contracte care au ca obiect activități de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare în măsură să influențeze în mod direct rezultatele activității economice a societății amintite.

21 În această privință, societatea română susține în fața instanței de trimitere că decizia de livrare a medicamentelor este luată exclusiv de reprezentanții societății germane și că nu îi furnizează acesteia decât servicii administrative și de suport care nu sunt relevante în ceea ce privește aplicarea dispozițiilor menționate mai sus. Ea face referire, în acest sens, la Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), la Hotărârea din 17 iulie 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), la Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), și la Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

22 Cu toate acestea, instanța de trimitere consideră că situația în discuție în litigiul principal este diferită de cele din cauzele în care au fost pronunțate hotărârile menționate mai sus, dat fiind că

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

societatea germană are acces în România la o multitudine de resurse tehnice și umane, de care are nevoie pentru a-și desfășura activitatea economică în acest stat membru și care influențează rezultatele sale economice.

23 În plus, ea constată că serviciile de marketing prestate de societatea română par să aibă o legătură intrinsecă cu această activitate economică, întrucât este dificilă izolarea aportului pe care îl are marketingul în procesul de vânzare a produselor farmaceutice. Pe de altă parte, aceste servicii nu pot fi confundate, în opinia sa, cu serviciile de publicitate și percepute ca simple activități administrative și de suport. Ele ar fi strâns legate de obținerea de comenzi pentru produsele menționate, iar angajații societății române ar fi implicați în preluarea comenzilor de la clienții români și în transmiterea lor către societatea germană.

24 Astfel, instanța de trimitere se întreabă dacă activitățile economice desfășurate în sediul fix trebuie să fie în mod necesar identice cu cele din sediul activității economice sau este suficient ca activitățile economice desfășurate de sediul fix să aibă o legătură strânsă cu realizarea scopului activității economice sau o influență asupra acesteia.

25 În al treilea rând, instanța de trimitere ridică problema dacă, în cadrul interpretării articolului 44 a doua teză din Directiva TVA și a articolului 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, faptul că o persoană impozabilă are acces imediat și permanent la resursele tehnice și umane ale unei alte persoane impozabile pe care o controlează exclude posibilitatea de a se considera că această din urmă persoană impozabilă este un prestator de servicii în beneficiul sediului fix al primei persoane impozabile astfel constituit. Ea are îndoieli cu privire la faptul că o persoană juridică poate fi în același timp sediul fix al altei persoane juridice și un prestator de servicii în beneficiul acestui sediu fix.

26 În aceste condiții, Curtea de Apel București a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Pentru a se aprecia că o societate care livrează bunuri pe teritoriul unui alt stat membru decât cel în care are sediul activității economice are, potrivit articolului 44 a doua teză din [Directiva TVA] și articolului 11 din Regulamentul [de punere în aplicare nr. 282/2011], [un] sediu fix în statul în care livrează bunurile, este necesar ca resursele umane și tehnice folosite de societate pe teritoriul acestui din urmă stat să-i aparțină sau este suficient ca societatea să aibă acces imediat și permanent la astfel de resurse umane și tehnice prin intermediul unei alte societăți afiliate, pe care o controlează, deținând majoritatea părților sociale?

2) Pentru a se aprecia că o societate care livrează bunuri pe teritoriul unui alt stat membru decât cel în care are sediul activității economice are, în sensul articolului 44 a doua teză din [Directiva TVA] și al articolului 11 din Regulamentul [de punere în aplicare nr. 282/2011], [un] sediu fix în statul în care livrează bunurile, este necesar ca presupusul sediu fix să participe direct la deciziile privind livrarea bunurilor sau este suficient ca societatea să dețină în statul în care efectuează livrarea de bunuri resurse tehnice și umane care îi sunt puse la dispoziție prin intermediul unor contracte încheiate cu terțe societăți, contracte care au ca obiect activități de marketing, reglementare, publicitate, depozitare, reprezentare, activități ce sunt în măsură să influențeze în mod direct volumul vânzărilor?

3) În interpretarea articolului 44 a doua teză din [Directiva TVA] și a articolului 11 din Regulamentul [de punere în aplicare nr. 282/2011], posibilitatea unei persoane impozabile de a avea acces imediat și permanent la resursele tehnice și umane ale unei alte persoane impozabile afiliate pe care o controlează exclude posibilitatea ca această din urmă societate afiliată să fie considerată prestator de servicii pentru sediul fix astfel constituit?”

Cu privire la întrebările preliminare

27 Prin intermediul celor trei întrebări adresate, care este necesar să fie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 44 din Directiva TVA și articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că o societate care are sediul social într-un stat membru dispune de un sediu fix într-un alt stat membru pentru motivul că societatea respectivă deține în acest din urmă stat o filială care îi pune la dispoziție resurse umane și tehnice în temeiul unor contracte prin care această filială îi furnizează, în mod exclusiv, servicii de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare care pot influența în mod direct volumul vânzărilor sale.

28 Articolul 44 din Directiva TVA prevede, în prima sa teză, că locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, a doua teză a articolului menționat prevede că, în cazul în care serviciile sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix.

29 În măsura în care instanța de trimitere urmărește să se stabilească unde se află locul prestării serviciilor în discuție, trebuie amintit că punctul de legătură cel mai util pentru a se determina locul de prestare a serviciilor, din punct de vedere fiscal și, prin urmare, prioritar, este cel în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității sale economice, luarea în considerare a unui sediu comercial fix al persoanei impozabile constituind o derogare de la această regulă generală, dacă sunt îndeplinite anumite condiții (Hotărârea din 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punctul 26 și jurisprudența citată).

30 În ceea ce privește aspectul dacă există un sediu comercial fix, în sensul celei de a doua teze a articolului 44 menționat, este necesar să se arate că acest aspect nu trebuie să fie examinat în funcție de persoana impozabilă-prestatoare de servicii, ci în funcție de persoana impozabilă-beneficiară căreia îi sunt furnizate serviciile (Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 57).

31 Conform jurisprudenței Curții (a se vedea printre altele Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 58 și jurisprudența citată, precum și punctul 65) și potrivit articolului 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, noțiunea de „sediul fix” înseamnă orice sediu, altul decât sediul activității economice menționat la articolul 10 din acest regulament, care se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.

32 În primul rând, este necesar să se examineze primul criteriu enunțat la punctul anterior, potrivit căruia un sediu fix trebuie să se caracterizeze printr-un grad suficient de permanență și să aibă o structură adecvată ca resurse umane și tehnice.

33 În această privință, instanța de trimitere ridică problema dacă este necesar ca resursele umane și tehnice respective să aparțină societății destinatară a prestărilor de servicii sau este suficient ca această societate să aibă acces imediat și permanent la astfel de resurse prin intermediul unei societăți afiliate pe care o controlează deținând majoritatea părților sale sociale.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

34 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, este necesar, pentru interpretarea unei dispoziții a dreptului Uniunii, să se țină seama nu numai de termenii acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte [a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 aprilie 2021, X (Mandat european de arestare – *Ne bis in idem*), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, punctul 69 și jurisprudența citată].

35 În ceea ce privește modul de redactare a articolului 44 din Directiva TVA și a articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, trebuie arătat că aceste dispoziții nu aduc nicio precizare cu privire la aspectul specific dacă resursele umane și tehnice trebuie să fie proprietatea societății destinate a serviciilor, stabilită într-un alt stat membru. Pentru a caracteriza un sediu fix, articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 impune numai „un grad suficient de permanență” și „o structură adecvată ca resurse umane și tehnice”.

36 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență consacrată că noțiunea de „sediul fix” cere o consistență minimală, prin reunirea permanentă a resurselor umane și tehnice necesare pentru anumite prestări de servicii (Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 54 și jurisprudența citată).

37 Astfel, nu poate exista un sediu fix, pe de o parte, fără o structură aparentă care se materializează prin existența unor resurse umane sau tehnice. Pe de altă parte, această structură nu poate avea o existență doar punctuală.

38 În ceea ce privește împrejurarea că o societate prestatoare de servicii este o filială a unei alte societăți, destinată a acestor servicii, stabilită în alt stat membru, trebuie amintit că luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului. Prin urmare, calificarea unui sediu comercial drept „sediul comercial fix” nu poate depinde doar de statutul juridic al entității respective (Hotărârea din 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punctul 31, precum și jurisprudența citată).

39 În această privință, deși este posibil ca o filială să constituie sediul comercial fix al societății sale mamă, o asemenea calificare depinde totuși de condițiile materiale prevăzute de Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, în special la articolul 11 din acesta, care trebuie să fie apreciate în lumina realității economice și comerciale (Hotărârea din 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punctul 32).

40 În consecință, existența, pe teritoriul unui stat membru, a unui sediu comercial fix al unei societăți stabilite în alt stat membru nu poate fi dedusă din simpla împrejurare că această societate deține acolo o filială (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punctul 33).

41 Prin urmare, existența unei structuri adecvate ca resurse umane și materiale care prezintă un grad suficient de permanență trebuie să fie stabilită în lumina realității economice și comerciale. Deși nu este obligatorie deținerea în proprietate a resurselor umane sau tehnice pentru a se putea considera că o persoană impozabilă dispune, într-un alt stat membru, de o structură cu un grad suficient de permanență și adecvată ca resurse umane și tehnice, este necesar, în schimb, ca această persoană impozabilă să aibă puterea de a dispune de resursele umane și tehnice respective ca și cum ar fi ale sale, în temeiul, de exemplu, al unor contracte de servicii sau de locațiune care să pună resursele menționate la dispoziția persoanei impozabile și care să nu poată fi reziliate în termen scurt.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

42 Această concluzie este confirmată de contextul în care se înscriu articolul 44 din Directiva TVA și articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, precum și obiectivele urmărite prin dispozițiile respective. Astfel, trebuie amintit că articolul 44 din Directiva TVA determină locul de impozitare a prestărilor de servicii pentru a evita, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (Hotărârea din 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punctul 25 și jurisprudența citată).

43 În această privință, Curtea a amintit deja că logica aflată la baza dispozițiilor privind locul prestării serviciilor impune ca, în măsura posibilului, impozitarea să fie efectuată la locul în care sunt consumate bunurile și serviciile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B, C-453/15, EU:C:2016:933, punctul 25, precum și Hotărârea din 13 martie 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, punctul 29).

44 În acest sens, pentru a preveni apariția unor împrejurări de natură să compromită buna funcționare a sistemului comun al TVA-ului, legiuitorul Uniunii a prevăzut, la articolul 44 din Directiva TVA, că, atunci când serviciul a fost furnizat către un sediu comercial care poate fi calificat drept „sediul comercial fix” al persoanei impozabile, trebuie să se considere că locul de prestare a serviciilor furnizate este locul în care este situat acest sediu comercial fix (Hotărârea din 7 mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, punctul 27).

45 Supunerea existenței unui sediu fix condiției ca personalul acestui sediu să fie legat printr-un contract de muncă de persoana impozabilă însăși și ca resursele materiale să fie în proprietatea sa ar echivala, pe de o parte, cu aplicarea foarte restrictivă a criteriului prevăzut de textul articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011. Pe de altă parte, un asemenea criteriu nu ar contribui la un grad ridicat de securitate juridică în stabilirea locului de impozitare a prestărilor de servicii, dacă ar fi suficient, pentru a transfera impozitarea prestărilor de servicii dintr-un stat membru în altul, ca o persoană impozabilă să își acopere nevoile de personal și nevoile materiale recurgând la diferiți prestatori de servicii.

46 Revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă, în litigiul principal, societatea germană dispune în România de o structură, în ceea ce privește resursele umane și tehnice, care are un grad suficient de permanență. Pentru a o ghida în această apreciere, Curtea poate totuși să furnizeze toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care i-ar putea fi utile [a se vedea în special Hotărârea din 6 octombrie 2021, A (Trecerea frontierelor cu o navă de agrement), C-35/20, EU:C:2021:813, punctul 85].

47 În speță, din decizia de trimitere reiese că societatea germană nu dispunea de resurse umane și tehnice proprii în România, ci că aceste resurse umane și tehnice erau deținute de societatea română. Cu toate acestea, potrivit instanței de trimitere, societatea germană ar fi avut acces permanent și neîntrerupt la astfel de resurse, întrucât contractul de prestări de servicii de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare încheiat în cursul anului 2011 nu putea fi reziliat în termen scurt. În temeiul acestui contract, societatea română a pus, printre altele, la dispoziția societății germane resurse tehnice (computere, sisteme de operare, autovehicule), dar mai ales resurse umane constând în peste 200 de angajați, dintre care, în special, peste 150 de reprezentanți comerciali. Din decizia de trimitere reiese de asemenea că societatea germană este unicul client al societății române, care îi furnizează în mod exclusiv servicii de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare.

48 Cu toate acestea, dat fiind că se presupune că o persoană juridică, chiar dacă nu ar avea decât un singur client, utilizează resursele tehnice și umane de care dispune pentru necesitățile proprii,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

societatea germană ar putea dispune în România de o structură cu un grad suficient de permanență și adecvată ca resurse umane și tehnice numai dacă s-ar stabili că, datorită dispozițiilor contractuale aplicabile, societatea germană dispunea de resursele tehnice și umane ale societății române ca și cum ar fi fost ale sale, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

49 În al doilea rând, trebuie analizat al doilea criteriu, enunțat la punctul 31 din prezenta hotărâre, care permite să se constate existența unui sediu fix, potrivit căruia un astfel de sediu se caracterizează printr-o structură aptă, ca resurse umane și tehnice, să îi permită să primească prestările de servicii care îi sunt furnizate și să le utilizeze pentru necesitățile proprii ale activității sale.

50 În această privință, instanța de trimitere ridică mai precis problema dacă existența unui sediu fix poate fi dedusă, în litigiul principal, din împrejurarea că societatea română furnizează servicii care pot influența în mod direct rezultatele activității economice a societății germane, cum ar fi serviciile de marketing, în măsura în care aceste servicii sunt strâns legate de obținerea de comenzi pentru produsele farmaceutice vândute de societatea germană, și dacă este de asemenea necesar ca presupusul sediu fix să participe direct la deciziile referitoare la activitatea economică a societății germane menționate.

51 În speță, din elementele factuale prezentate de instanța de trimitere reiese că serviciile de publicitate și de marketing furnizate de societatea română societății germane vizau în principal o mai bună informare, în România, a profesioniștilor din domeniul sănătății și a consumatorilor cu privire la produsele farmaceutice vândute de această societate germană. Personalul societății române se limita la preluarea comenzilor provenite de la nouă distribuitori angro de medicamente din România și la transmiterea lor societății germane, precum și la transmiterea facturilor acesteia către clienții săi din statul membru respectiv. Societatea menționată nu participa direct la vânzarea și la livrarea produselor farmaceutice ale societății germane și nu își asuma angajamente față de terți în numele acestei din urmă societăți.

52 Or, mai întâi, trebuie să se facă distincție între prestările de servicii furnizate de societatea română societății germane și bunurile pe care aceasta din urmă le vinde și le livrează în România. Este vorba despre prestări de servicii și despre livrări de bunuri distincte care sunt supuse unor regimuri de TVA diferite (a se vedea prin analogie Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 64).

53 În continuare, așa cum rezultă din jurisprudența citată la punctul 31 din prezenta hotărâre, un sediu fix se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv, iar nu prin deciziile pe care o astfel de structură este abilitată să le ia.

54 În sfârșit, din elementele dosarului reiese că, în litigiul principal, resursele umane și tehnice care ar fi fost puse la dispoziția societății germane de către societatea română și care ar permite, potrivit administrației fiscale române, să se stabilească existența unui sediu fix al societății germane în România sunt tot cele datorită cărora societatea română realizează prestările de servicii în beneficiul societății germane. Or, aceleași resurse nu pot fi utilizate atât pentru a furniza, cât și pentru a primi aceleași servicii.

55 În consecință, din elementele care precedă rezultă că serviciile de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare furnizate de societatea română sunt primite de societatea germană, care își utilizează resursele umane și tehnice situate în Germania pentru a încheia și a executa contractele de vânzare cu distribuitorii produselor sale farmaceutice în România.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

56 Dacă elementele factuale menționate se confirmă, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, societatea germană nu dispune în România de un sediu fix, întrucât nu are în acest stat membru nicio structură care să îi permită să primească acolo prestări de servicii furnizate de societatea română și să le utilizeze în scopul activității sale economice de vânzare și de livrare de produse farmaceutice.

57 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la cele trei întrebări că articolul 44 din Directiva TVA și articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că o societate care are sediul social într-un stat membru nu dispune de un sediu fix într-un alt stat membru pentru motivul că societatea respectivă deține în acest din urmă stat o filială care îi pune la dispoziție resurse umane și tehnice în temeiul unor contracte prin care această filială îi furnizează, în mod exclusiv, servicii de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare care pot influența în mod direct volumul vânzărilor sale.

Cu privire la cheltuielile de judecată

58 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 cincea) declară:

Articolul 44 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, și articolul 11 din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112 trebuie interpretate în sensul că o societate care are sediul social într-un stat membru nu dispune de un sediu fix într-un alt stat membru pentru motivul că societatea respectivă deține în acest din urmă stat o filială care îi pune la dispoziție resurse umane și tehnice în temeiul unor contracte prin care această filială îi furnizează, în mod exclusiv, servicii de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare care pot influența în mod direct volumul vânzărilor sale.