

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-812 din 2019 Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial. Societatea mamă este înmatriculată într-un stat membru și face parte dintr-un grup de TVA. Sucursala acestei societăți este înregistrată într-un alt stat membru și nu face parte dintr-un grup de TVA. Vor fi considerate persoane impozabile distincte din punctul de vedere al TVA?

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

11 martie 2021

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 9 – Persoană impozabilă – Noțiune – Articolul 11 – Grup TVA Sediul principal și sucursala a unei societăți situate în două state membre diferite – Sediul principal care aparține unui grup TVA din care nu face parte sucursala – Sediul principal care furnizează serviciile sucursalei și îi impută costurile acestor servicii”

În cauza C-812/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), prin decizia din 24 octombrie 2019, primită de Curte la 4 noiembrie 2019, în procedura

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,

împotriva

Skatteverket,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul A. Kumin, președinte de cameră, și domnii T. von Danwitz (raportor) și P. G. Xuereb, judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, de T. Karlsson;
- pentru Skatteverket, de K. Alvesson, în calitate de agent;
- pentru guvernul danez, de J. Nymann-Lindgren, M. P. Jespersen și M. S. Wolff, în calitate de agenți;
- pentru guvernul francez, de E. Toutain și E. de Moustier, în calitate de agenți;

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 italian, de G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de P. Gentili, avvocato dello Stato;
 - pentru Comisia Europeană, de R. Lyal, K. Simonsson și G. Tolstoy, 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 2 alineatul (1), a articolului 9 alineatul (1) și a articolului 11 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, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, o sucursală suedeză a societății daneze Danske Bank A/S, pe de o parte, și Skatteverket (Agenția Fiscală, Suedia), pe de altă parte, în legătură cu o decizie fiscală anticipată emisă de Skatterättsnämnden (Comisia de drept fiscal, Suedia) privind mervärdesskattelagen (1994:200) [Legea privind taxa pe valoarea adăugată (1994:200)].

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA prevede:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;”

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, a comercianților sau a persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Potrivit articolului 11 din directiva menționată:

„După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare «comitetul TVA»), fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane

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

stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții.”

Dreptul danez

6 În Danemarca, articolul 11 din Directiva TVA a fost transpus la articolul 47 alineatul 4 din lov om merværdiafgift (Legea privind taxa pe valoarea adăugată). Această dispoziție autorizează în special mai multe persoane impozabile care au același proprietar să procedeze la înregistrarea unui grup TVA danez. Reiese de asemenea din cuprinsul acestui alineat că grupul nu poate privi decât întreprinderi care sunt stabilite în Danemarca, astfel încât un sediu principal sau o sucursală pot deveni membre ale unui grup TVA danez numai dacă constituie sedii permanente pe teritoriul danez.

Litigiul principal și întrebarea preliminară

7 Danske Bank este o societate al cărei sediu principal este situat în Danemarca. Aceasta își desfășoară activitatea în Suedia prin intermediul unei sucursale, Danske Bank, Danmark, Sverige Filial, stabilită în acest din urmă stat membru. Sediul principal al Danske Bank face parte dintr-un grup TVA danez (denumit în continuare „grupul TVA danez în cauză”), constituit în temeiul reglementării daneze care transpune articolul 11 din Directiva TVA. Sucursala sa suedeză nu face parte dintr-un grup TVA suedez.

8 Danske Bank utilizează o platformă informatică în cadrul activității sale în țările scandinave. Această platformă este în mare parte comună tuturor sediilor acestei societăți. Costurile legate de utilizarea platformei menționate de către sucursala suedeză pentru nevoile activităților sale în Suedia îi sunt imputate de sediul principal al Danske Bank.

9 Cererea de decizie fiscală anticipată adresată Comisiei de drept fiscal de sucursala suedeză a Danske Bank avea printre altele ca obiect să stabilească dacă faptul că sediul principal al Danske Bank face parte dintr-un grup TVA danez presupune că acest grup trebuie, în vederea aplicării Legii privind taxa pe valoarea adăugată (1994:200), să fie considerat o persoană impozabilă distinctă în raport cu această sucursală. Aceasta din urmă solicita de asemenea să se stabilească dacă serviciile furnizate de grupul TVA, ale căror costuri îi sunt imputate, trebuie considerate prestații furnizate în scopuri de TVA și dacă trebuie să achite TVA-ul în Suedia, în calitate de beneficiar al serviciilor.

10 Prin decizia sa anticipată din 23 noiembrie 2018, Comisia de drept fiscal a constatat că grupul TVA danez în cauză, din care face parte sediul principal al Danske Bank, pe de o parte, și sucursala suedeză a acestei societăți, pe de altă parte, trebuie considerate două persoane impozabile distincte. Prin aderarea la grupul TVA danez în cauză în conformitate cu reglementarea daneză, în scopuri de TVA, sediul principal al Danske Bank s-ar fi separat de sucursala sa suedeză. Comisia menționată a constatat de asemenea că serviciile furnizate de sediul principal al Danske Bank, ale căror costuri sunt imputate sucursalei suedeze, trebuie considerate prestări de servicii în scopuri de TVA.

11 Sucursala suedeză a Danske Bank a contestat decizia anticipată a Comisiei de drept fiscal în fața Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia), susținând că sediul principal al Danske Bank și această sucursală trebuie considerate persoană impozabilă unică și că serviciile puse la dispoziția acestei sucursale de sediul principal menționat nu trebuie considerate prestații în scopuri

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

de TVA. Sucursala menționată nu ar desfășura o activitate economică independentă și nu ar face parte dintr-un grup TVA în Suedia, astfel încât nu ar putea fi separată de sediul principal vizat.

12 Agenția Fiscală a solicitat confirmarea deciziei anticipate menționate. Potrivit reglementării daneze, numai sediile situate în Danemarca ar putea deveni membri ai unui grup TVA danez. Prin urmare, sucursala suedeză a Danske Bank nu ar face parte din acest grup, astfel încât nu s-ar putea considera că formează o persoană impozabilă unică împreună cu sediul principal al acestei societăți.

13 Instanța de trimitere arată că sunt posibile două interpretări ale dispozițiilor relevante. O primă modalitate de interpretare a acestor dispoziții ar consta în a considera, în temeiul jurisprudenței rezultate din Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), că sucursala suedeză, care nu este independentă de sediul principal al Danske Bank și nu face parte dintr-un grup TVA în Suedia, face parte din aceeași persoană impozabilă ca sediul menționat, chiar dacă acesta din urmă este membru al unui grup TVA danez. O a doua interpretare posibilă ar consta în a considera că, prin aderarea la grupul TVA danez în cauză, în scopuri de TVA, sediul principal al Danske Bank a fost separat de persoana impozabilă pe care se consideră, în principiu, că o constituie împreună sediul menționat și sucursala suedeză, în ceea ce privește operațiunile efectuate între acestea.

14 Astfel, în Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), Curtea ar fi statuat deja că o sucursală care nu este independentă de sediul principal al unei societăți străine, dar care face parte dintr-un grup TVA într-un stat membru, formează o persoană impozabilă unică împreună cu membrii acestui grup, astfel încât nu trebuie să se considere că prestațiile care îi sunt furnizate cu titlu oneros de sediul principal sunt efectuate în favoarea sucursalei, ci a grupului TVA. Prin urmare, ar fi vorba despre operațiuni între două persoane impozabile distincte. Or, această hotărâre ar privi o situație în care sucursala face parte dintr-un grup TVA, în timp ce, în prezenta cauză, sediul principal este cel care face parte dintr-un asemenea grup.

15 Instanța de trimitere menționează de asemenea liniile directe care rezultă din cea de a 105-a reuniune a Comitetului TVA din 26 octombrie 2015, din care reiese că acesta a considerat, cu o largă majoritate, că, într-un caz precum cel cu care este sesizată, grupul TVA căruia îi aparține sediul principal situat într-un stat membru și sucursala situată într-un alt stat membru trebuie considerate două persoane impozabile distincte.

16 În aceste condiții, Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„O sucursală suedeză a unei bănci cu sediul principal într-un alt stat membru [decât Regatul Suediei] constituie o persoană impozabilă distinctă în situația în care sediul principal prestează servicii sucursalei și îi impută cheltuielile aferente acestora, atunci când sediul principal face parte dintr-un grup TVA în alt stat membru, iar sucursala suedeză nu face parte din niciun grup TVA suedez?”

Cu privire la întrebarea preliminară

17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) și articolul 11 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în scopuri de TVA, sediul principal al unei societăți, situat într-un stat membru și care face parte dintr-un grup TVA constituit în temeiul acestui articol 11, și sucursala acestei societăți, stabilită într-un alt stat membru, trebuie considerate persoane impozabile distincte atunci când sediul principal respectiv furnizează sucursalei menționate servicii, imputându-i costurile acestora.

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

18 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

19 Potrivit articolului 9 alineatul (1) primul paragraf din această directivă, „persoană impozabilă” înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau de rezultatele activității respective.

20 În ceea ce privește o prestație între sediul principal al unei societăți, situat într-un stat membru, și o sucursală a acesteia, situată într-un alt stat membru, Curtea a statuat că o asemenea prestație nu este impozabilă decât dacă între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce. În lipsa unui raport juridic între o sucursală și sediul său, care formează, împreună, o persoană impozabilă unică, prestațiile reciproce care au loc între aceste entități constituie fluxuri interne neimpozabile, spre deosebire de operațiunile impozabile realizate cu terții (Hotărârea din 24 ianuarie 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punctele 37 și 38, precum și jurisprudența citată).

21 Pentru a stabili dacă există un asemenea raport juridic, trebuie să se verifice dacă sucursala desfășoară o activitate economică independentă. În această privință, trebuie să se examineze dacă aceasta poate fi considerată autonomă, în special întrucât suportă riscul economic care decurge din activitatea sa (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 35, precum și Hotărârea din 24 ianuarie 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punctul 35 și jurisprudența citată).

22 Cu toate acestea, în ceea ce privește calificarea raportului juridic existent între sediul principal și sucursala unei societăți, trebuie să se ia în considerare și eventuala apartenență a acestora la un grup TVA constituit în temeiul articolului 11 primul paragraf din Directiva TVA.

23 Potrivit acestei dispoziții, fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul său care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

24 Înșuși modul de redactare a articolului 11 menționat prezintă o limitare teritorială, astfel încât un stat membru nu poate prevedea că un grup TVA cuprinde persoane stabilite într-un alt stat membru. Astfel cum reiese din dosarul de care dispune Curtea, potrivit reglementării daneze care transpune această dispoziție, numai sediile permanente situate în Danemarca pot face parte dintr-un grup TVA danez.

25 În ceea ce privește efectele apartenenței la un grup TVA constituit în temeiul articolului 11 din Directiva TVA, Curtea a statuat că un asemenea grup formează o persoană impozabilă unică. Asimilarea cu o persoană impozabilă unică exclude ca membrii grupului TVA să continue să depună separat declarații privind TVA-ul și să fie identificați în continuare, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună declarațiile menționate [Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctele 28 și 29, precum și jurisprudența citată].

26 Rezultă că, atunci când sediul principal și sucursala unei societăți sunt situate în state membre diferite, iar una dintre ele aparține unui grup TVA, raportul juridic dintre acestea trebuie apreciat ținând seama, pe de o parte, de asimilarea acestui grup cu o persoană impozabilă unică și, pe de altă parte, de limitele teritoriale ale acestui grup.

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

27 În această privință, Curtea a statuat că prestările de servicii furnizate de un sediu principal situat într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un stat membru constituie operațiuni impozabile atunci când această sucursală este membră a unui grup TVA [Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 32]. Or, principiul enunțat în această hotărâre își găsește aplicarea și atunci când prestațiile sunt furnizate între un sediu principal, situat într-un stat membru și care aparține unui grup TVA în cadrul acestuia, și o sucursală stabilită într-un alt stat membru.

28 În speță, sediul principal al Danske Bank face parte din grupul TVA danez în cauză. Ca urmare a apartenenței sale la acest grup TVA, trebuie să se considere, în scopuri de TVA, că acest grup este cel care efectuează prestările de servicii în discuție în litigiul principal.

29 Pe de altă parte, având în vedere limitele teritoriale care rezultă din articolul 11 primul paragraf din Directiva TVA, nu se poate considera că sucursala suedeză a Danske Bank face parte din grupul TVA danez în cauză.

30 Prin urmare, în scopuri de TVA, nu se poate considera că grupul TVA danez din care face parte sediul principal al Danske Bank, pe de o parte, și sucursala suedeză a acestei societăți, pe de altă parte, formează împreună o persoană impozabilă unică.

31 Niciunul dintre argumentele invocate de Danske Bank nu poate să repună în discuție această concluzie.

32 Mai întâi, Danske Bank susține că situația aflată la originea Hotărârii din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), și cea în discuție în litigiul principal sunt diferite, ceea ce ar justifica un tratament diferențiat. Or, nici împrejurarea că în cauza principală, contrar situației din cauza în care s-a pronunțat această hotărâre, sediul principal al Danske Bank, iar nu sucursala, este cel care face parte din grupul TVA, nici împrejurarea că sediul principal menționat nu este situat într-un stat terț, ci într-un stat membru, nu sunt de natură să repună în discuție soluția reținută în hotărârea menționată, având în vedere limitele teritoriale proprii grupurilor constituite în temeiul articolului 11 din Directiva TVA.

33 În continuare, contrar celor susținute de Danske Bank, deși modul de redactare a articolului 11 din Directiva TVA se opune ca un stat membru să extindă sfera de aplicare a unui grup TVA la entități stabilite în afara teritoriului său, nu este mai puțin adevărat că existența unui grup TVA în acest stat membru trebuie, dacă este cazul, să fie luată în considerare în scopul impozitării în alte state membre, în special atunci când acestea din urmă apreciază obligațiile fiscale ale unei sucursale stabilite pe teritoriul lor.

34 În sfârșit, în ceea ce privește principiul neutralității fiscale, invocat de asemenea de Danske Bank, trebuie amintit că acesta constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA, care se opune ca operațiuni economice similare, care se află, în consecință, în concurență unele cu altele, să fie tratate diferit în ceea ce privește TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 22 mai 2008, Ampliscentifica și Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 25, precum și jurisprudența citată). Or, având în vedere efectele formării unui grup TVA, precum și limitele teritoriale ale acestuia din urmă, o operațiune care intervine între sucursala Danske Bank situată în Suedia și grupul TVA danez în cauză, căruia îi aparține sediul principal al acestei societăți, nu poate fi considerată similară unei operațiuni care intervine între o sucursală și un sediu principal care nu face parte dintr-un grup TVA.

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

35 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 9 alineatul (1) și articolul 11 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în scopuri de TVA, sediul principal al unei societăți, situat într-un stat membru și care face parte dintr-un grup TVA constituit în temeiul acestui articol 11, și sucursala acestei societăți, stabilită într-un alt stat membru, trebuie considerate persoane impozabile distincte atunci când sediul principal respectiv furnizează sucursalei menționate servicii, imputându-i costurile acestora.

Cu privire la cheltuielile de judecată

36 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 șaptea) declară:

Articolul 9 alineatul (1) și articolul 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că, în scopuri de taxă pe valoarea adăugată (TVA), sediul principal al unei societăți, situat într-un stat membru și care face parte dintr-un grup TVA constituit în temeiul acestui articol 11, și sucursala acestei societăți, stabilită într-un alt stat membru, trebuie considerate persoane impozabile distincte atunci când sediul principal respectiv furnizează sucursalei menționate servicii, imputându-i costurile acestora.