

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-232 din 2022 Cabot Plastics Belgium SA. Noțiunea de sediu fix din perspectiva TVA, când o societate dintr-un stat membru are un client unic afiliat.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

29 iunie 2023

„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 comercial fix» – Structură adecvată ca resurse umane și tehnice – Aptitudine de a primi și de a utiliza serviciile pentru necesitățile proprii ale sediului comercial fix – Prestări de servicii de fabricație în regim de subcontractare și prestații accesorii – Angajament contractual exclusiv între o societate prestatoare dintr-un stat membru și societatea destinatară stabilită într-un stat terț – Societăți independente din punct de vedere juridic”

În cauza C-232/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège, Belgia), prin decizia din 18 martie 2022, primită de Curte la 1 aprilie 2022, în procedura

Cabot Plastics Belgium SA

împotriva

État belge

CURTEA (Camera a zecea),

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

avocat general: doamna L. Medina,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Cabot Plastics Belgium SA, de J. Lejeune și G. Vael, avocați;
- pentru guvernul belgian, de P. Cottin, J.-C. Halleux și C. Pochet, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de M. Björkland și C. Ehrbar, în calitate de agenți,

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

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

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 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 Cabot Plastics Belgium SA (denumită în continuare „Cabot Plastics”), pe de o parte, și État belge (statul belgian), reprezentat de ministrul finanțelor, pe de altă parte, în legătură cu o decizie a administrației fiscale prin care această societate a fost obligată la plata unui supliment de taxă pe valoarea adăugată (TVA), la care se adaugă dobânzi de întârziere și o amendă.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Titlul V din Directiva TVA, referitor la locul operațiunilor taxabile, cuprinde un capitol 3, intitulat „Locul de prestare a serviciilor”. În cadrul secțiunii 2 din acest capitol 3, 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 Capitolul V din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, intitulat „Locul operațiunilor impozabile”, cuprinde secțiunea 1, intitulată „Noțiuni”, în care figurează articolul 11 alineatul (1) din acesta, care prevede:

„În aplicarea articolului 44 din Directiva [TVA], 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 să primească și să utilizeze serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv.”

Dreptul belgian

5 Potrivit articolului 21 alineatul (2) din Codul privind taxa pe valoarea adăugată din 3 iulie 1969 (*Moniteur belge* din 17 iulie 1969, p. 7046), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal:

„Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde această persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Totuși, în cazul în care prestările de servicii sunt furnizate unui sediu comercial fix al persoanei impozabile situat într-un alt loc decât locul

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 care aceasta și-a stabilit sediul activității economice, locul prestării serviciilor este locul în care este situat acest sediu comercial fix. [...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

6 Cabot Switzerland GmbH este o întreprindere de drept elvețian, care are sediul activității sale economice în Elveția. Aceasta este înregistrată în scopuri de TVA în Belgia pentru activitățile sale de vânzare de produse pe bază de carbon.

7 Cabot Switzerland, în calitate de societate operațională principală a grupului Cabot pentru regiunea „Europa, Orientul Mijlociu și Africa”, a încheiat o convenție de fabricație în regim de subcontractare cu mai multe societăți, printre care societatea comercială belgiană Cabot Plastics. Aceasta din urmă, deși face parte din același grup, este independentă din punct de vedere juridic de Cabot Switzerland. Totuși, ele sunt unite printr-o legătură financiară, întrucât Cabot Plastics este deținută în proporție de 99,99 % de Cabot Holding I GmbH, aceasta fiind deținută la rândul ei în proporție de 100 % de Cabot Lux Holdings Sàrl, care deține de asemenea toate părțile sociale ale Cabot Switzerland.

8 În aplicarea convenției de fabricație în regim de subcontractare, încheiată la 14 februarie 2012 (denumită în continuare „convenția din 14 februarie 2012”), Cabot Plastics utilizează în mod exclusiv echipamentele proprii pentru a transforma, în beneficiul societății Cabot Switzerland și sub conducerea sa, materii prime în produse care intră în fabricația de materiale plastice. Prestările de servicii efectuate de Cabot Plastics în beneficiul acestei din urmă societăți constituie cvasitotalitatea cifrei sale de afaceri.

9 În conformitate cu convenția din 14 februarie 2012, Cabot Plastics depozitează în incintele sale materiile prime cumpărate de Cabot Switzerland și le transformă apoi în produse utilizate la fabricarea de materiale plastice. În continuare, aceasta stochează produsele respective înainte ca ele să fie vândute de Cabot Switzerland, din Belgia, diferiților săi clienți pe piața belgiană, pe piața europeană sau la export. Ridicarea și transportul mărfurilor de la instalațiile deținute de Cabot Plastics sunt realizate fie de clienții respectivi, fie de transportatori externi la care a recurs Cabot Switzerland.

10 Cabot Plastics furnizează de asemenea o serie de servicii suplimentare în beneficiul Cabot Switzerland, printre altele depozitarea produselor, inclusiv gestionarea produselor depozitate în antrepozite deținute de terți, trimiterea de recomandări în vederea optimizării procesului de producție, verificări și evaluări tehnice interne și externe, comunicarea rezultatelor către Cabot Switzerland sau livrările ori serviciile necesare către alte unități de producție. În acest sens, Cabot Plastics comentează necesitățile operaționale ale uzinelor sale, facilitează formalitățile vamale, respectă standardele și procedurile dezvoltate de Cabot Switzerland în materie de control al calității și de asigurare a calității, oferă acestei societăți suport pentru ameliorarea proceselor de producție și de planificare a activităților sale, îi oferă suport administrativ în materie de accize și de taxe vamale, acționează în calitate de importator oficial pe seama și la cererea acestei societăți și gestionează materialele de ambalare. Cabot Plastics desfășoară aceste activități suplimentare în conformitate cu condițiile prevăzute în convenție.

11 Cabot Plastics a sesizat Service des décisions anticipées en matière fiscale (Serviciul Decizii Anticipate în materie fiscală) (SDA) din cadrul Service public fédéral des Finances (Serviciul Public Federal al Finanțelor, Belgia), care, prin decizia din 31 ianuarie 2012, pronunțându-se în materia impozitului pe profit, a arătat că activitățile acestei societăți nu caracterizau existența unui sediu comercial fix al Cabot Switzerland în Belgia, în sensul articolelor 227-229 din Codul impozitelor pe

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

venit și al articolului 5 din Convenția dintre Confederația Elvețiană și Regatul Belgiei privind evitarea dublei impunerii în materia impozitului pe venit și pe avere, încheiată la 28 august 1978.

12 Cu toate acestea, în urma unui control efectuat în anul 2017, administrația fiscală a apreciat că Cabot Switzerland dispunea de un sediu comercial fix în Belgia în sensul legislației în materia TVA-ului și că, prin urmare, prestările de servicii în litigiu realizate în cursul anilor 2014-2016 trebuiau considerate ca fiind localizate în Belgia și supuse TVA-ului în acest stat. O decizie de regularizare a fost trimisă Cabot Plastics, în privința căreia societatea și-a exprimat dezacordul.

13 Prin urmare, prin decizia din 19 decembrie 2017, administrația fiscală a obligat Cabot Plastics la plata sumei de 10 609 844,08 euro reprezentând TVA și a unei amenzi de 1 060 980 de euro, precum și a dobânzilor legale începând de la 21 ianuarie 2017.

14 La 30 martie 2018, Cabot Plastics a introdus o acțiune împotriva deciziei din 19 decembrie 2017 la tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège, Belgia). Prin hotărârea din 14 ianuarie 2020, acesta din urmă a admis în parte cererea introductivă și a statuat că Cabot Switzerland dispunea de un sediu comercial fix în Belgia, dar a anulat această decizie în ceea ce privește obligația de plată a amenzii.

15 La 11 septembrie 2020, Cabot Plastics a declarat apel împotriva acestei hotărâri la cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège, Belgia), instanța de trimitere. Aceasta solicită curții de apel să reformeze hotărârea menționată, să constate că nu este obligată la plata TVA-ului care i-a fost imputat și să dispună restituirea de către État belge (statul belgian) a tuturor sumelor colectate sau reținute în mod eronat, majorate cu dobânzi de întârziere.

16 Cabot Plastics susține în fața instanței de trimitere că prestările de servicii pe care le-a facturat pentru Cabot Switzerland nu erau localizate în Belgia, ci în Elveția, unde această din urmă societate are sediul activității sale economice.

17 Printr-un apel incident depus la 15 ianuarie 2021, État belge (statul belgian) solicită reformarea hotărârii pronunțate de tribunal de première instance de Liège (Tribunalul de Primă Instanță din Liège) în ceea ce privește amenda aplicată Cabot Plastics. Acesta consideră că Cabot Switzerland dispune de un sediu comercial fix în Belgia, în incintele deținute de Cabot Plastics, astfel încât prestările de servicii efectuate de această din urmă societate în beneficiul celei dintâi sunt localizate în acest stat membru.

18 În primul rând, potrivit État belge (statul belgian), resursele tehnice care constituie acest sediu comercial fix sunt uzinele de producție, centrul de distribuție și locurile de depozitare care aparțin Cabot Plastics, dar care trebuie considerate ca fiind puse la dispoziția Cabot Switzerland în executarea convenției din 14 februarie 2012, întrucât aceasta prevede că echipamentele Cabot Plastics sunt utilizate numai în beneficiul Cabot Switzerland și potrivit directivelor sale, astfel încât aceasta din urmă dispune liber de echipamentele respective.

19 În al doilea rând, în ceea ce privește resursele umane ale acestui sediu comercial fix, État belge (statul belgian) consideră că sunt compuse din personalul operațional al Cabot Plastics pus la dispoziția Cabot Switzerland, care îi permite acestuia să realizeze vânzări îndeosebi în Belgia. État belge (statul belgian) arată de asemenea că personalul respectiv efectuează, pe lângă prestațiile de fabricație în regim de subcontractare, prestații suplimentare care sunt indispensabile pentru Cabot Switzerland, precum recepția materiilor prime, controlul calității, pregătirea comenzilor, ambalarea produselor finite și realizarea inventarelor.

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

20 În al treilea rând, în ceea ce privește posibilitatea de a primi și de a utiliza serviciile furnizate pentru necesitățile proprii ale acestui sediu comercial al Cabot Switzerland, État belge (statul belgian) susține că structura pusă la dispoziția acesteia din urmă de Cabot Plastics îi permite să primească și să utilizeze produsele rezultate din fabricația în regim de subcontractare, în scopul realizării propriilor livrări de bunuri în Belgia de la sediul său comercial fix. În al patrulea rând, potrivit État belge (statul belgian), acest sediu comercial prezintă un grad suficient de permanență tocmai ca urmare a încheierii convenției din 14 februarie 2012.

21 Instanța de trimitere arată că Cabot Switzerland dispune în Elveția de sediul activității sale economice, întrucât în această țară se află sediul social și biroul în care sunt angajate 47 de persoane și că în această țară sunt luate deciziile strategice și de politică generală ale întreprinderii, sunt încheiate diferitele contracte și se reunește consiliul său de administrație. Totuși, potrivit acestei instanțe, faptul că sediul activității economice a Cabot Switzerland este situat în Elveția nu implică *ipso facto* că locul de prestare a serviciilor este situat în acest stat, întrucât articolul 44 din Directiva TVA prevede o normă specială în ceea ce privește localizarea prestărilor în cazul în care serviciile sunt prestate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile în alt loc decât cel în care aceasta și-a stabilit sediul.

22 Instanța de trimitere consideră, în plus, că Curtea nu s-a pronunțat încă în privința unui caz suficient de analog celui din speță, de natură să înlăture orice îndoială cu privire la interpretarea care trebuie dată dreptului Uniunii aplicabil. Instanța de trimitere arată, în această privință, pe de o parte, că Cabot Plastics este o entitate distinctă din punct de vedere juridic de Cabot Switzerland, nefiind filiala acesteia, și, pe de altă parte, că administrația fiscală consideră Cabot Plastics ca fiind atât un prestator de servicii, cât și că ea constituie resursele tehnice și umane ale Cabot Switzerland.

23 Instanța de trimitere dorește, așadar, să afle dacă o persoană impozabilă dispune de o structură adecvată ca resurse proprii, care constituie sediul său comercial fix, atunci când acestea din urmă aparțin prestatorului care îi furnizează servicii, dar, în executarea unui contract încheiat între această persoană impozabilă și prestatorul respectiv, acesta din urmă se angajează să afecteze resursele respective, exclusiv sau aproape exclusiv, pentru realizarea acelor servicii. În special, întrucât Curtea a considerat că o structură lipsită de personal propriu nu poate fi calificată drept „sediul comercial fix” (Hotărârea din 3 iunie 2021, Titanium, C-931/19, EU:C:2021:446), această instanță ridică problema dacă, în asemenea împrejurări, personalul prestatorului de servicii în cauză, care acționează pe baza cerințelor beneficiarului serviciilor în conformitate cu o convenție încheiată între aceste părți, ar putea fi considerat ca fiind „propriu” acestuia din urmă.

24 Instanța de trimitere ridică de asemenea problema consecinței pe care ar putea-o avea asupra identificării unui sediu comercial fix al Cabot Switzerland în Belgia realizarea de către această societate a unor livrări de bunuri în această țară datorită resurselor tehnice și umane ale Cabot Plastics.

25 În aceste condiții, cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) În cazul unor prestări de servicii realizate de o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru în favoarea unei alte persoane impozabile care acționează ca atare, al cărei sediu al activității economice este stabilit în afara Uniunii Europene, atunci când acestea sunt entități distincte și independente din punct de vedere juridic, însă fac parte din același grup, prestatorul se angajează prin contract să utilizeze echipamentele și personalul său exclusiv pentru realizarea unor produse în favoarea clientului, iar aceste produse sunt vândute ulterior de clientul menționat, conducând la livrări de bunuri impozabile, la executarea cărora prestatorul contribuie din punct de vedere logistic și care sunt localizate în statul membru în cauză, articolul 44 din [Directiva TVA] și articolul 11 din

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

[Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011] trebuie interpretate în sensul că trebuie să se considere că persoana impozabilă stabilită în afara [Uniunii] dispune de un sediu comercial fix în acest stat membru?

2) Articolul 44 din [Directiva TVA] și articolul 11 din [Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011] trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă poate dispune de un sediu comercial fix atunci când resursele umane și tehnice necesare sunt cele ale prestatorului său, care este independent din punct de vedere juridic, însă face parte din același grup și care se angajează prin contract, în mod exclusiv, să le pună în aplicare în beneficiul persoanei impozabile menționate?

3) Articolul 44 din [Directiva TVA] și articolul 11 din [Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011] trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă dispune de un sediu comercial fix în statul membru al prestatorului său ca urmare a faptului că acesta din urmă realizează în beneficiul său, în executarea unui angajament contractual exclusiv, o serie de prestații accesorii sau suplimentare în raport cu prestațiile de [fabricație în regim de subcontractare] în sens strict, contribuind, astfel, la realizarea vânzărilor efectuate de această persoană impozabilă de la sediul său din afara [Uniunii], însă care conduce la livrări de bunuri impozabile localizate, în temeiul legislației privind TVA-ul, pe teritoriul statului membru menționat?"

Cu privire la întrebările preliminare

26 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 44 din Directiva TVA și articolul 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiară a serviciilor, al cărei sediu al activității economice este stabilit în afara Uniunii Europene, dispune de un sediu comercial fix în statul membru în care este stabilit prestatorul de servicii în cauză, distinct din punct de vedere juridic de persoana impozabilă beneficiară, atunci când persoana impozabilă prestatoare de servicii realizează în beneficiul acelei persoane impozabile beneficiare, în executarea unui angajament contractual exclusiv, prestațiile respective, precum și o serie de prestații accesorii sau suplimentare care contribuie la activitatea economică a persoanei impozabile beneficiare în acest stat membru, și că resursele umane și tehnice ale eventualului sediu comercial fix aparțin prestatorului de servicii.

27 Articolul 44 din Directiva TVA prevede 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, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile aflat în alt loc decât locul de prestare a serviciilor, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix.

28 Articolul 44 din Directiva TVA este o normă care determină locul de impozitare a prestărilor de servicii, prin stabilirea uniformă a locului de impozitare. Acesta are drept obiectiv să evite, pe de o parte, conflictele de competență care ar putea conduce la o dublă impunere și, pe de altă parte, neimpozitarea veniturilor (a se vedea în acest sens în special Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 42, 50 și 51).

29 Legiuitorul Uniunii a reținut ca punct de legătură cu titlu principal, în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă, sediul activității sale economice, întrucât oferă, în calitate de criteriu obiectiv, simplu și practic, o mare securitate juridică. În schimb, legătura cu sediul comercial fix al persoanei impozabile, menționată la articolul 44 două teză din Directiva TVA, este o legătură secundară care constituie o dispoziție derogatorie de la regula generală, luată în considerare

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

dacă sunt îndeplinite anumite condiții (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctele 53-56, Hotărârea din 7 august 2018, TGE Gas Engineering, C-16/17, EU:C:2018:647, punctul 49, și Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 29).

30 Așadar, astfel cum a constatat Curtea în special la punctul 53 din Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), luarea în considerare a unui alt sediu decât sediul activității economice intră în discuție numai în cazul în care acest sediu nu conduce la o soluție rațională sau creează un conflict cu un alt stat membru deoarece, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 55 din hotărârea menționată, prezumția că prestările de servicii sunt furnizate la locul în care persoana impozabilă beneficiară și-a stabilit sediul activității sale economice permite atât autorităților competente din statele membre, cât și prestatorilor de servicii să evite efectuarea unor cercetări complicate în scopul de a stabili punctul de impozitare.

31 În ceea ce privește noțiunea de „sediul comercial fix” în sensul articolului 44 din Directiva TVA, aceasta desemnează, conform articolului 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, orice sediu, altul decât sediul activității economice, 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 (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 58, și Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 31). Rezultă că, astfel cum a precizat Curtea la punctul 59 din Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), pentru a se considera că o societate dispune de un sediu comercial fix într-un stat membru în care îi sunt furnizate serviciile în cauză, aceasta trebuie să dispună de o structură suficient de permanentă și de aptă să îi permită să primească în acel stat membru prestările de servicii în cauză și să le utilizeze în scopul activității sale economice.

32 În plus, este necesar să se arate că problema dacă există un sediu comercial fix, în sensul celei de a doua teze a articolului 44 din Directiva TVA, nu trebuie să fie examinată în funcție de persoana impozabilă prestatoare de servicii, ci în funcție de persoana impozabilă beneficiară căreia îi sunt furnizate serviciile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 30).

33 Prin urmare, este necesar să se aprecieze dacă, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, se poate considera că o persoană impozabilă beneficiară a unor servicii dispune, în mod suficient de permanent și de adecvat, de resurse umane și tehnice în statul membru în care sunt realizate prestările de servicii și, eventual, dacă aceste resurse îi permit efectiv să primească și să utilizeze aceste prestări în statul membru respectiv.

34 În special, instanța de trimitere ridică problema efectului, în această privință, a faptului, în primul rând, că prestatorul și beneficiarul serviciilor sunt entități independente din punct de vedere juridic, dar aparțin aceluiași grup de societăți, în al doilea rând, că resursele umane și tehnice în cauză aparțin prestatorului de servicii și, în al treilea rând, că acesta se angajează contractual să utilizeze echipamentul și personalul său exclusiv pentru prestările de servicii, în speță fabricarea în regim de subcontractare, și că acest prestator efectuează, tot în temeiul acestui angajament exclusiv, o serie de prestații accesorii sau suplimentare în raport cu aceste prime prestații, prin acordarea printre altele a unui sprijin logistic care contribuie la activitatea economică a beneficiarului, care dă naștere unor livrări de bunuri impozabile în statul membru în care ar fi situat eventualul sediu comercial fix al acestuia din urmă.

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 În ceea ce privește, în primul rând, structura adecvată a unui sediu comercial fix ca resurse umane și tehnice, Curtea a statuat că o structură care se materializează prin asemenea resurse nu poate avea o existență doar punctuală. Deși nu este obligatorie deținerea în proprietate a resurselor umane sau tehnice într-un alt stat membru, în schimb este necesar ca persoana impozabilă să aibă puterea de a dispune de aceste resurse umane și tehnice ca și cum ar fi ale sale, în temeiul, de exemplu, al unor contracte de servicii sau de locațiune care să pună resursele respective la dispoziția sa și care să nu poată fi reziliate în termen scurt (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctele 37 și 41).

36 În ceea ce privește faptul că prestatorul și destinatarul serviciilor sunt afiliați și în special că societățile în discuție în litigiul principal aparțin aceluiași grup, fiind totodată independente din punct de vedere juridic una de cealaltă, trebuie amintit că Curtea a statuat că o calificare drept „sediul comercial fix”, care trebuie apreciată având în vedere realitatea economică și comercială, nu poate depinde numai de statutul juridic al entității în cauză și că faptul că o societate deține o filială într-un stat membru nu înseamnă în sine că aceasta are și sediul comercial fix în statul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctele 38 și 40, precum și jurisprudența citată).

37 În ceea ce privește împrejurarea că persoana impozabilă prestatoare de servicii se angajează contractual să utilizeze echipamentele și personalul său exclusiv pentru prestările de servicii în cauză, din jurisprudența Curții reiese 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. Prin urmare, numai în cazul în care s-ar stabili că, din cauza clauzelor contractuale aplicabile, o societate destinatară a unor servicii dispunea de resursele prestatorului său ca și cum ar fi fost ale sale ar putea fi considerată ca având o structură care prezintă un grad suficient de permanență și este adecvată ca resurse umane și tehnice în statul membru în care este stabilit prestatorul său (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 48).

38 Prin urmare, faptul că, în cauza principală, resursele umane și tehnice în cauză nu aparțin Cabot Switzerland, ci Cabot Plastics, nu exclude, ca atare, posibilitatea ca această primă societate să aibă un sediu comercial fix în Belgia, cu condiția să dispună de un acces imediat și permanent la aceste resurse ca și cum ar fi vorba despre resurse proprii. În această privință, ar putea fi luate în considerare, fără a fi determinante în sine, printre altele împrejurările că, așa cum reiese din dosarul de care dispune Curtea, Cabot Plastics s-a angajat să utilizeze echipamentele proprii exclusiv pentru fabricarea produselor vizate de convenția încheiată cu Cabot Switzerland, că această convenție este în vigoare din anul 2012 și că prestațiile respective constituie cvasitotalitatea cifrei de afaceri a acestei prime societăți.

39 Totuși, astfel cum arată Comisia Europeană în observațiile sale scrise, întrucât prestatorul de servicii în cauză rămâne responsabil pentru resursele proprii și furnizează aceste prestații pe riscul propriu, contractul de prestări de servicii, deși exclusiv, nu are ca efect prin el însuși că resursele acestui prestator devin cele ale clientului său.

40 În ceea ce privește, în al doilea rând, criteriul, prevăzut de asemenea la articolul 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, potrivit căruia resursele umane și tehnice ale unui sediu comercial fix trebuie să îi permită să primească prestări de servicii și să le utilizeze pentru necesitățile proprii, este necesar mai întâi să se diferențieze prestările de servicii de fabricație în regim de subcontractare, furnizate de Cabot Plastics către Cabot Switzerland, de vânzarea de către această din urmă societate a bunurilor rezultate din activitatea respectivă. Aceste prestații și aceste vânzări constituie, astfel, operațiuni distincte, supuse unor regimuri de TVA diferite (a se vedea în acest sens

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

Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 52 și jurisprudența citată). Prin urmare, pentru a stabili locul în care aceste prestații sunt primite de Cabot Switzerland, trebuie să se identifice locul în care sunt situate resursele umane și tehnice pe care această societate le utilizează în acest scop, iar nu cel în care se află resursele pe care le utilizează pentru activitatea sa de vânzare.

41 În continuare, din jurisprudența Curții reiese că aceleași resurse nu pot fi utilizate atât pentru a furniza servicii, cât și pentru a primi aceleași servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 54). Or, în speță, sub rezerva aprecierii instanței de trimitere, din dosarul prezentat Curții nu reiese că este posibil să se diferențieze resursele utilizate de Cabot Plastics pentru serviciile sale de fabricație în regim de subcontractare de cele care ar fi, potrivit administrației fiscale, utilizate de Cabot Switzerland pentru a primi aceste prestații în Belgia, în cadrul pretinsului său sediu comercial fix, care, de altfel, ar fi constituit, potrivit acestei administrații, numai din resursele care aparțin Cabot Plastics.

42 Instanța de trimitere ridică, pe de altă parte, problema efectului pe care îl poate avea, pentru a stabili locul prestării serviciilor de fabricație în regim de subcontractare, în discuție în litigiul principal, împrejurarea că prestatorul realizează, tot în temeiul contractului exclusiv încheiat cu destinatarul acestor prestații, o serie de prestații, pe care această instanță le califică drept „accesorii” sau „suplimentare” în raport cu fabricarea în regim de subcontractare, și anume gestionarea stocului de materii prime, inventarul acestora la sfârșitul anului, controlul calității, gestionarea stocului de produse finite și pregătirea comenzilor înainte de expediere. Instanța de trimitere arată că Cabot Plastics acordă Cabot Switzerland un sprijin logistic, contribuind astfel la activitatea economică a acesteia, conducând în special la livrări de bunuri impozabile în Belgia, în care ar fi situat, potrivit administrației fiscale, sediul comercial fix al acestei din urmă societăți.

43 Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 40 din prezenta hotărâre, trebuie să se diferențieze, în ceea ce privește aspectul dacă o persoană impozabilă beneficiară de servicii le primește în cadrul sediului său comercial fix, între, pe de o parte, prestarea acestor servicii și capacitatea persoanei impozabile beneficiare de a le primi în cadrul unui asemenea sediu comercial și, pe de altă parte, operațiunile pe care această persoană impozabilă le efectuează ea însăși în cadrul activității sale economice, precum, în speță, vânzarea bunurilor rezultate din fabricarea în regim de subcontractare. Rezultă că faptul că prestatorul de servicii furnizează destinatarului acestora și prestațiile accesorii respective, facilitând astfel activitatea economică a destinatarului, precum vânzarea de produse rezultate din fabricarea în regim de subcontractare, nu are efect asupra chestiunii existenței unui sediu comercial fix al destinatarului.

44 În plus, reiese din jurisprudența Curții că împrejurarea că activitățile economice ale societăților legate contractual printr-o convenție de prestări de servicii formează un tot economic și că de rezultatele acestor activități beneficiază în esență consumatorii din statul membru în care prestatorul de servicii își are sediul nu este pertinentă pentru a stabili dacă beneficiarul acestor servicii are un sediu comercial fix în acest stat membru (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 64). Curtea a statuat de asemenea că nu constituie un sediu comercial fix o instalație fixă utilizată numai în scopul exercitării de activități cu caracter pregătitor sau auxiliar în raport cu activitatea economică a beneficiarului serviciilor în cauză (Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer, C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 56).

45 Ținând seama de elementele care precedă și sub rezerva verificărilor instanței de trimitere, reiese că prestările de servicii de fabricație în regim de subcontractare, în discuție în litigiul principal, sunt primite și utilizate de Cabot Switzerland pentru activitatea sa economică de vânzare a bunurilor

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

provenite din aceste servicii, în Elveția, din moment ce această societate nu dispune în Belgia de o structură adecvată în acest scop.

46 Având în vedere toate cele care precedă, este necesar să se răspundă la întrebările adresate că articolul 44 din Directiva TVA și articolul 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că o persoană impozabilă beneficiară a serviciilor, al cărei sediu al activității economice este stabilit în afara Uniunii, nu dispune de un sediu comercial fix în statul membru în care este stabilit prestatorul de servicii în cauză, distinct din punct de vedere juridic de acest beneficiar, atunci când ea nu dispune în acel loc de o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care pot constitui acest sediu comercial fix, chiar și atunci când persoana impozabilă prestatoare de servicii realizează în beneficiul persoanei impozabile beneficiare, în executarea unui angajament contractual exclusiv, prestații de fabricație în regim de subcontractare, precum și o serie de prestații accesorii sau suplimentare, care contribuie la activitatea economică a persoanei impozabile beneficiare în acest stat membru.

Cu privire la cheltuielile de judecată

47 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 zecea) 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 persoană impozabilă beneficiară a serviciilor, al cărei sediu al activității economice este stabilit în afara Uniunii Europene, nu dispune de un sediu comercial fix în statul membru în care este stabilit prestatorul de servicii în cauză, distinct din punct de vedere juridic de acest beneficiar, atunci când ea nu dispune în acel loc de o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care pot constitui acest sediu comercial fix, chiar și atunci când persoana impozabilă prestatoare de servicii realizează în beneficiul persoanei impozabile beneficiare, în executarea unui angajament contractual exclusiv, prestații de fabricație în regim de subcontractare, precum și o serie de prestații accesorii sau suplimentare, care contribuie la activitatea economică a persoanei impozabile beneficiare în acest stat membru.