

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

Cauzele reunite C-318 din 2011 Daimler AG și C-319 din 2011 Widex. Elemente ale unui sediu fix din perspectiva TVA realizat în alt stat membru și rambursarea de TVA aferentă achizițiilor din alt stat membru.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

25 octombrie 2012

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 170 și 171 – A opta directivă TVA – Articolul 1 – Directiva 2008/9/CE – Articolul 3 litera (a) – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării – Persoană impozabilă stabilită într-un stat membru și care exercită în alt stat membru numai activități de încercări tehnice sau de cercetare”

În cauzele conexe C-318/11 și C-319/11,

având ca obiect două cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Förvaltningsrätten i Falun (Suedia), prin deciziile din 21 iunie 2011, primite de Curte la 27 iunie 2011, în procedurile

Daimler AG (C-318/11),

Widex A/S (C-319/11)

împotriva

Skatteverket,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul L. Bay Larsen (raportor), îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, doamna A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 mai 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Daimler AG, de M. Punkki, avocat;
- pentru Widex A/S, de M. Selin, jur. kand.;
- pentru Skatteverket, de K. Alvesson, în calitate de agent;
- pentru guvernul suedez, de C. Meyer-Seitz, în calitate de agent;

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 Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de J. Enegren, în calitate de agenți, având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general, pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea 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 (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126, denumită în continuare „A opta directivă”), precum și a articolului 3 litera (a) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO L 44, p. 23).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între Daimler AG (denumită în continuare „Daimler”), cu sediul în Germania, și, respectiv, Widex A/S (denumită în continuare „Widex”), cu sediul în Danemarca, pe de o parte, și Skatteverket, autoritatea fiscală suedeză, pe de altă parte, cu privire la legalitatea unor decizii ale acesteia prin care au fost respinse cererile lor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în Suedia cu ocazia unor achiziții de bunuri sau de servicii.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 170 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007 (JO L 346, p. 13, denumită în continuare „Directiva TVA”), prevede:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul articolului 1 din [A opta directivă], [...] și al articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA-ului au dreptul de a obține o rambursare a TVA-ului în cauză, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în [anumite scopuri].”

4 Articolul 171 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„TVA-ul este rambursat persoanelor impozabile care sunt stabilite într-un alt stat membru decât statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA-ului, în conformitate cu normele detaliate stabilite în [A opta directivă].

[...]”

5 Articolul 1 din A opta directivă prevede:

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

„În sensul prezentei directive, «persoană plătitoare de impozit care nu este stabilită pe teritoriul țării» înseamnă o persoană care [...] nu a avut în acea țară nici sediul activității sale economice, nici o unitate fixă de unde a efectuat tranzacții și nici, în absența unui sediu sau a unei unități fixe, domiciliul stabil sau locul obișnuit de rezidență și care [...] nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă, [cu excepția anumitor servicii de transport și a anumitor alte prestări de servicii].”

6 Articolul 1 din Directiva 2008/9 prevede:

„Prezenta directivă stabilește normele detaliate privind rambursarea [TVA-ului], prevăzută la articolul 170 din [Directiva TVA], persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condițiile stabilite la articolul 3.”

7 Articolul 3 din această directivă are următorul cuprins:

„Prezenta directivă se aplică oricărei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinește următoarele condiții:

(a) [...] nu și-a avut sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită în statul membru de rambursare;

(b) [...] nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul statului membru de rambursare, cu excepția [anumitor servicii de transport și a anumitor alte prestări de servicii].”

8 Articolul 28 din directiva menționată precizează:

„(1) Prezenta directivă se aplică cererilor de rambursare depuse după 31 decembrie 2009.

(2) [A opta directivă] se abrogă de la 1 ianuarie 2010. Cu toate acestea, dispozițiile acesteia se aplică în continuare cererilor de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010.

Trimiterile la directiva abrogată se consideră trimiteri la prezenta directivă, mai puțin în ceea ce privește cererile de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010.”

Dreptul suedez

9 Potrivit articolului 1 primul paragraf din capitolul 10 din Legea (1994:200) privind taxa pe valoarea adăugată [mervärdesskattelagen (1994:200)] din 30 martie 1994 (SFS 1994, nr. 200), o întreprindere străină are dreptul de a obține, la cerere, rambursarea taxei plătite în amonte dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

1) taxa în amonte corespunde unor achiziții sau importuri legate de cifra de afaceri provenind dintr-o activitate exercitată în străinătate,

2) cifra de afaceri, în cazul în care este realizată în Uniunea Europeană, este supusă impozitării sau conferă dreptul la rambursare corespunzător prevederilor din dreptul suedez în statul în care a fost obținută și

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

3) cifra de afaceri ar fi fost supusă impozitării sau ar fi conferit dreptul la rambursare corespunzător prevederilor din dreptul suedez dacă ar fi fost realizată în Suedia.

10 Articolul 15 din capitolul 1 din aceeași lege definește întreprinderea străină drept întreprinderea care nu are sediul activității sale economice, un sediu comercial fix sau reședința obișnuită în Suedia.

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-318/11

11 Daimler, al cărei sediu al activității economice se află în Germania, testează mașini în condiții de iarnă în instalații de încercare situate în nordul Suediei. Aceasta nu dispune de personal propriu localizat în Suedia. Personalul implicat în încercări sosește cu avionul cu ocazia testelor. Același lucru se întâmplă cu echipamentul tehnologic utilizat.

12 Daimler deține integral o filială în Suedia care îi pune la dispoziție localuri, piste de încercare și servicii accesorii testelor. Personalul filialei suedeze este constituit din patru lucrători sezonieri și un director.

13 Daimler nu exercită nicio activitate impozabilă în scopuri de TVA în instalațiile din Suedia. Operațiunile efectuate în acest stat membru constau în încercări necesare activității de vânzare de autoturisme pe care o desfășoară în Germania.

14 În cadrul testelor efectuate asupra unor autoturisme, Daimler a efectuat achiziții care nu au fost utilizate pentru desfășurarea niciunei activități taxabile în Suedia.

15 În temeiul normelor privind rambursarea în favoarea întreprinderilor străine, aceasta a solicitat Skatteverket rambursarea TVA-ului achitat în amonte cu ocazia achizițiilor sale.

16 Cererile depuse de aceasta se raportează la perioadele cuprinse între 1 ianuarie și 31 decembrie 2008 și între 1 octombrie și 31 decembrie 2009. Sumele solicitate se ridică, în total, la 73 597 119 SEK. Cererile de rambursare aferente perioadei cuprinse între 1 ianuarie și 31 decembrie 2008 au fost depuse la Skatteverket înainte de 1 ianuarie 2010, în timp ce cererile care se raportează la perioada cuprinsă între 1 octombrie și 31 decembrie 2009 au fost depuse după 31 decembrie 2009.

17 Skatteverket a decis să nu acorde rambursarea solicitată pentru motivul că Daimler ar dispune de un sediu comercial fix în Suedia. Acesta nu a invocat existența unor livrări de bunuri sau a unor prestări de servicii realizate în Suedia de întreprinderea menționată.

18 Daimler a formulat la Förvaltningsrätten i Falun o acțiune împotriva deciziilor adoptate de Skatteverket. Aceasta susține că nu dispune de un sediu comercial fix în Suedia.

19 Skatteverket solicită respingerea acțiunii.

20 În acest context, Förvaltningsrätten i Falun a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări:

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

„1) Cum trebuie interpretată în cadrul unei examinări a cauzei din perspectiva dispozițiilor relevante din dreptul Uniunii noțiunea «sediul comercial fix de la care să [se] fi efectuat operațiuni economice»?

2) O persoană impozabilă care are sediul activității sale economice în alt stat membru, a cărei activitate constă în principal în fabricarea și vânzarea de autoturisme și care a efectuat teste pe modele de autoturisme în condiții de iarnă în instalații situate în Suedia, poate fi considerată că a avut un sediu comercial fix în această țară de la care să fi fost efectuate operațiuni economice în cazul în care acea persoană a achiziționat bunuri și servicii care au fost primite și utilizate în instalațiile de încercare din Suedia fără a avea personal propriu instalat permanent în Suedia și întrucât testele sunt necesare desfășurării de către aceasta a activității sale economice în alt stat membru?

3) Influențează răspunsul la a doua întrebare împrejurarea că persoana impozabilă are o filială în Suedia pe care o controlează în totalitate, al cărei scop aproape exclusiv este de a furniza diferite servicii persoanei în cauză care sunt legate de testele respective?”

Cauza C-319/11

21 Widex, al cărui sediu al activității economice se află în Danemarca, dispune de un departament de cercetare situat în Stockholm.

22 Aceasta efectuează achiziții de bunuri și de servicii necesare lucrărilor de cercetare realizate în acest departament.

23 În temeiul normelor privind rambursarea în favoarea întreprinderilor străine, aceasta a solicitat Skatteverket rambursarea TVA-ului achitat în amonte cu ocazia respectivelor achiziții. Cererea sa, referitoare la perioada cuprinsă între 1 ianuarie și 31 decembrie 2008, a fost depusă la Skatteverket la 9 iunie 2009. Suma solicitată se ridică la 109 023 SEK. Aceasta corespunde în principal TVA-ului aferent, printre altele, cheltuielilor ocazionate de chirie, de formare și de echipare tehnică.

24 Skatteverket a decis să nu acorde rambursarea solicitată pentru motivul că Widex ar dispune de un sediu comercial fix în Suedia. Acesta nu a invocat existența unei livrări de bunuri sau a unei prestări de servicii realizate de această întreprindere în Suedia.

25 Widex a formulat la Förvaltningsrätten i Falun o acțiune împotriva deciziei adoptate de Skatteverket.

26 În susținerea acțiunii, aceasta arată, în esență, că fabrică aparate de corecție auditivă și că dispune în Suedia de un centru al cărui obiect îl constituie cercetarea în domeniul audiologiei. Acest centru constituie un departament în cadrul Widex. În localurile din Stockholm nu se desfășoară nici operațiuni de vânzare sau de comercializare, nici furnizări de servicii, ci se realizează numai cercetare pură. Veniturile centrului constau în contribuții financiare pe care le primește de la sediul principal al Widex din Danemarca. Widex furnizează fonduri destinate salariilor celor patru angajați ai departamentului de cercetare, iar contribuțiile sociale sunt plătite direct de sediul principal din Danemarca. În plus, Widex face observația că este locatară în localurile din Stockholm și că dispune, pe de altă parte, de o filială suedeză, cu sediul în Malmö, care vinde și distribuie produsele sale în Suedia. Centrul de cercetare nu depinde însă de această filială.

27 Skatteverket solicită respingerea acțiunii.

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

28 Acesta apreciază că, pentru ca un sediu să fie considerat sediu comercial fix, trebuie îndeplinite trei condiții. În opinia sa, este necesară existența unor resurse umane, precum și tehnice, iar structura presupune un grad suficient de permanență pentru a fi în măsură să furnizeze sau să achiziționeze bunuri sau servicii. Nu se impune însă furnizarea în mod efectiv a unor bunuri sau servicii.

29 Skatteverket arată că Widex a depus o cerere de înregistrare ca angajator începând cu luna septembrie a anului 2006, că activitatea este exercitată în localuri situate în Stockholm și că achizițiile în acest scop par a fi efectuate de acolo, întrucât o mare parte a facturilor menționează adresa acelor localuri. Acesta deduce că Widex dispune de un sediu comercial fix în Stockholm, întrucât activitatea a fost exercitată în același loc pe durata mai multor ani, iar în localurile respective există resurse umane și tehnice.

30 În acest context, Förvaltningsrätten i Falun a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări:

„1) Cum trebuie interpretată în cadrul unei examinări a cauzei din perspectiva dispozițiilor relevante din dreptul Uniunii noțiunea «sediul comercial fix de la care să [se] fi efectuat operațiuni economice»?

2) O persoană impozabilă care are sediul activității sale economice în alt stat membru și a cărei activitate constă în principal în fabricarea și comercializarea de aparate de corecție auditivă trebuie considerată, în virtutea faptului că a desfășurat o activitate de cercetare în audiologie într-un departament de cercetare situat în Suedia, ca având un sediu comercial fix în Suedia de la care să fi fost efectuate operațiunile economice în cazul în care acea persoană a achiziționat bunuri și servicii care au fost primite și utilizate în respectivul departament de cercetare situat în Suedia?»

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare formulate în cauzele C-318/11 și C-319/11

31 Prin intermediul primelor două întrebări formulate în fiecare dintre cele două cauze C-318/11 și C-319/11, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă o persoană impozabilă în scopuri de TVA stabilită într-un stat membru și care realizează în alt stat membru numai încercări tehnice sau lucrări de cercetare, cu excluderea unor operațiuni impozabile, poate fi considerată ca dispunând, în acest alt stat membru, de un „sediul comercial fix de la care să fi efectuat operațiuni economice”, în sensul articolului 1 din A opta directivă și al articolului 3 litera (a) din Directiva 2008/9.

32 Un astfel de criteriu presupune două condiții cumulative, întemeiate, pe de o parte, pe existența unui „sediul comercial fix” și, pe de altă parte, pe realizarea, de la acesta, a unor „operațiuni economice”.

33 Skatteverket apreciază că dreptul la rambursarea TVA-ului este exclus atunci când solicitantul dispune în statul membru de rambursare de un sediu comercial fix care prezintă o anumită consistență. Acesta susține, în esență, că articolul 1 din A opta directivă și articolul 3 litera (a) din Directiva 2008/9 nu impun, în plus, realizarea de acest sediu comercial, în aval, a unor operațiuni taxabile în statul membru de rambursare, pentru a exclude un drept la rambursarea TVA-ului achitat în amonte în statul membru respectiv pentru achiziții de bunuri sau de servicii efectuate în acesta.

34 Potrivit Skatteverket, din jurisprudența Curții (Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, Rec., p. 2251, Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec., p. I-2395, Hotărârea

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

din 17 iulie 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec., p. I-4383, Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS C-260/95, Rec., p. I-1005, Hotărârea din 7 mai 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec., p. I-2553, și Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxemburg, C-73/06, Rep., p. I-5655) ar rezulta că sediul comercial fix este cel care dispune de o asemenea autonomie încât de la acesta ar putea fi introduse pe piață bunuri și servicii. În schimb, nu s-ar impune ca sediul comercial fix să furnizeze în mod efectiv bunuri sau servicii.

35 În această privință, trebuie arătat că, în toate hotărârile invocate de Skatteverket și menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre, Curtea a interpretat noțiunea „sediul comercial fix” sau „sediul al activității economice” în raport cu operațiuni taxabile realizate în mod efectiv, în vederea stabilirii locului lor de impozitare. Procedând astfel, aceasta nu s-a pronunțat nicidecum cu privire la aspectul distinct de a stabili dacă, în vederea unei excluderi de la un drept de rambursare a TVA-ului, trebuie să se fi realizat în mod efectiv operațiuni taxabile în statul membru de rambursare sau dacă o simplă aptitudine de a realiza astfel de operațiuni este suficientă.

36 În ceea ce privește această din urmă întrebare, trebuie amintit în schimb că, în Hotărârea din 16 iulie 2009, Comisia/Italia (C-244/08, Rep., p. I-130, punctele 31 și 32), Curtea a statuat că sintagma „sediul comercial fix de la care să [se] fi efectuat operațiuni economice”, prevăzută la articolul 1 din A opta directivă și, în prezent, la articolul 3 litera (a) din Directiva 2008/9, trebuie interpretată luând în considerare ca persoană impozabilă nerezidentă o persoană care nu deține un sediul comercial fix de la care sunt realizate operațiuni taxabile cu caracter general. Existența unor operațiuni active în statul membru în cauză constituie astfel factorul determinant pentru a exclude recurgerea la A opta directivă. Curtea a statuat de asemenea că termenul „operațiuni economice” utilizat în sintagma „de la care să [se] fi efectuat operațiuni economice” se poate referi numai la operațiuni în aval.

37 Rezultă că, în vederea excluderii de la un drept la rambursare, trebuie să se constate realizarea efectivă a unor operațiuni impozabile de către sediul comercial fix în statul în care a fost prezentată cererea de rambursare, iar nu o simplă aptitudine a aceluși sediul comercial de a realiza astfel de operațiuni.

38 Or, în acțiunile principale, nu se contestă că, în cadrul serviciilor lor de încercări tehnice și de cercetare, întreprinderile în cauză nu realizează operațiuni impozabile în aval în statul membru în care au fost depuse cererile de rambursare.

39 În astfel de împrejurări, un drept la rambursarea TVA-ului plătit în amonte trebuie, așadar, recunoscut, fără a fi necesar să se examineze, pe de altă parte, dacă întreprinderile în cauză dispun în mod efectiv, fiecare, de un „sediul comercial fix” în sensul dispozițiilor care trebuie interpretate, întrucât cele două condiții care compun criteriul „sediul comercial fix de la care să [se] fi efectuat operațiuni economice” sunt cumulative.

40 Astfel cum subliniază Comisia, o asemenea interpretare corespunde finalității directivelor aplicabile, care constă în a permite persoanei impozabile să obțină rambursarea TVA-ului achitat în amonte atunci când, în lipsa unor operațiuni impozabile active în statul membru de rambursare, nu s-ar putea deduce acest TVA achitat în amonte dintr-un TVA datorat în aval.

41 Prin urmare, dreptul unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru de a obține restituirea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, astfel cum prevede A opta directivă, este corespondentul dreptului, instituit în favoarea sa de Directiva TVA, de a deduce TVA-ul aferent intrărilor plătite în propriul stat membru (Hotărârea Planzer Luxemburg, citată anterior, punctul 35).

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 În sfârșit, trebuie arătat că articolul 1 din A opta directivă și articolul 3 litera (b) din Directiva 2008/9 condiționează în mod expres un drept la rambursarea TVA-ului de inexistența unei livrări de bunuri și a unei prestări de servicii considerate că ar fi avut loc în statul membru de rambursare atunci când persoana impozabilă nu are, în acest stat, sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

43 Realizarea efectivă a unor operațiuni taxabile în statul membru de rambursare este astfel condiția comună pentru excluderea de la un drept la rambursare, indiferent dacă persoana impozabilă solicitantă are sau nu are un sediu comercial fix în acest stat.

44 În consecință, trebuie să se răspundă la primele două întrebări, în fiecare dintre cauze, că o persoană impozabilă în scopuri de TVA stabilită într-un stat membru și care realizează în alt stat membru numai încercări tehnice sau lucrări de cercetare, cu excluderea unor operațiuni impozabile, nu poate fi considerată ca dispunând, în acest alt stat membru, de un „sediul comercial fix de la care să fi efectuat operațiuni economice”, în sensul articolului 1 din A opta directivă și al articolului 3 litera (a) din Directiva 2008/9.

Cu privire la a treia întrebare formulată în cauza C-318/11

45 Prin intermediul celei de a treia întrebări formulate în cauza C-318/11, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă interpretarea dată noțiunii „sediul comercial fix de la care să [se] fi efectuat operațiuni economice” este repusă în discuție, într-o situație precum cea din acțiunea principală, de împrejurarea că persoana impozabilă dispune, în statul membru în care a depus cererea de rambursare, de o filială pe care o controlează în totalitate, al cărei scop aproape exclusiv este de a furniza diferite servicii persoanei în cauză care sunt legate de încercările tehnice realizate.

46 Skatteverket susține că, în acțiunea principală, persoana impozabilă dispune, prin intermediul filialei sale deținute integral, de un sediu comercial fix în statul membru în care a prezentat cererea de rambursare.

47 Acesta arată că, la punctele 26-29 din Hotărârea DFDS, citată anterior, Curtea a statuat că o filială care dispune de resurse tehnice și umane care acționează ca un simplu auxiliar al societății-mamă constituie un sediu comercial fix al acesteia în statul membru în care se află respectiva filială.

48 În această privință, este suficient să se constate că o filială deținută integral precum cea vizată de instanța de trimitere este o persoană juridică impozabilă în mod autonom și că achizițiile de bunuri în discuție în acțiunea principală nu au fost efectuate de aceasta.

49 Pe de altă parte, trebuie arătat că, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea DFDS, citată anterior, independența filialei a fost respinsă în beneficiul realității comerciale numai pentru a stabili care dintre cele două societăți (societatea-mamă sau filiala) realizase în mod efectiv acele operațiuni impozabile active de furnizare de servicii și, în consecință, care era statul membru de impozitare a acestor operațiuni economice.

50 Or, în cauza C-318/11 nu este îndeplinită însăși condiția existenței unor operațiuni impozabile active realizate în aval de serviciul de încercări tehnice, condiție a cărei îndeplinire este cumulativă cu noțiunea „sediul comercial fix” și care este în sine necesară, așadar, pentru excluderea de la dreptul la rambursare.

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

51 În consecință, trebuie să se răspundă la a treia întrebare formulată în cauza C-318/11 că interpretarea dată noțiunii „sediul comercial fix de la care să [se] fi efectuat operațiuni economice” nu este repusă în discuție, într-o situație precum cea din acțiunea principală, de împrejurarea că persoana impozabilă dispune, în statul membru în care a depus cererea de rambursare, de o filială pe care o controlează în totalitate al cărei scop aproape exclusiv este de a furniza diverse servicii persoanei în cauză în legătură cu încercările tehnice realizate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

52 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, 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 opta) declară:

1) O persoană impozabilă în scopuri de TVA stabilită într-un stat membru și care realizează în alt stat membru numai încercări tehnice sau lucrări de cercetare, cu excluderea unor operațiuni impozabile, nu poate fi considerată ca dispunând, în acest alt stat membru, de un „sediul comercial fix de la care să fi efectuat operațiuni economice”, în sensul 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, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006, și al articolului 3 litera (a) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare.

2) Această interpretare nu este repusă în discuție, într-o situație precum cea din acțiunea principală în cauza C-318/09, de împrejurarea că persoana impozabilă dispune, în statul membru în care a depus cererea de rambursare, de o filială pe care o controlează în totalitate al cărei scop aproape exclusiv este de a furniza diverse servicii persoanei în cauză în legătură cu încercările tehnice realizate.