

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-533 din 22 Adient Ltd & Co. KG. Sediul fix din perspectiva unui prestator de servicii dintr-un stat membru către un beneficiar persoană afiliată din alt stat membru

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

13 iunie 2024

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 44 – Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 – Articolul 11 alineatul (1) – Locul de prestare a serviciilor – Noțiunea de «sediul fix» – Aptitudine, ca resurse umane și tehnice, de a primi și de a utiliza serviciile pentru necesitățile proprii – Servicii de fabricare de tapițerii pentru autovehicule prestate de o societate în numele unei alte societăți care aparține aceluiași grup și care este stabilită în alt stat membru”

În cauza C-533/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Argeș (România), prin decizia din 10 iunie 2021, primită de Curte la 9 august 2022, în procedura

SC Adient Ltd & Co. KG

împotriva

Agenției Naționale de Administrare Fiscală,

Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș,

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul M. Ilešič, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a zecea, și domnii I. Jarukaitis (raportor) și D. Gratsias, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

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 SC Adient Ltd & Co. KG, de M. Ezer și F. Nanu, avocați;
- pentru guvernul român, de R. Antonie, E. Gane și A. Rotăreanu, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și E. A. Stamate, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 1 februarie 2024,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 44 și 192a 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 (UE) 2018/1695 a Consiliului din 6 noiembrie 2018 (JO 2018, L 282, p. 5, rectificare în JO 2018, L 329, p. 53) (denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a articolelor 10, 11 și 53 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/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2011, L 77, p. 1).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între SC Adient Ltd & Co. KG (denumită în continuare „Adient Germania”), pe de o parte, și Agenția Națională de Administrare Fiscală și Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș (România) (denumite în continuare „administrația fiscală”), pe de altă parte, în legătură cu o cerere de anulare a unei decizii privind înregistrarea fiscală din oficiu a Adient Germania în România pentru motivul că această societate dispune de un sediu fix în această țară.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

- 3 Titlul V din Directiva TVA, intitulat „Locul operațiunilor taxabile”, cuprinde capitolul 3, referitor la „[l]ocul de prestare a serviciilor”, care conține secțiunea 2, intitulată „Norme generale”, în cadrul căreia articolul 44 din această directivă prevede:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

„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 Titlul XI din directiva menționată, intitulat „Obligațiile persoanelor impozabile și ale anumitor persoane neimpozabile”, cuprinde capitolul 1, care se referă la obligațiile de plată. Secțiunea 1 din acest capitol, intitulată „Persoane obligate la plata TVA către autoritățile fiscale”, cuprinde articolele 192a-205 din aceeași directivă.

5 Articolul 192a din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentei secțiuni, o persoană impozabilă care are un sediu comercial fix pe teritoriul statului membru în care trebuie plătită taxa este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în acel stat membru atunci când se întrunesc următoarele condiții:

- (a) persoana livrează bunuri sau prestează servicii supuse TVA pe teritoriul statului membru respectiv;
- (b) sediul pe care furnizorul îl are pe teritoriul statului membru respectiv nu participă la respectiva livrare/prestare.”

6 Potrivit articolului 193 din această directivă:

„[Taxa pe valoarea adăugată (TVA)] se plătește de orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199b și articolul 202.”

7 Articolul 194 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) În cazul în care livrarea de bunuri sau prestarea de servicii impozabilă este efectuată de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru în care are obligația de a plăti TVA, statele membre au posibilitatea de a prevedea ca persoană obligată la plata TVA să fie persoana căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile.

(2) Statele membre stabilesc condițiile de punere în aplicare a alineatului (1).”

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

- 8 Considerentul (14) al Regulamentului de punere în aplicare nr. 282/2011 enunță:
- „Pentru a garanta aplicarea uniformă a regulilor privind stabilirea locului operațiunilor impozabile, ar trebui să fie clarificate noțiuni precum sediul activității economice, sediul fix, domiciliul stabil sau reședința obișnuită. Atunci când se ține seama de jurisprudența Curții de Justiție [a Uniunii Europene], utilizarea unor criterii cât mai clare și obiective ar trebui să faciliteze aplicarea în practică a acestor noțiuni.”
- 9 Potrivit articolului 10 alineatul (1) din acest regulament de punere în aplicare:
- „În aplicarea articolelor 44 și 45 din [Directiva TVA], locul în care o persoană impozabilă și-a stabilit sediul activității economice este locul în care se desfășoară funcțiile de administrare centrală a societății.”
- 10 Articolul 11 alineatele (1) și (2) din regulamentul de punere în aplicare menționat prevede:
- „(1) 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.
- (2) În aplicarea articolelor indicate în continuare, 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 furnizeze servicii a căror prestare o asigură:
- [...]
- (d) articolul 192a din [Directiva TVA].”
- 11 Articolul 53 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 prevede:
- „(1) În vederea punerii în aplicare a articolului 192a din [Directiva TVA], se ia în considerare un sediu fix pe care îl deține persoana impozabilă numai în cazul în care acesta se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și printr-o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care să îi permită efectuarea livrării de bunuri sau a prestării de servicii la care participă.

(2) În cazul în care o persoană impozabilă deține un sediu fix pe teritoriul unui stat membru în care trebuie plătită TVA, se consideră că sediul respectiv nu participă la o livrare de bunuri sau la o prestare de servicii în sensul articolului 192a litera (b) din [Directiva TVA], cu excepția cazului în care resursele tehnice și umane ale aceluși sediu fix sunt utilizate de respectiva persoană pentru operațiuni inerente realizării livrării impozabile a acelor bunuri sau prestării impozabile a acelor servicii efectuate în respectivul stat membru, înainte sau în timpul livrării sau prestării.

În cazul în care resursele sediului fix sunt utilizate numai pentru sarcini de sprijin administrativ, precum contabilitate, facturare sau recuperare de creanțe, nu se consideră că aceste resurse sunt utilizate în scopul realizării livrării de bunuri sau prestării de servicii.

Cu toate acestea, în cazul în care se emite o factură cu codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul membru în care se află sediul fix, se consideră că respectivul sediu fix a participat la livrarea de bunuri sau prestarea de servicii efectuată în acel stat membru, cu excepția cazului în care se demonstrează contrariul.”

Dreptul român

- 12 Articolul 266 alineatul (2) litera b) din Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 688 din 10 septembrie 2015, denumită în continuare „Codul fiscal”) prevede:

„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.”

- 13 Potrivit articolului 278 alineatul (2) din Codul fiscal:

„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

- 14 Adient Germania și SC Adient Automotive România SRL (denumită în continuare „Adient România”) aparțin amândouă grupului Adient, care este un producător de echipamente specializat în fabricarea și comercializarea de scaune și alte componente pentru autovehicule.
- 15 La 1 iunie 2016, Adient Germania a încheiat cu Adient România un contract de prestări de servicii care cuprindea atât servicii de procesare a componentelor de tapițerie pentru aceste scaune, cât și servicii auxiliare. Serviciile de procesare constau, pentru Adient România, în tăierea și coaserea materiilor prime furnizate de Adient Germania în scopul producerii de huse pentru scaune. Serviciile auxiliare prestate de Adient România constau printre altele în recepția, depozitarea, inspecția și gestionarea materiilor prime și în depozitarea produselor finite. Adient Germania rămâne proprietarul materiilor prime, al produselor semifabricate și al produselor finite pe întregul proces de prelucrare.
- 16 Adient Germania are un cod de identificare în scopuri de TVA în România, pe care îl utilizează atât pentru achizițiile sale de bunuri în acest stat membru, cât și pentru livrarea către clienții săi a produselor prelucrate de Adient România. Pentru serviciile care îi sunt prestate de Adient România, ea a utilizat codul său german de identificare în scopuri de TVA.
- 17 Considerând că prestările de servicii pe care le efectua în temeiul contractului încheiat cu Adient Germania erau realizate în locul în care era stabilită respectiva societate beneficiară a acestor prestații, Adient România a întocmit facturi fără TVA, prestațiile menționate trebuind, în opinia sa, să fie impozitate în Germania.
- 18 În urma unui control fiscal aferent perioadei cuprinse între 18 februarie 2016 și 31 iulie 2018, administrația fiscală a considerat totuși că beneficiarul prestațiilor de servicii efectuate de Adient România era un sediu fix al Adient Germania situat în România, care ar fi constituit din două dintre sucursalele Adient România, și anume cele stabilite în Pitești și în Ploiești (România). Ea a dedus de aici că Adient România avea obligația de a colecta TVA-ul pentru aceste prestații și a emis o decizie de impunere în privința acestei societăți, care a contestat-o în cadrul unei proceduri distincte de procedura în discuție în litigiul principal.
- 19 În plus, administrația fiscală a considerat că, întrucât Adient Germania dispunea de un sediu fix în România, ea nu putea fi identificată prin codul de identificare în scopuri de TVA care îi fusese atribuit de autoritățile germane și că era obligată să se înregistreze ca persoană impozabilă stabilită în România. Prin decizia din 4 iunie 2020, ea a procedat, în consecință, la înregistrarea din oficiu a acestei societăți.

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 Adient Germania a formulat contestație împotriva acestei decizii. Contestația a fost respinsă prin decizia din 28 august 2020.
- 21 Adient Germania a introdus o acțiune în anulare împotriva deciziilor din 4 iunie și 28 august 2020 la Tribunalul Argeș (România), care este instanța de trimitere.
- 22 Aceasta arată că soluționarea litigiului cu care este sesizată depinde de aspectul dacă Adient Germania dispune, prin intermediul sucursalelor Adient România stabilite în Pitești și în Ploiești, de resurse umane și tehnice pentru a efectua în mod regulat operațiuni impozabile pe teritoriul României.
- 23 Ea are îndoieli cu privire la poziția administrației fiscale, care constă în a considera că aceasta este situația, având în vedere, în ceea ce privește resursele umane ale Adient Germania, considerațiile următoare.
- 24 Pe de o parte, această administrație ține seama de împrejurarea că, în temeiul contractului de prestări de servicii încheiat între Adient Germania și Adient România, cea dintâi are dreptul de a inspecta și de a examina registrele contabile, evidențele, rapoartele și orice alte documente aparținând celei de a doua și îi poate solicita acesteia să participe la programe sau la inițiative de reducere a costurilor.
- 25 Pe de altă parte, administrația menționată ia în considerare faptul că angajații Adient România sunt implicați în activitatea de livrare de bunuri desfășurată de Adient Germania, întrucât primesc comenzile adresate de clienții acestei societăți, calculează necesitățile de materii prime și de materiale, asigură depozitarea și transportul materiilor prime și al produselor finite, precum și livrarea acestora din urmă, fiind însărcinați cu controlul calității, participă la organizarea și la efectuarea inventarului anual al bunurilor societății menționate și asigură comunicarea cu clienții și cu furnizorii acesteia, reprezentând astfel aceeași societate față de terți.
- 26 De asemenea, instanța de trimitere are îndoieli în ceea ce privește luarea în considerare de către administrația fiscală, pentru a reține existența unor resurse tehnice, a împrejurării că angajații Adient România operează utilizând sistemul informatic și contabil al Adient Germania, care dispune de altfel de un spațiu de depozitare în cadrul sucursalei din Pitești, dotat cu echipamentele și materialele necesare.
- 27 În aceste condiții, Tribunalul Argeș a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
 - „1) Dispozițiile articolului 44 din [Directiva TVA] și ale articolelor 10 și 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul [că] se opun practicii administrației fiscale naționale de a califica o

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

persoană juridică rezidentă independentă drept sediu fix al unei entități nerezidente, exclusiv în baza apartenenței celor două societăți [la același] grup?

- 2) Dispozițiile articolului 44 din [Directiva TVA] și ale articolelor 10 și 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul [că] se opun practicii administrației fiscale naționale de a reține existența, pe teritoriul unui stat membru, a unui sediu fix al unei entități nerezidente, prin raportare exclusiv la serviciile pe care persoana juridică rezidentă le prestează pentru entitatea nerezidentă?
- 3) Dispozițiile articolului 44 din [Directiva TVA] și ale articolelor 10 și 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul [că] se opun legislației fiscale și practicii administrației fiscale naționale de a reține existența, pe teritoriul unui stat membru, a unui sediu fix al unei entități nerezidente, având în vedere că respectivul [sediu] fix livrează doar bunuri și nu prestează servicii?
- 4) În ipoteza în care o persoană nerezidentă deține pe teritoriul unui stat membru, la nivelul unei persoane juridice rezidente, resurse umane și tehnice prin care se asigură prestarea de servicii de procesare a bunurilor necesare a fi livrate de către entitatea nerezidentă, dispozițiile articolului 192a litera (b) din [Directiva TVA, precum] și ale articolului 11 și ale articolului 53 alineatul (2) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că respectivele servicii de procesare prestate prin intermediul resurselor tehnice și umane ale persoanei juridice nerezidente sunt: (i) servicii primite de persoana juridică nerezidentă de la persoana rezidentă, prin intermediul respectivelor resurse umane și tehnice, sau, după caz, (ii) servicii furnizate de persoana juridică nerezidentă însăși, prin intermediul respectivelor resurse umane și tehnice?
- 5) În funcție de răspunsul la întrebarea nr. 4, cum va fi determinat locul prestării serviciilor, prin raportare la dispozițiile articolului 44 din [Directiva TVA] și ale articolelor 10 și 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011?
- 6) Având în vedere articolul 53 alineatul (2) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, activitățile conexe serviciilor de prelucrare a bunurilor cum ar fi recepția, inventarierea, plasarea de comenzi către furnizori, asigurarea unor spații de depozitare, gestiunea stocurilor în sistemul informatic, procesarea ordinelor de la clienți, menționarea adresei pe documentele de transport și facturi, suport în ceea ce privește auditurile de calitate etc. ar trebui ignorate pentru determinarea existenței sediului fix

deoarece aceste activități sunt administrativ-suport, strict necesare activității de prelucrare a bunurilor?

- 7) Având în vedere principiile privind locul impozitării la locul în care are loc consumul, respectiv [la locul] de destinație, este relevant pentru a determina locul prestării serviciilor de procesare faptul că bunurile rezultate în urma procesării sunt vândute de beneficiarul serviciilor (au destinația) în majoritate în afara României, iar cele vândute în România sunt subiect de TVA și, prin urmare, rezultatul serviciilor de procesare nu este «consumat» în România sau dacă este «consumat» în România este subiect de TVA?
- 8) Dacă resursele tehnice și umane ale sediului fix care primește serviciile sunt virtual aceleași cu cele ale prestatorului cu care sunt realizate efectiv serviciile, mai există o prestare de servicii în sensul articolului 2 alineatul (l) litera (c) din [Directiva TVA]?”

Cu privire la admisibilitatea cererii de decizie preliminară

- 28 Guvernul român apreciază că cererea de decizie preliminară este inadmisibilă.
- 29 În primul rând, acest guvern consideră că primele șase întrebări se întemeiază pe presupuneri eronate. În această privință, el susține că, spre deosebire de ceea ce lasă să se înțeleagă formularea primelor două întrebări, administrația fiscală nu s-a întemeiat doar pe apartenența Adient Germania și a Adient România la același grup de societăți sau pe furnizarea de servicii de prelucrare de către a doua societate către prima societate pentru a deduce existența în România a unui sediu fix al acestei dintâi societăți, ci a efectuat o analiză globală a tuturor împrejurărilor relevante. În ceea ce privește a treia, a patra, a cincea și a șasea întrebare, ele ar avea la bază premisa eronată potrivit căreia administrația fiscală s-ar fi întemeiat pe resursele umane și tehnice utilizate pentru prestarea serviciilor de procesare sau pentru îndeplinirea unor activități de sprijin administrativ accesorii acestor prestații, deși ar fi fost luate în considerare resursele umane și tehnice de care dispune Adient Germania în România pentru a realiza operațiunile de livrare de bunuri efectuate de această societate de pe teritoriul acestui stat membru.
- 30 În al doilea rând, în ceea ce privește a șaptea întrebare preliminară, guvernul român susține că instanța de trimitere nu a indicat motivele pentru care ridică problema incidenței locului în care sunt vândute produsele rezultate din serviciile de procesare.
- 31 În al treilea rând, a opta întrebare preliminară ar fi inadmisibilă în măsura în care din cererea de decizie preliminară ar reieși că resursele tehnice și umane ale

sediului fix al Adient Germania din România sunt distincte de cele utilizate de Adient România pentru realizarea prestării de servicii.

- 32 În această privință, trebuie amintit că din jurisprudența constantă a Curții reiese că numai instanța națională care este sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinenta întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate privesc interpretarea sau validitatea unei norme de drept al Uniunii, Curtea este în principiu obligată să se pronunțe. Rezultă că întrebările adresate de instanțele naționale beneficiază de o prezumție de relevanță. Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă rezultă că interpretarea solicitată a acestui drept nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările menționate (Hotărârea din 16 iunie 2015, Gauweiler și alții, C-62/14, EU:C:2015:400, punctele 24 și 25, precum și Hotărârea din 18 ianuarie 2024, Comune di Copertino, C-218/22, EU:C:2024:51, punctele 19 și 20, precum și jurisprudența citată).
- 33 În plus, în cadrul procedurii prevăzute la articolul 267 TFUE, întemeiată pe o separare clară a funcțiilor între instanțele naționale și Curte, orice apreciere a situației de fapt din cauză este de competența instanței naționale [Hotărârea din 9 februarie 2023, Finanzamt X (Prestații ale proprietarului unui grajd de antrenament), C-713/21, EU:C:2023:80, punctul 38 și jurisprudența citată].
- 34 În speță, trebuie arătat că descrierea cadrului juridic și factual al cauzei principale, cuprinsă în cererea de decizie preliminară, evidențiază că soluționarea litigiului cu care este sesizată instanța de trimitere este condiționată de obținerea de către aceasta din urmă a unei serii de precizări privind criteriile care permit calificarea unei entități drept sediu fix. Astfel, instanța de trimitere menționează în această cerere susținerile reclamantei din litigiul principal potrivit cărora administrația fiscală a reținut existența unui sediu fix ținând seama de apartenența celor două societăți în cauză la același grup și de contractul de prestări de servicii încheiat între aceste două societăți. Ea arată în plus că respectiva administrație a ținut seama de asemenea de resursele umane și tehnice implicate în România în livrarea mărfurilor în aval de către acest sediu fix.
- 35 Trebuie adăugat că niciun element din dosarul de care dispune Curtea nu permite să se considere că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu ar avea nicio

legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal ori că problema ar fi de natură ipotetică.

- 36 În sfârșit, trebuie amintit că, deși faptele prezentate de instanța de trimitere ar consta totuși într-o reproducere a afirmațiilor reclamantei din litigiul principal, această simplă împrejurare, presupunând că este dovedită, nu demonstrează că, procedând astfel, această instanță nu și-a îndeplinit obligația de a indica în decizia de trimitere, conform articolului 94 din Regulamentul de procedură al Curții, circumstanțele factuale pe care se întemeiază întrebările și motivele care au determinat-o să aibă îndoieli cu privire la interpretarea dispozițiilor dreptului Uniunii vizate în întrebările adresate sau pentru care consideră că un răspuns al Curții este necesar pentru soluționarea litigiului cu care este sesizată (a se vedea în acest sens Hotărârea din 21 octombrie 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punctul 51).
- 37 Din ceea ce precedă rezultă că cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la primele două întrebări

- 38 Prin intermediul primelor două întrebări, care trebuie 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 este necesar să se considere că o societate supusă TVA-ului care are sediul activității sale economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii furnizate de o societate stabilită într-un alt stat membru, dispune în acest din urmă stat membru de un sediu fix, în vederea determinării locului de prestare a acestor servicii, doar pentru că cele două societăți aparțin aceluiași grup și pentru că aceste societăți sunt legate între ele printr-un contract de prestări de servicii.
- 39 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că dintr-o jurisprudență constantă reiese că punctul de legătură cel mai util și, prin urmare, prioritar pentru determinarea locului de prestare a serviciilor din punct de vedere fiscal este cel în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității sale economice, întrucât oferă, în calitate de criteriu obiectiv, simplu și practic, o mare securitate juridică. În schimb, legătura cu sediul fix al persoanei impozabile este o legătură secundară care derogă de la regula generală, fiind luată în considerare 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 aprilie 2022, Berlin Chemie A.

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

Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 29, și Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 29).

- 40 Prin urmare, această legătură secundară nu trebuie luată în considerare decât în cazul în care legătura cu sediul nu conduce la o soluție rațională sau creează un conflict cu un alt stat membru (a se vedea în special Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, punctul 17, Hotărârea din 7 mai 1998, Lease Plan, C-390/96, EU:C:1998:206, punctul 24 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 41 În ceea ce privește noțiunea de „sediul fix”, în sensul articolului 44 din Directiva TVA, rezultă din însuși modul de redactare a articolului 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 că aceasta înseamnă 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.
- 42 Pentru a se considera că o persoană impozabilă dispune de un sediu fix într-un stat membru în care îi sunt furnizate serviciile în cauză, aceasta trebuie, așadar, 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 desfășurării activității sale economice (Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 31).
- 43 Așa cum a statuat Curtea în mod repetat, calificarea drept sediu fix depinde 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, astfel încât această calificare 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, punctele 31 și 32).
- 44 Rezultă de aici că, deși este posibil ca o filială prestatoare de servicii stabilită într-un stat membru să constituie sediul fix al societății sale mamă beneficiară a acestor servicii, stabilită în alt stat membru sau într-o țară terță, această calificare nu poate fi dedusă din simpla împrejurare că societatea respectivă deține acolo o filială (Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 45 Pentru aceleași motive, nici împrejurarea că două societăți, independente din punct de vedere juridic una de cealaltă, aparțin aceluiași grup nu poate, cu atât mai

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

puțin, să caracterizeze singură existența unui sediu fix al societății beneficiare a prestațiilor de servicii furnizate de a doua societate.

- 46 Existența unui asemenea sediu nu poate fi dedusă nici din simpla împrejurare că aceste două societăți sunt legate între ele din punct de vedere juridic printr-un contract care stabilește condițiile în care se efectuează prestațiile de servicii asigurate de una în beneficiul exclusiv al celeilalte.
- 47 Astfel, după cum a statuat în mod repetat Curtea, dat fiind că se presupune că o persoană juridică, chiar dacă nu ar avea decât un singur client, utilizează resursele umane și tehnice de care dispune pentru necesitățile proprii, numai în cazul în care s-ar stabili că, din cauza clauzelor contractuale aplicabile, o societate destinată a unor servicii dispunea de resursele tehnice și umane ale prestatorului său ca și cum ar fi fost ale sale s-ar putea considera că aceasta dispune de o structură care prezintă un grad suficient de permanență și care este adecvată ca resurse umane și tehnice în statul membru în care este stabilit prestatorul (Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 48, și Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 37).
- 48 Or, așa cum a arătat doamna avocată generală la punctul 50 din concluzii, prestatorul acționează în principiu în nume propriu și în interesul economic propriu în calitate de partener contractual independent, iar nu în calitate de parte deținută de cealaltă parte la contract.
- 49 Prin urmare, faptul că părțile sunt legate printr-un contract exclusiv de prestări de servicii nu are prin el însuși efectul că resursele prestatorului devin cele ale clientului său, cu excepția cazului în care se demonstrează că, în temeiul acestui contract, respectivul prestator nu rămâne responsabil pentru resursele proprii și nu își furnizează prestațiile pe riscul propriu (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 39).
- 50 În speță, revine instanței de trimitere sarcina de a aprecia dacă reiese în special din clauzele contractului încheiat între părți că resursele umane și tehnice ale sucursalelor din Pitești și din Ploiești ale Adient România au fost puse, cu un grad suficient de permanență, la dispoziția Adient Germania pentru ca aceasta să poată primi acolo prestațiile de servicii de procesare efectuate de Adient România și să le utilizeze pentru propria activitate economică. Astfel, în cadrul cooperării instituite în temeiul articolului 267 TFUE, revine numai instanțelor naționale sarcina de a efectua toate aprecierile de fapt definitive în această privință (a se vedea în acest sens Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții, C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 55, precum și Hotărârea din 20 aprilie 2023,

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punctul 31 și jurisprudența citată).

- 51 Totuși, Curtea poate furniza acestor instanțe toate elementele de interpretare proprii dreptului Uniunii care pot fi utile pentru soluționarea cauzei cu care sunt sesizate (Hotărârea din 17 decembrie 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, punctul 27 și jurisprudența citată, Hotărârea din 4 martie 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punctul 36 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 46 și jurisprudența citată).
- 52 În această privință, în măsura în care din decizia de trimitere pare să reiasă că toate societățile din grupul Adient dispun de același sistem informatic și contabil, faptul că angajații sucursalelor din Pitești și din Ploiești ale Adient România au acces pe cale electronică la sistemul contabil al Adient Germania, în special pentru a înregistra în mod direct materiile prime furnizate de aceasta din urmă și produsele finite, nu înseamnă totuși că Adient Germania ar deține în România infrastructurile de natură să facă posibilă, în mod autonom, realizarea propriilor sale operațiuni la finalul procesului de prelucrare a acestor produse. Existența unor astfel de infrastructuri nu poate fi dedusă nici din punerea la dispoziție în favoarea Adient Germania a unui spațiu de depozitare a produselor menționate, precum și a materiilor prime pe care această societate le furnizează prestatorului său, păstrându-și în același timp proprietatea asupra acestora.
- 53 În ceea ce privește împrejurarea că angajații sucursalelor din Pitești și din Ploiești ale Adient România exercită funcții care le depășesc pe cele care le sunt încredințate în mod normal în cadrul activităților de prestări de servicii efectuate de aceasta și care îi fac să participe în mod direct la activitățile de livrare de produse finite către clienții Adient Germania, revine instanței de trimitere sarcina de a cerceta dacă, astfel cum a susținut Adient Germania în fața sa, activitățile pe care le exercită aceștia se limitează la sarcini legate în mod direct de realizarea serviciului de procesare sau sunt de natură pur administrativă și să verifice dacă, având în vedere condițiile de încadrare în muncă și de remunerare a respectivilor angajați, aceștia, deși legați contractual de Adient România, sunt în realitate în afara subordonării ierarhice față de această societate și sunt puși la dispoziția și sub autoritatea Adient Germania în îndeplinirea sarcinilor care le sunt încredințate.
- 54 În lumina considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la primele două 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 nu se poate considera că o societate supusă TVA-ului care are sediul activității sale economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii furnizate de o societate

stabilită într-un alt stat membru, dispune în acest din urmă stat membru de un sediu fix, în vederea determinării locului de prestare a acestor servicii, doar pentru că cele două societăți aparțin aceluiași grup sau pentru că aceste societăți sunt legate între ele printr-un contract de prestări de servicii.

Cu privire la a treia și a șaptea întrebare

- 55 Prin intermediul celei de a treia și al celei de a șaptea întrebări, 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 se poate considera că o societate supusă TVA-ului care are sediul activității sale economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii de procesare furnizate de o societate stabilită într-un alt stat membru, dispune în acest din urmă stat membru de un sediu fix, în vederea determinării locului de prestare a serviciilor, întrucât, pe de o parte, ea dispune acolo de o structură care participă la livrarea produselor finite rezultate din aceste servicii de procesare și, pe de altă parte, respectivele operațiuni de livrare sunt realizate majoritar în afara acestui din urmă stat membru, iar cele care sunt realizate acolo sunt supuse TVA-ului.
- 56 În primul rând, astfel cum Curtea a amintit deja, aspectul dacă există un sediu fix, în sensul articolului 44 din Directiva TVA, trebuie examinat în funcție de persoana impozabilă beneficiară a prestațiilor de servicii în cauză (Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 57, și Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 30), în timp ce, pentru aplicarea celorlalte dispoziții ale acestei directive care se referă la noțiunea de sediu fix, el trebuie examinat în funcție de persoana impozabilă prestatoare.
- 57 Această distincție reiese chiar din modul de redactare a alineatelor (1) și (2) ale articolului 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011.
- 58 Astfel, din articolul 11 alineatul (1) din acest regulament de punere în aplicare rezultă că, în aplicarea articolului 44 din Directiva TVA, referitor la locul de prestare a serviciilor, sediul fix este definit ca fiind orice sediu, altul decât sediul activității economice menționat la articolul 10 din regulamentul amintit, 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.
- 59 În schimb, în aplicarea printre altele a articolului 192a din Directiva TVA referitor la determinarea persoanei obligate la plata taxei, sediul fix înseamnă, potrivit articolului 11 alineatul (2) din același regulament, 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 furnizeze serviciile a căror prestare o asigură.

- 60 Astfel, chiar dacă orice sediu fix prezintă caracteristica comună de a fi constituit dintr-o structură care prezintă un grad suficient de permanență și o aptitudine de realizare autonomă a activității sale, este necesar să se distingă după cum funcțiile încredințate acestei structuri constau în a primi sau a furniza servicii și, în ceea ce privește aspectul dacă există un sediu fix în vederea determinării locului de prestare a serviciilor, să se examineze activitatea de primire a serviciilor.
- 61 În al doilea rând, într-un context precum cel din acțiunea principală, trebuie mai întâi să se diferențieze prestările de servicii furnizate de Adient România către Adient Germania de vânzările și livrările de bunuri rezultate din respectivele servicii pe care această din urmă societate le efectuează din România, aceste prestări de servicii și aceste livrări de bunuri constituind operațiuni distincte, supuse unor regimuri de TVA diferite. Prin urmare, pentru a stabili locul în care Adient Germania beneficiază de respectivele prestații, trebuie să se identifice locul în care sunt situate resursele umane și tehnice pe care societatea amintită le utilizează în acest scop, iar nu cel în care se află resursele pe care ea le utilizează pentru activitatea sa de livrare de produse finite (a se vedea prin analogie Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 62 Astfel, împrejurarea, presupunând că este dovedită, că Adient Germania dispune în cadrul unei structuri situate în România de resurse datorită cărora efectuează livrări de bunuri rezultate din serviciile realizate în beneficiul său de Adient România nu este relevantă pentru a caracteriza existența unui sediu fix în vederea determinării locului de prestare a acestor servicii. *A fortiori*, nu este relevantă în acest scop nici împrejurarea că respectivele livrări de bunuri sunt efectuate majoritar în afara României sau că cele care sunt realizate în România sunt supuse TVA-ului.
- 63 În continuare, în măsura în care instanța de trimitere explică, pentru a justifica aceste întrebări referitoare la luarea în considerare a activității de livrare de bunuri desfășurate de Adient Germania, că atât articolul 192a din Directiva TVA și articolul 53 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, cât și articolul 266 alineatul (2) litera b) din Codul fiscal se referă în mod alternativ la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii, este necesar să se aducă precizări cu privire la domeniul de aplicare al acestor dispoziții de drept al Uniunii și al referirii la noțiunea de „livrare de bunuri”.

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

- 64 *Primo*, trebuie subliniat că dispozițiile menționate privesc nu determinarea locului de prestare a serviciilor, ci pe cea a persoanei obligate la plata taxei datorate într-un stat membru pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii impozabile în acest stat membru realizate de o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru.
- 65 Or, trebuie să se constate că nici din decizia de trimitere, nici din observațiile prezentate în fața Curții nu reiese că litigiul principal privește regimul de TVA aplicabil livrărilor de bunuri realizate de Adient Germania în România.
- 66 Articolul 192a din Directiva TVA și articolul 53 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, la care se referă instanța de trimitere pentru a justifica aceste întrebări, nu sunt, așadar, aplicabile într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal, care privește exclusiv determinarea locului de prestare a serviciilor furnizate Adient Germania de către Adient România.
- 67 *Secundo* și în orice ipoteză, trebuie arătat că rezultă efectiv din articolul 192a din Directiva TVA că participarea sediului fix la activitatea de livrare de bunuri este luată în considerare la fel ca participarea acestuia la activitatea de prestare de servicii, pentru a determina cine, dintre persoana impozabilă sau sediul său fix, este obligat la plata TVA-ului pentru aceste operațiuni.
- 68 În conformitate cu acest articol, o persoană impozabilă care are un sediu comercial fix pe teritoriul statului membru în care trebuie plătită taxa este considerată persoană impozabilă care nu este stabilită în acel stat membru atunci când persoana livrează bunuri sau prestează servicii supuse TVA-ului pe teritoriul statului membru respectiv și sediul pe care îl are acolo nu participă la respectiva livrare/prestare.
- 69 Pe de altă parte, articolul 53 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 precizează că sediul fix pe care îl deține persoana impozabilă se ia în considerare numai în cazul în care acesta se caracterizează printr-un grad suficient de permanență și printr-o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care să îi permită efectuarea livrării de bunuri sau a prestării de servicii la care participă. Potrivit articolului 53 alineatul (2) din regulamentul de punere în aplicare amintit, trebuie ca aceste resurse să fie utilizate de respectiva persoană pentru operațiuni inerente livrării de bunuri sau prestării de servicii și realizate înainte sau în timpul livrării sau prestării respective.
- 70 Din coroborarea acestor dispoziții rezultă că, în vederea determinării persoanei obligate la plata TVA-ului, persoana impozabilă nu este considerată ca fiind stabilită pe teritoriul statului membru în care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii decât dacă dispune în acest stat membru de o structură care prezintă o consistență minimă, prin reunirea permanentă a unor resurse umane și tehnice,

care participă la operațiunile impozabile în cauză, înainte sau în timpul realizării acestora.

- 71 Totuși, astfel cum s-a amintit la punctul 59 din prezenta hotărâre, din articolul 11 alineatul (2) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 reiese de asemenea că, în aplicarea articolului 192a din Directiva TVA, sediul fix care trebuie luat în considerare este cel care furnizează serviciile a căror prestare o asigură, iar nu cel care utilizează serviciile care îi sunt furnizate. Sediul fix care participă la o livrare de bunuri sau la o prestare de servicii, în sensul articolului 53 alineatul (1) din acest regulament de punere în aplicare, nu poate fi, așadar, decât un sediu fix prestator de servicii.
- 72 Rezultă că, atunci când persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri într-un stat membru nu dispune în acest stat membru decât de un sediu fix beneficiar al prestațiilor de servicii, împrejurarea că respectivul sediu participă la livrările de bunuri realizate de această persoană impozabilă în statul membru menționat nu poate avea incidență asupra determinării persoanei obligate la plata TVA-ului pentru operațiunile amintite.
- 73 În speță, presupunând că Adient Germania dispune de un sediu fix care beneficiază de prestațiile de servicii efectuate de Adient România și că acest sediu participă la livrările de bunuri pe care le efectuează Adient Germania în România, aceasta din urmă nu ar putea fi totuși considerată ca fiind stabilită pe teritoriul României în temeiul articolului 192a din Directiva TVA.
- 74 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la a treia și la a șaptea întrebare că articolul 44 din Directiva TVA și articolul 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că nici împrejurarea că o societate supusă TVA-ului care are sediul activității sale economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii de procesare furnizate de o societate stabilită într-un alt stat membru, dispune în acest din urmă stat membru de o structură care participă la livrarea produselor finite rezultate din aceste servicii de procesare, nici faptul că respectivele operațiuni de livrare sunt realizate majoritar în afara statului membru menționat și că cele care sunt realizate în statul respectiv sunt supuse TVA-ului nu sunt relevante pentru a stabili, în vederea determinării locului de prestare a serviciilor, că această societate deține chiar în acest din urmă stat membru un sediu fix.

Cu privire la a patra, a cincea, a șasea și a opta întrebare

- 75 Prin intermediul celei de a patra, al celei de a cincea, al celei de a șasea și al celei de a opta întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolele 44 și 192a din Directiva TVA, precum și articolele 11 și 53 din

Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că, atunci când o societate supusă TVA-ului care are sediul activității sale economice într-un stat membru beneficiază de servicii furnizate de o societate stabilită într-un alt stat membru, se poate ține seama, pentru a caracteriza sediul fix al primei societăți din acest din urmă stat membru, de resursele tehnice și umane prin care această a doua societate asigură prestările de servicii sau de resursele care sunt utilizate pentru activitățile administrative conexe acestor prestări.

- 76 Este necesar să se arate că din decizia de trimitere nu reiese că în cauza principală administrația fiscală ar fi ținut seama, pentru a caracteriza existența unui sediu fix al Adient Germania în România, de resursele umane și tehnice utilizate de Adient România pentru a realiza prestările sale de servicii de procesare. Instanța de trimitere explică de altfel, în susținerea celei de a patra și a celei de a cincea întrebări, că administrația fiscală a constatat că resursele umane și tehnice implicate în prestarea de servicii de procesare aparțineau Adient România, iar nu Adient Germania, care ar fi utilizat resursele umane și tehnice implicate în livrarea mărfurilor în aval. Revine, așadar, instanței de trimitere, singura competentă să aprecieze faptele, sarcina de a efectua verificările necesare în această privință.
- 77 Sub rezerva acestor verificări, trebuie amintit că Curtea a statuat că aceleași resurse nu pot fi utilizate atât de o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru pentru a furniza servicii, cât și de o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru pentru a primi aceleași servicii în cadrul unui presupus sediu fix situat în primul stat membru (Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini, C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 54, și Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium, C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 41).
- 78 Existența unui sediu fix al beneficiarului serviciilor presupune, așadar, să fie posibil să se identifice resurse umane și tehnice care sunt distincte de cele pe care le utilizează societatea prestatoare pentru realizarea propriilor sale prestări de servicii și care sunt puse la dispoziția beneficiarului acestor servicii pentru a asigura primirea și utilizarea acestora în conformitate cu necesitățile proprii. În lipsa unei astfel de constatări, un asemenea beneficiar nu dispune de un sediu fix în statul membru al societății prestatoare și, prin urmare, nu poate fi considerat ca fiind stabilit în acest stat membru.
- 79 Presupunând că sediul fix poate fi atât prestatorul, cât și beneficiarul aceluiași prestări de servicii, ar exista în această situație identitatea prestatorului și a beneficiarului și, în consecință, lipsa în principiu a oricărei operațiuni impozabile, așa cum a arătat doamna avocată generală la punctul 35 din concluzii.

- 80 În ceea ce privește aspectul dacă pot fi luate în considerare prestări accesorii serviciilor de procesare, Curtea a declarat deja că activități cu caracter pregătitor sau auxiliar necesare îndeplinirii activității întreprinderii nu pot permite caracterizarea unui sediu fix (a se vedea în acest sens Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 56). În speță, sub rezerva aprecierii tuturor împrejurărilor pertinente a cărei efectuare va reveni instanței de trimitere, din elementele de care dispune Curtea, astfel cum au fost prezentate în cererea de decizie preliminară, rezultă că activitățile precum recepția, gestionarea sau inspecția materiilor prime și a produselor finite, sprijinul pentru auditurile de calitate sau efectuarea comenzii de expediere a produselor finite constituie activități pregătitoare sau auxiliare în raport cu activitatea de procesare realizată de Adient România.
- 81 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, este necesar să se răspundă la a patra, a cincea, a șasea și a opta întrebare că articolele 44 și 192a din Directiva TVA, precum și articolele 11 și 53 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 trebuie interpretate în sensul că o societate supusă TVA-ului care are sediul activității sale economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii furnizate de o societate stabilită într-un alt stat membru, nu deține un sediu fix în acest din urmă stat membru dacă resursele umane și tehnice de care dispune în statul membru menționat nu sunt distincte de cele prin care îi sunt furnizate serviciile sau dacă aceste resurse umane și tehnice nu asigură decât activități pregătitoare sau auxiliare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 82 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:

- 1) 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 (UE) 2018/1695 a Consiliului din 6 noiembrie 2018, și articolul 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/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată**

trebuie interpretate în sensul că

nu se poate considera că o societate supusă taxei pe valoarea adăugată care are sediul activității sale economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii furnizate de o societate stabilită într-un alt stat membru, dispune în acest din urmă stat membru de un sediu fix, în vederea determinării locului de prestare a acestor servicii, doar pentru că cele două societăți aparțin aceluiași grup sau pentru că aceste societăți sunt legate între ele printr-un contract de prestări de servicii.

- 2) **Articolul 44 din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/1695, și articolul 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011**

trebuie interpretate în sensul că

nici împrejurarea că o societate supusă taxei pe valoarea adăugată (TVA) care are sediul activității sale economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii de procesare furnizate de o societate stabilită într-un alt stat membru, dispune în acest din urmă stat membru de o structură care participă la livrarea produselor finite rezultate din aceste servicii de procesare, nici faptul că respectivele operațiuni de livrare sunt realizate majoritar în afara statului membru menționat și că cele care sunt realizate în statul respectiv sunt supuse TVA-ului nu sunt relevante pentru a stabili, în vederea determinării locului de prestare a serviciilor, că această societate deține chiar în acest din urmă stat membru un sediu fix.

- 3) **Articolele 44 și 192a din Directiva 2006/112, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2018/1695, precum și articolele 11 și 53 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011**

trebuie interpretate în sensul că

o societate supusă taxei pe valoarea adăugată care are sediul activității sale economice într-un stat membru, care beneficiază de servicii furnizate de o societate stabilită într-un alt stat membru, nu deține un sediu fix în acest din urmă stat membru dacă resursele umane și tehnice de care dispune în statul membru menționat nu sunt distincte de cele prin care îi sunt furnizate serviciile sau dacă aceste resurse umane și tehnice nu asigură decât activități pregătitoare sau auxiliare.