



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE

DOAMNA JULIANE KOKOTT

prezentate la 1 februarie 2024¹

Cauza C-533/22

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**

(cerere de decizie preliminară formulată de Tribunalul Argeș, România)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Locul de prestare a serviciilor – Sediul central sau sediu comercial fix – Sucursală a unei societăți rezidente din grup ca sediu comercial fix al unei societăți nerezidente din grup – Lipsa de relevanță a raporturilor dintre societăți – Atribuirea sucursalei aparținând partenerului contractual – Constituirea unui sediu comercial fix prin intermediul unui contract de prestare de servicii – Sediul comercial fix în țară ca substitut al unui sediu central din străinătate”

I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară este deja a cincea² dintr-o serie de cereri adresate începând cu anul 2018, care au ca obiect criteriile pentru determinarea sediului comercial fix din legislația în materie de TVA. Dintre acestea, prezenta cerere este deja a treia³ cerere formulată de la pronunțarea Hotărârii Dong Yang⁴ în anul 2020, prin care se solicită în esență să se stabilească dacă o societate controlată sau o societate dintr-un grup poate fi considerată sediu comercial fix al societății-mamă sau al altei societăți din grup. Această evoluție este uimitoare, deoarece de la

¹ Limba originală: germana.

² Celelalte patru sunt: Hotărârea din 7 mai 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350), Hotărârea din 3 iunie 2021, Titanium (C-931/19, EU:C:2021:446), Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), și Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

³ Celelalte două au fost: Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), și Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

⁴ Hotărârea din 7 mai 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350).

introducerea celei de A șasea directive 77/388/CEE (și anume, în urmă cu peste 40 de ani) au existat în total numai șase⁵ cereri de decizie preliminară comparabile cu privire la această problemă.

2. Curtea a avut și ea contribuția sa la această evoluție. Astfel, în Hotărârea DFDS, ea a statuat în legătură cu un aranjament fiscal artificial că societatea care acționează ca un simplu auxiliar al organizatorului, dar care dispune de resursele umane și tehnice caracteristice unui sediu comercial fix poate constitui un sediu comercial fix al organizatorului⁶. Ulterior, în Hotărârea Dong Yang, ea s-a pronunțat în sensul că nu se poate exclude ca filiala deținută de societatea-mamă să poată constitui un sediu comercial fix al societății-mamă⁷. Drept urmare, multe administrații fiscale au început în mod evident să caute în structurile de grup sedii comerciale fixe sub formă de filiale sau chiar numai sub forma altor societăți din grup.

3. În prezent, urmarea este faptul că, deja a doua oară⁸, o instanță din România solicită să se stabilească dacă o societate aparținând unui grup și care este stabilită în România poate fi simultan sediul comercial fix al partenerului său contractual (o altă societate din grup cu sediul în Germania). În acest caz, locul prestării serviciului nu este situat în Germania (unde cifra de afaceri a fost impozitată corespunzător), ci în România. Întrucât toate întreprinderile participante au drept de deducere, la o privire mai atentă România nu este interesată de asigurarea veniturilor fiscale (cuantumul acestora nu se modifică în niciun mod în speță), ci, în mod evident, numai de dobânzi și de penalități.

4. Prin urmare, Curții i se oferă din nou ocazia de a clarifica în principiu problema fundamentală dacă și când o societate independentă poate constitui simultan sediul comercial fix al partenerului său contractual, și anume al unei alte societăți independente, și de a spori astfel din nou într-o oarecare măsură securitatea juridică atât pentru administrațiile fiscale, cât și pentru persoanele impozabile afectate.

⁵ Hotărârea din 16 octombrie 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298), Hotărârea din 7 mai 1998, *Lease Plan* (C-390/96, EU:C:1998:206), Hotărârea din 17 iulie 1997, *ARO Lease* (C-190/95, EU:C:1997:374), Hotărârea din 20 februarie 1997, *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77), Hotărârea din 2 mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien* (C-231/94, EU:C:1996:184), și Hotărârea din 4 iulie 1985, *Berkholz* (168/84, EU:C:1985:299). La acestea se adaugă încă două hotărâri pronunțate cu privire la A opta directivă TVA: Hotărârea din 25 octombrie 2012, *Daimler* (C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666), și Hotărârea din 28 iunie 2007, *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397).

⁶ Hotărârea din 20 februarie 1997, *DFDS* (C-260/95, EU:C:1997:77, punctul 26 și următoarele).

⁷ Hotărârea din 7 mai 2020, *Dong Yang Electronics* (C-547/18, EU:C:2020:350, punctul 30).

⁸ Anterior deja: Hotărârea din 7 aprilie 2022, *Berlin Chemie A. Menarini* (C-333/20, EU:C:2022:291).

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

5. Cadrul juridic al Uniunii este constituit din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) ⁹. Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA cuprinde unul dintre cele două elemente de bază și prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

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

6. Articolul 44 din Directiva TVA reglementează locul de prestare a serviciilor și are următorul conținut:

„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.”

7. Articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 ¹⁰ precizează noțiunea de sediu comercial fix:

„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.”

8. 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.”

⁹ Directiva Consiliului din 28 noiembrie 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7), în versiunea în vigoare în anii în litigiu (2016-2018).

¹⁰ 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).

9. Articolul 53 alineatul (2) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 precizează în această privință următoarele:

„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 2006/112/CE, cu excepția cazului în care resursele tehnice și umane ale acelui 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.”

B. Dreptul român

10. România a transpus Directiva TVA pentru anii în litigiu prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (denumită în continuare „Codul fiscal”).

11. Articolul 266 alineatul (2) litera b) din Codul fiscal prevede:

„În sensul 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;”.

12. Articolul 278 alineatul (2) din Codul fiscal prevede:

„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.”

III. Situația de fapt și procedura preliminară

13. Reclamanta din litigiul principal din România este societatea Adient Ltd & Co. KG (denumită în continuare „Adient DE”), cu sediul în Germania. Ea aparține grupului de societăți Adient. Sediul principal al grupului este situat în Europa. Grupul este un furnizor mondial pentru

producători din industria de automobile, deţinând o reţea globală de fabrici de producţie şi asamblare care furnizează producătorilor de echipamente originale sisteme complete de scaune, module şi componente.

14. La 1 iunie 2016, Adient DE a contractat de la SC Adient Automotive România SRL (denumită în continuare „Adient RO”) – o altă societate din grupul de societăţi Adient – un serviciu complex constând atât în servicii de procesare şi asamblare a componentelor de tapiterie, cât şi în servicii auxiliare şi administrative. Serviciile de procesare constau în tăierea şi coaserea materiilor prime, pentru a produce huse pentru scaune auto, iar serviciile auxiliare constau în depozitarea materiilor prime şi a produselor finite, recepţia materiilor prime, inspecţia materiilor prime şi gestionarea materiilor prime. Adient RO dispune în această privinţă de două sucursale situate la Piteşti şi Ploieşti (România), unde sunt produse mărfurile respective pentru Adient DE.

15. Toate costurile suportate de Adient RO pentru a asigura activităţile menţionate sunt incluse în taxa de procesare facturată către Adient DE. Aceasta din urmă achiziţionează materia primă pe care o transmite către Adient RO în vederea prelucrării. Adient DE este proprietarul legal al materiilor prime, al produselor semifabricate şi al produselor finite, pe întreg procesul de prelucrare.

16. În privinţa operaţiunilor desfăşurate pe teritoriul României, Adient DE este o persoană nerezidentă în România, care are sediul în Germania. Ea s-a înregistrat direct în România în scopuri de TVA din data de 16 martie 2016, fiindu-i atribuit un cod de identificare în scopuri de TVA (denumit în continuare „codul de TVA”). Adient DE foloseşte codul de TVA românesc atât pentru achiziţiile interne şi intracomunitare de mărfuri efectuate în România, cât şi pentru livrarea produselor obţinute ca urmare a prelucrării de către Adient RO către clienţii săi. În ceea ce priveşte recepţia serviciilor prestate de către Adient RO pe baza contractului (procesare, montaj, depozitare, servicii administrative), ea şi-a folosit codul de TVA german.

17. Prestatorul (Adient RO) a considerat în privinţa serviciilor sale că locul prestării acestora este situat acolo unde îşi are sediul cel care primeşte serviciul (Adient DE), respectiv în Germania. Prin urmare, ea nu a calculat şi nu a plătit TVA românesc. Se poate considera că operaţiunile au fost impozitate corespunzător în Germania.

18. În urma inspecţiei fiscale desfăşurate la Adient RO cu privire la TVA-ul pentru perioada 18 februarie 2016-31 iulie 2018, administraţia fiscală a reţinut că Adient RO avea obligaţia de a colecta TVA-ul de la Adient DE, întrucât locul prestării serviciilor era situat în România. S-a mai reţinut că Adient DE dispunea de sucursalele Adient RO din Piteşti şi Ploieşti şi astfel de dotări tehnice şi de personal în România, îndeplinind, aşadar, condiţiile unui sediu fix de TVA în România. Prin urmare, serviciile în cauză prestate de Adient RO către Adient DE sunt purtătoare de TVA în România, Adient RO având obligaţia colectării TVA-ului românesc. La 29 martie 2019, administraţia fiscală a emis o decizie de impunere împotriva Adient RO, prin care a stabilit obligaţii de plată suplimentare. Această decizie a fost atacată şi face obiectul unei alte proceduri pendinte în faţa instanţei de trimitere.

19. Administraţia fiscală a mai considerat că Adient DE a folosit în mod abuziv codul de TVA atribuit de autorităţile germane. Aşadar, prin decizia din 4 iunie 2020, societatea Adient DE a fost înregistrată fiscal, din oficiu, având un sediu fix stabilit în România, la o adresă aproape identică cu adresa sucursalei din Piteşti a Adient RO. Adient DE a contestat această decizie. Administraţia fiscală a respins contestaţia ca neîntemeiată prin decizia din 28 august 2020. Împotriva acestei decizii, Adient DE a introdus o acţiune în faţa instanţei de trimitere.

20. Adient DE consideră că nu sunt îndeplinite condițiile pentru un sediu comercial fix în România. Ea învederează că Adient RO primește reclamațiile clienților, le analizează, răspunde la ele și asigură acțiuni corective, gestionează și completează rapoartele clienților în baza de date, asigură obținerea de date și informații de la furnizori, elaborează planurile de control al produselor recepționate etc. Prin aceste activități Adient RO își îndeplinește obligațiile în calitate de procesator. Sistemul de contabilitate al Adient DE este folosit în comun deoarece cele două societăți fac parte din același grup. Adient DE nu dispune nici de resurse umane în România, angajații fiind încadrați în muncă la Adient RO, recrutarea și salariul lor fiind negociate cu aceasta. De asemenea, Adient DE nu decide ce echipamente urmează să fie utilizate pentru activitatea de procesare, nu decide perioadele de service, înlocuirea sau modernizarea acestor echipamente.

21. Livrarea bunurilor de la sucursalele Adient RO din România este în schimb efectuată de Adient DE, chiar dacă Adient RO plasează ordinele de transport pe seama Adient DE. Plasarea comenzii de expediere este doar o sarcină administrativă de transmitere a informațiilor către transportatorul de marfă, deoarece, din motive obiective, procesatorul trebuie să aibă bunurile gata de încărcare și, desigur, trebuie să coopereze cu transportatorul pentru a asigura predarea lor la termenul stabilit. Cu toate acestea, angajații Adient RO nu iau nicio hotărâre cu privire la vânzarea/cumpărarea efectivă a mărfurilor efectuată de Adient DE și nu desfășoară activități inerente livrărilor de produse finite, neavând dreptul să ia decizii în ceea ce privește volumele, prețurile sau părțile implicate.

22. Administrația fiscală consideră în schimb că Adient DE dispune de resurse umane și tehnice pentru a efectua regulat operațiuni taxabile pe teritoriul României. Ea arată în acest sens că personalul angajat în cadrul departamentului de calitate al Adient RO asigură prin sarcinile și responsabilitățile deținute și prin activitățile întreprinse comunicarea cu clienții și furnizorii, reprezentând societatea Adient DE față de terți. Ei sunt implicați atât în organizarea și efectuarea inventarului anual al bunurilor aparținând Adient DE, cât și în valorificarea rezultatului acestuia, precum și în acțiunile de audit cerute de clienții Adient DE. În consecință, persoane fizice române, salariați ai Adient RO, reprezintă în fapt resurse umane permanente de care Adient DE dispune pe teritoriul României. Administrația fiscală consideră, prin urmare, că Adient DE deține în România sedii comerciale fixe (reprezentate de cele două sucursale ale Adient RO din Pitești și Ploiești).

23. Tribunalul Argeș, sesizat în cauză cu cererea introductivă formulată de Adient DE, a suspendat procedura și a adresat Curții, în cadrul procedurii preliminare prevăzute la articolul 267 TFUE, opt întrebări:

- 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 în care se opun practicii administrației fiscale naționale de a califica o 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 în care 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 în care 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 [sediul] 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 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 (1) litera (c) din Directiva TVA?
24. În procedura din fața Curții, au prezentat observații scrise Adient DE, România și Comisia. În temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, Curtea a decis să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

IV. Aprecieri juridică

A. Cu privire la întrebările preliminare, la admisibilitatea acestora și la desfășurarea examinării

25. Cele opt întrebări ale instanței de trimitere pot fi grupate în trei categorii. Prin intermediul ultimei întrebări, la care se va răspunde mai întâi, instanța solicită să se stabilească dacă există într-adevăr o operațiune taxabilă în situația în care mijloacele materiale și umane ale unei societăți din grup (Adient RO), care se prezumă a fi un sediu comercial fix al celeilalte societăți din grup (Adient DE), sunt în același timp prestatorii și beneficiarii prestării de servicii (a se vedea secțiunea B de mai jos).

26. Prin intermediul primei, al celei de a doua, al celei de a treia și al celei de a șaptea întrebări, instanța solicită în esență să se stabilească cum se determină, în cadrul unui grup, existența unui sediu comercial fix, care este considerat client al serviciului, cu consecința că locul de prestare a serviciului depinde de locul sediului comercial fix, iar nu de locul sediului central (sediul clientului serviciului) (a se vedea secțiunea C de mai jos).

27. Prin intermediul celei de a patra, al celei de a cincea și al celei de a șasea întrebări, instanța solicită lămuriri privind aplicarea articolului 192a litera (b) din Directiva TVA, pentru a stabili dacă Adient DE trebuie considerată o persoană rezidentă sau nerezidentă în România. Acest lucru presupune ca Adient DE să dețină un sediu comercial fix în România, aspect ce ar trebui eventual examinat independent de structura de grup (a se vedea secțiunea D de mai jos).

28. România contestă admisibilitatea întrebărilor preliminare. În principiu, revine doar instanței naționale sesizate cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată competența să aprecieze atât necesitatea unei hotărâri preliminare pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea sau validitatea unei norme de drept al Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe. Astfel de întrebări beneficiază de o prezumție de relevanță. Or, Curtea poate refuza să se pronunțe asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională numai dacă este evident că interpretarea solicitată a unei norme a Uniunii 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 care i-au fost adresate¹¹.

29. Aplicând această prezumție, toate întrebările sunt admisibile, așadar, și a șaptea întrebare, deși – astfel cum subliniază România în memoriul său – instanța de trimitere din România nu precizează locul operațiunilor realizate prin livrările de bunuri efectuate de Adient DE. Precizarea nu este necesară, pentru că în privința livrărilor în discuție efectuate de un furnizor nu există decât două posibilități. În legătură cu livrarea către o întreprindere este posibilă fie o livrare transfrontalieră intracomunitară (scutită), a cărei achiziție intracomunitară (impozabilă) determină impozitarea la locul din străinătate al clientului serviciului (același lucru este valabil și în cazul unei livrări într-o țară terță, dacă legislația acestuia prevede faptul generator la import), fie există o livrare internă „normală”, care se impozitează în România. Rezultă, așadar, că și cea de a șaptea întrebare se bucură de o prezumție de relevanță.

¹¹ Hotărârea din 6 octombrie 2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800, punctele 27 și 28), și Hotărârea din 9 iulie 2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531, punctul 27 și jurisprudența citată).

B. Serviciu taxabil al unei persoane impozabile (a opta întrebare)

30. Prin intermediul celei de a opta întrebări, instanța solicită în esență să se stabilească dacă există o operațiune taxabilă în situația în care resursele materiale și umane ale unei societăți din grup (Adient RO), care se prezumă a fi sediul comercial fix al celeilalte societăți din grup (Adient DE), sunt în același timp prestatorii și beneficiarii prestării de servicii.

31. Această întrebare se adresează în contextul în care TVA-ul este o taxă generală pe consum, care are scopul de a impozita cheltuiala clientului care cumpără un bun de consum¹², pe care acesta o suportă și pe care o plătește în contrapartidă persoanei impozabile. Prin urmare, o operațiune impozabilă în sensul articolului 2 alineatul (1) literele (a) și (c) din Directiva TVA presupune întotdeauna două persoane, dintre care cel puțin una, respectiv prestatorul, trebuie să fie o persoană impozabilă.

32. Necesitatea de a exista în principiu două persoane – fapt subliniat în mod expres și de Adient DE în memoriul său – rezultă și *per a contrario* din articolele 16 și 26 din Directiva TVA. Acestea creează ficțiunea furnizării unui bun sau prestării unui serviciu în situația în care persoana impozabilă utilizează ea însăși bunul, ceea ce înseamnă că „prestatorul” și „clientul” se reunesc în aceeași persoană.

33. Același lucru este confirmat de articolul 11 din Directiva TVA. Acesta oferă statelor membre posibilitatea de a considera în anumite condiții două (sau mai multe) persoane *ca o unică* persoană impozabilă, în scopul de a evita în raportul intern existența unei operațiuni între aceste persoane. Prin aceasta se urmărește garantarea unei anumite „neutralități organizaționale”. În materie de TVA, nu ar trebui să existe nicio diferență între situația în care o întreprindere (de exemplu, un spital) își prestează ea însăși toate serviciile (de exemplu, curățenia spitalului) și cea în care înființează o societate și prin intermediul acestei societăți pe care o controlează prestează aceleași servicii (și anume, curățenia spitalului)¹³. Și în acest caz rezultă *per a contrario* că în afara domeniului articolului 11 din Directiva TVA sunt necesare două persoane pentru a putea reține o operațiune taxabilă.

34. Este posibil ca a opta întrebare să reflecte faptul că unele state membre¹⁴ încearcă să transfere pe teritoriul lor locul în care serviciile sunt prestate de o filială sau de o societate din grup societății-mamă sau altei societăți din grup, pentru că filiala prestatoare sau cealaltă societate din grup prestatoare este simultan sediul comercial fix al persoanei nerezidente care primește serviciul. Această calificare și reținerea unei operațiuni taxabile și apoi supuse TVA-ului se exclud reciproc.

¹² A se vedea: Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punctul 23 – „tax[ă] general[ă] pe consum exact proporțional[ă] cu prețul bunurilor și al serviciilor”), Hotărârea din 11 octombrie 2007, KÖGÄZ și alții (C-283/06 și C-312/06, EU:C:2007:598, punctul 37 – „stabilirea cuantumului acestuia proporțional cu prețul perceput de către persoana impozabilă în schimbul bunurilor și serviciilor pe care le furnizează”), și Hotărârea din 18 decembrie 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punctele 20 și 23 – „Doar natura angajamentului asumat trebuie luată în considerare: pentru a intra sub incidența sistemului comun al TVA-ului, un astfel de angajament trebuie să implice un consum”).

¹³ Pe lângă simplificarea administrativă implicită (nu există operațiuni interne ce trebuie declarate), aceasta dobândește o importanță materială numai pentru întreprinderea care nu are drept de deducere (ca de exemplu spitalele). Dacă prestează toate serviciile fie singure, fie printr-o întreprindere controlată, acestea nu trebuie să suporte un TVA suplimentar generat de așa-numita operațiune internă. Dacă statele membre s-au prevalat de articolul 11, în niciunul dintre aceste două cazuri nu se mai suportă o sarcină suplimentară de TVA, de exemplu de către spital, astfel încât serviciile scutite prestate pacienților nu vor conține – nici indirect – acest TVA.

¹⁴ De exemplu, Belgia – a se vedea Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530), sau România – a se vedea Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291).

35. Dacă prestarea serviciilor respective ale Adient RO este efectuată efectiv prin intermediul unei sucursale din România, iar această sucursală este în această privință simultan sediu comercial fix al Adient DE, prestatorul (și anume, cel care efectuează prestarea serviciului) este tot Adient DE. Un sediu comercial fix (al Adient DE) ar „presta” într-un asemenea caz un serviciu unui sediu comercial fix (al Adient DE). Sediile comerciale fixe constituie însă numai componente dependente ale uneia și aceleiași persoane impozabile, astfel cum a clarificat deja Curtea¹⁵. Prin urmare, „prestatorul” și „clientul” ar fi identici în acest caz, lipsind astfel operațiunea taxabilă. Ar exista o operațiune internă netaxabilă în cadrul unei întreprinderi, fără ca statul membru să fi trebuit să se prevaleze de posibilitatea de la articolul 11 din Directiva TVA.

36. O asemenea operațiune internă nu ar fi taxabilă deoarece nu ar avea loc furnizarea unui bun de consum către o altă persoană. Așa fiind, nu se mai pune problema locului prestării, a obligației fiscale și a datoriei fiscale. Același lucru este avut în vedere și de Curte, care a statuat recent în două rânduri că nu pot fi utilizate aceleași resurse atât pentru a furniza servicii, cât și pentru a primi aceleași servicii¹⁶.

37. Drept concluzie intermediară putem considera că, chiar și în cazul în care se reține existența unui sediu comercial fix al Adient DE, în speță nu este generat TVA românesc pentru serviciile prestate de acest sediu comercial fix întrucât lipsește operațiunea taxabilă. Prestatorul și clientul sunt una și aceeași persoană. Totuși, în privința unei posibile obligații a Adient DE a se înregistra în România, următoarele întrebări sunt încă importante.

C. O societate din grup poate fi un sediu comercial fix al altei societăți din același grup?

38. Prin intermediul primei, al celei de a doua, al celei de a treia și al celei de a șaptea întrebări, instanța solicită în esență să se stabilească cum se determină, în cadrul unui grup, existența unui sediu comercial fix, care este considerat că primește serviciul, cu consecința că locul prestării serviciului depinde de locul sediului comercial fix, iar nu de locul sediului central (sediul celui care primește serviciul).

1. Lipsa de relevanță a raporturilor dintre societăți

39. Scopul primei întrebări este de a se stabili dacă, pentru a se reține existența unui sediu comercial fix, este suficient să se aibă în vedere raporturile dintre societăți (în speță, apartenența la același grup de societăți). Răspunsul este evident negativ.

40. Din însuși modul de redactare a Directivei TVA rezultă că o societate dependentă, dar care are personalitate juridică proprie nu poate fi considerată simultan sediu comercial fix al unei alte societăți din grup. Articolul 44 din Directiva TVA vorbește astfel despre o persoană impozabilă care are într-un loc sediul activității sale economice și într-un alt loc sediul comercial fix. Două societăți dintr-un grup – precum în speță – nu sunt însă o persoană impozabilă, ci *două* persoane impozabile.

¹⁵ A se vedea în mod expres Hotărârea din 23 martie 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 41 – „un sediu comercial fix, care nu are personalitate juridică distinctă de societatea din care face parte, stabilit într-un alt stat membru”).

¹⁶ Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 41), și Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 54).

41. Numai articolul 11 din Directiva TVA, pe care l-am tratat mai sus (punctul 33), permite, în anumite condiții, statelor membre să „consider[e] ca persoană impozabilă unică” mai multe persoane impozabile, strâns legate între ele (așa-numitul grup TVA). Această posibilitate este însă limitată la teritoriul statului membru respectiv („persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv”). Întrucât Adient DE își are în mod incontestabil sediul în Germania, un grup TVA cu o societate din România a grupului este exclus *a priori*. Ele rămân două persoane impozabile [distincte], deși – în formularea de la articolul 11 din Directiva TVA – ar fi „strâns legate între ele”.

42. Nici celelalte criterii materiale de la articolul 44 din Directiva TVA, precizate la articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, nu permit concluzia că existența unor legături structurale, potrivit dreptului societar, cu o altă persoană impozabilă ar face posibilă existența unui sediu comercial fix. Dimpotrivă, articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 menționează criterii precum un grad suficient de permanență a sediului și o structură care îi permit să primească și să utilizeze servicii. Niciunul dintre aceste criterii nu privește dreptul societar. La articolul 11 alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 nu se pot identifica indicii pentru a se reține că infrastructura unei *alte* persoane impozabile (în speță, sediul său comercial fix) ar putea să constituie temei și pentru existența unui sediu comercial fix al unei persoane impozabile *distincte de cea dintâi*.

43. Prin urmare, din simpla împrejurare că o societate dintr-un alt stat membru și o societate rezidentă aparțin aceluiași grup de societăți nu se poate concluziona că există în țară un sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva TVA. Pentru un sediu comercial fix sunt necesare alte criterii.

44. Concluzia este aceeași și în lumina Hotărârii Curții în cauza DFDS. Astfel, aceasta ar putea fi interpretată în sensul că este posibil ca o filială, în calitate de simplu auxiliar al societății-mamă, să poată reprezenta un sediu comercial fix al societății-mamă¹⁷. Această hotărâre se referă totuși la sectorul special al operatorilor de turism, care au însă un regim special de TVA (în prezent, articolul 306 și următoarele din Directiva TVA). Cel puțin pentru acest motiv, această hotărâre nu poate fi aplicată ca atare în alte situații de fapt. În plus, centrul de greutate al Hotărârii DFDS a fost întrebarea cine a *prestat* (iar nu primit) serviciile de călătorie din punct de vedere economic. În fine, însăși Curtea s-a distanțat deja de Hotărârea DFDS și a statuat că și o filială deținută integral este o persoană juridică impozabilă în mod autonom¹⁸.

45. Din nefericire, Curtea a reținut totuși în cauza Dong Yang¹⁹ – lucru pe care se întemeiază în mod expres România – că „[n]u se poate exclude [...] ca filiala deținută în scopul desfășurării unei astfel de activități de către societatea-mamă [...] să poată constitui un sediu comercial fix al societății-mamă, într-un stat membru al Uniunii, în sensul articolului 44 [...]”. Totuși, această afirmație este cel puțin ambiguă și afectează securitatea juridică necesară în contextul determinării locului prestației. În plus, oricum ea nu poate fi transferată asupra simplelor grupuri de societăți.

46. Tocmai pentru acest motiv, Curtea a arătat în mod expres în ultimele două decizii pertinente 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

¹⁷ Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punctul 26).

¹⁸ Hotărârea din 25 octombrie 2012, Daimler (C-318/11 și C-319/11, EU:C:2012:666, punctul 48).

¹⁹ Hotărârea din 7 mai 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350, punctul 30).

faptul că o societate deține o filială într-un stat membru nu înseamnă în sine că aceasta are și sediul comercial fix în statul respectiv²⁰. Ultima afirmație se regăsește și într-un caz care a privit numai o societate dintr-un grup²¹, astfel încât afirmația poate fi bineînțeles extinsă și asupra grupurilor de societăți.

47. În plus, Curtea a reținut în cauza *Welmory*²² că sediul activității economice ca punct de legătură prioritar constituie un criteriu obiectiv, simplu și practic ce oferă o mare securitate juridică, fiind mai ușor de verificat decât existența, de exemplu, a unui sediu comercial fix. În Concluziile noastre prezentate în cauza *Welmory*²³ subliniam deja importanța extraordinară a securității juridice pentru determinarea obligațiilor fiscale ale prestatorului de servicii. Pe baza acestora am concluzionat că o entitate cu personalitate juridică proprie nu poate fi simultan sediul comercial fix al unei alte persoane juridice.

48. Coroborând aspectul referitor la securitatea juridică cu jurisprudența recentă a Curții (punctul 46), existența unei legături structurale cu o altă persoană independentă nu poate constitui temei pentru existența unui sediu comercial fix. O societate independentă nu poate fi, așadar, considerată simultan sediu comercial fix al unei alte societăți independente, chiar dacă aparține aceluiași grup (răspunsul la prima întrebare).

2. Alte criterii de existență a unui sediu comercial fix ce rezultă dintr-o „punere la dispoziție” de către o societate din grup?

49. Acest lucru nu exclude însă posibilitatea ca o societate B să pună la dispoziția unei alte societăți A resurse materiale și umane de așa manieră încât se constituie astfel un sediu comercial fix al societății A. În această situație, resursele respective alcătuiesc sediul comercial fix al societății A și nu mai pot fi astfel considerate ca aparținând societății B. În această privință este însă determinant dacă resursele puse la dispoziție sunt suficiente din punct de vedere calitativ și cantitativ, iar nu dacă societățile A și B aparțin aceluiași grup.

50. Un contract de prestare de servicii între două societăți ale unui grup nu este însă un contract de punere la dispoziție a resurselor. Astfel, obligațiile din acest contract sunt executate de prestatorul serviciului în numele și în interesul economic propriu în calitate de partener contractual, și nu în calitate de parte deținută de cealaltă parte la contract. În această privință, Curtea a precizat deja 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 proprii²⁴.

51. Prin urmare, un contract de prestare de servicii nu poate avea în principiu ca efect realizarea de către prestator a unei operațiuni taxabile în beneficiul unui sediu comercial fix al clientului serviciului (răspunsul la a doua întrebare).

²⁰ Hotărârea din 29 iunie 2023, *Cabot Plastics Belgium* (C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 36), și Hotărârea din 7 aprilie 2022, *Berlin Chemie A. Menarini* (C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 40).

²¹ Hotărârea din 29 iunie 2023, *Cabot Plastics Belgium* (C-232/22, EU:C:2023:530).

²² Hotărârea din 16 octombrie 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 55).

²³ C-605/12, EU:C:2014:340, punctele 29, 30 și 36.

²⁴ Hotărârea din 29 iunie 2023, *Cabot Plastics Belgium* (C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 37), și Hotărârea din 7 aprilie 2022, *Berlin Chemie A. Menarini* (C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 48).

3. Irelevanța aspectului dacă cel care primește serviciul realizează prestări de servicii sau „doar” livrări de bunuri și a locului unde sunt consumate în cele din urmă aceste bunuri

52. A treia întrebare sugerează că, pentru a determina dacă există un sediu comercial fix, poate fi relevant dacă cel care primește serviciul (Adient DE), care face parte din grup, prestează apoi servicii sau „doar” livrează bunuri. Nu se poate însă întrevădea niciun motiv pentru această diferențiere. Problema dacă locul în care Adient RO prestează serviciile este situat în România sau Germania este complet independentă de operațiunile din aval (livrarea de bunuri sau prestarea de servicii) ale Adient DE (răspunsul la a treia întrebare).

53. Cea de a șaptea întrebare se referă la importanța ce revine locului în care sunt consumate în concret bunurile produse în România pentru a reține existența unui sediu comercial fix. În legislația în materie de TVA este însă neimportant locul unde este „consumat” în cele din urmă bunul. Astfel, prin TVA nu se impozitează consumul propriu-zis, ci efortul (financiar) depus pentru un bun de consum. În ultimă analiză, într-un lanț de operațiuni cu mai multe întreprinderi care au drept de deducere integral (cum este cazul în speță), pentru repartizarea către un stat membru a veniturilor din TVA este decisiv numai locul realizării ultimei operațiuni, loc care este determinat de legiuitor pe baza unor criterii diferite.

54. Cu alte cuvinte: pentru determinarea locului de impozitare este irelevant dacă, în cadrul unui lanț de servicii, rezultatul fiecărui serviciu de procesare separat (de exemplu, conceperea în Germania, producția în România, finisarea în Franța, vânzarea în Luxemburg) este „consumat” tot în statul membru respectiv (răspunsul la a șaptea întrebare).

4. Excepție întemeiată pe interzicerea practicilor abuzive?

55. O concluzie diferită poate fi în orice caz posibilă numai dacă raporturile contractuale pentru care s-a optat (în speță, între Adient DE și Adient RO) ar constitui o practică abuzivă²⁵.

56. În speță nu există în mod evident o practică abuzivă din partea Adient DE generată ca urmare a faptului că aceasta a încheiat un subcontract de fabricare cu mai multe componente suplimentare. Contractul complex de prestare de servicii nu a fost doar încheiat pe hârtie, ci a fost în mod evident executat în mod corespunzător. Ținând seama și de realitatea economică (așa-numita abordare economică), care constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului²⁶, în speță nu se poate reține altceva. Chiar dacă Adient RO a fost implicată în vânzarea bunurilor către alte întreprinderi, Adient DE a rămas partenerul contractual al acestor întreprinderi. Ea a rămas proprietarul materiei prime și al bunurilor fabricate cu aceasta și a livrat aceste bunuri clienților săi. Această apreciere nu este mai puțin corectă chiar dacă sistemul de contabilitate intern al grupului a fost folosit în comun.

57. Spre deosebire de situația de fapt care a stat la baza Hotărârii DFDS²⁷, considerăm că această convenție nu constituie un model de economisire a impozitului. Chiar dacă locul prestației ar fi fost situat în România și Adient RO ar fi efectuat pentru Adient DE o operațiune taxabilă în

²⁵ A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 noiembrie 2017, Cussens și alții (C-251/16, EU:C:2017:881, punctul 31), care face trimitere la Hotărârea din 15 octombrie 2009, Audiolum și alții (C-101/08, EU:C:2009:626, punctul 50).

²⁶ A se vedea în mod expres în această privință Hotărârea din 20 ianuarie 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, punctul 38), Hotărârea din 22 februarie 2018, T – 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, punctul 43), și Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 43).

²⁷ Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

România, TVA-ul românesc (ca și impozitul german pe cifra de afaceri) ar fi trebuit neutralizat prin deducerea TVA-ului achitat în amonte (sau prin rambursarea TVA-ului). Prin urmare, în speță nu se poate identifica nici un aranjament fiscal artificial.

58. În această privință, nu poate fi reținută nici critica administrației fiscale române privind utilizarea abuzivă a codului de TVA. Codul german de TVA este utilizat numai pentru a dovedi că sediul este situat în Germania²⁸. Dat fiind că acesta se află acolo, iar codul de TVA emis până acum din România nu determină existența unui sediu comercial fix și nici nu dovedește acest lucru, nu poate fi avută în vedere utilizarea abuzivă a codului german de TVA.

5. Concluzie intermediară

59. În principiu, o societate independentă nu poate constitui simultan sediul comercial fix al unei alte societăți independente. Nici un contract complex de prestare de servicii nu poate avea în sine ca efect realizarea de către prestatorul de servicii a unei operațiuni taxabile în beneficiul unui sediu comercial fix al clientului, care să determine constituirea acestui sediu comercial fix. Locul de prestare a acestor servicii nu depinde în această privință nici de natura operațiunilor din aval (furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii) ale clientului, nici de locul „consumului” fiecăruia dintre serviciile de procesare.

D. Cu privire la rezidența unei persoane impozabile

60. Prin intermediul celei de a patra, al celei de a cincea și al celei de a șasea întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească care este momentul în care o persoană impozabilă care deține în țară un sediu comercial fix trebuie totuși considerată ca nerezidentă în acest stat membru. Articolul 192a din Directiva TVA exclude însă această posibilitate atunci când, deși persoana impozabilă efectuează operațiuni în acest stat membru (ceea ce înseamnă că locul prestării este în România), sediul său comercial fix din România nu participă la această operațiune. Rațiunea care stă la baza acestei norme este taxarea inversă a clientului și se aplică în cazul serviciilor prestate de persoana impozabilă nerezidentă (a se vedea de exemplu articolul 196 din Directiva TVA). Articolul 192a din Directiva TVA clarifică faptul că simpla existență a unui sediu comercial fix nu este suficientă pentru a se putea vorbi despre o persoană impozabilă rezidentă. Dimpotrivă, este necesar ca acest sediu comercial fix să și participe la operațiunile din țară.

61. Aceste întrebări presupun însă ca Adient DE să dețină într-adevăr un sediu comercial fix în România. Așa cum arătam mai sus (punctul 39 și următoarele), acest lucru nu poate fi dedus nici din existența unui contract de prestare de servicii de prelucrare a bunurilor, nici din faptul că Adient RO este o societate care face parte din același grup. Curtea poate însă adăuga și alte indicații referitoare la condițiile în care se poate reține că Adient DE deține un sediu comercial fix în România. Pentru aceasta sunt relevante criteriile generale pentru determinarea locului prestației, fără nicio legătură cu raporturile structurale care pot exista între societăți (cu alte cuvinte, independent de apartenența la grup).

²⁸ A se vedea în această privință articolul 20 al treilea paragraf din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 referitor la locul stabilirii clientului: „Aceste informații pot cuprinde codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul membru în care este stabilit clientul.”

62. Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, punctul de legătură cel mai util și, prin urmare, prioritar²⁹ pentru a se determina locul de prestare a serviciilor, din punct de vedere fiscal, este cel în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității sale economice. Luarea în considerare a unui alt sediu intră în discuție numai în cazul în care acest sediu nu conduce la o soluție rațională sau creează un conflict cu un alt stat membru³⁰.

63. Curtea a statuat în mod expres că sediul activității economice ca punct de legătură prioritar constituie un criteriu obiectiv, simplu și practic ce oferă o mare securitate juridică, fiind mai ușor de verificat decât existența, de exemplu, a unui sediu comercial fix. În plus, 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 legătură fiscală³¹.

64. Curtea a mai arătat că, în plus, sediul activității economice este menționat în prima teză a articolului 44 din Directiva TVA, în timp ce sediul comercial fix nu este menționat decât în teza următoare. Aceasta din urmă, care începe cu locuțiunea adverbială „cu toate acestea”, nu poate fi înțeleasă altfel decât în sensul că prevede o derogare de la regula generală prevăzută în teza anterioară³².

65. După cum bine se știe, excepțiile se interpretează restrictiv în dreptul Uniunii³³. Totodată însă, aceste noțiuni nu trebuie interpretate într-un mod atât de restrâns încât să le lipsească de efecte³⁴. La o privire mai atentă, Curtea impune astfel o interpretare teleologică a excepțiilor.

66. În această privință, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, un sediu comercial fix trebuie să se caracterizeze printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care îi permit să primească și să utilizeze pentru operațiuni autonome serviciile care sunt furnizate pentru necesitățile proprii ale sediului respectiv³⁵. Această interpretare este în mod corect reiterată (așadar, în sens declarativ) la articolul 11 din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, care, ca regulament de punere în aplicare, doar precizează conținutul Directivei TVA, fără a-l putea modifica³⁶.

²⁹ Tot cu privire la situația juridică anterioară: Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, punctul 19), Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punctul 16), și Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punctul 17).

³⁰ Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 53), Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, punctul 16), și Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punctul 17).

³¹ Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 55).

³² Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 56). A se vedea în acest sens și Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 29), și Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 29).

³³ A se vedea numai Hotărârea din 5 septembrie 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punctul 43), Hotărârea din 9 noiembrie 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, punctul 24), și Hotărârea din 6 mai 2010, Comisia/Franța (C-94/09, EU:C:2010:253, punctul 29).

³⁴ Hotărârea din 5 septembrie 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, punctul 32). A se vedea prin analogie: Hotărârea din 29 noiembrie 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, punctele 22 și 23 cu privire la regimurile speciale), și Hotărârea din 21 martie 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punctul 23 cu privire la elementele scutirii).

³⁵ A se vedea în acest sens: Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 58), și Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, punctul 54 și jurisprudența citată).

³⁶ Hotărârea din 28 februarie 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127, punctul 51 *in fine* – „nu completează și nici nu modifică în vreun fel” dispoziția directivei).

67. Este mai curând secundar aspectul dacă un sediu comercial fix trebuie să dispună simultan de resurse umane și tehnice³⁷. Astfel, pentru determinarea unui sediu comercial fix în materia TVA-ului este relevantă numai luarea în considerare a unui punct de legătură determinabil pentru locul prestării, bunăoară sediul persoanei impozabile (așadar, sediul central), numai în cazul în care și pentru că în mod excepțional³⁸ acest sediu nu conduce la o soluție rațională din punctul de vedere al reglementării fiscale³⁹.

68. Această situație este însă posibilă numai dacă sediul comercial fix se substituie într-un caz concret sediului central și preia (într-un alt stat membru) într-un mod comparabil funcția acestuia⁴⁰. În această ipoteză, sediul (cu alte cuvinte, sediul central) nu mai conduce la o soluție rațională din punctul de vedere al reglementării fiscale. Condiția este ca sediul comercial fix să realizeze prestații comparabile cu cele ale sediului central, dacă se substituie astfel sediului central. Dacă sediul central nu mai are nevoie pentru prestații comparabile, de exemplu, de personal (pentru că toate prestațiile sunt executate în mod automat), atunci nici sediul comercial fix nu mai necesită personal propriu⁴¹ și este suficient dacă sunt disponibile la fața locului resursele tehnice corespunzătoare.

69. Prin urmare, în speță nu este decisiv dacă contractul de prestare de servicii se referă sau nu la servicii auxiliare. Serviciile auxiliare din spațiile prestatorului realizate cu personalul prestatorului nu determină existența unui sediu comercial fix al clientului. Dimpotrivă, decisiv este dacă contractul respectiv face posibilă stabilirea de către client la fața locului a unui sediu comercial fix și prestarea la fața locului a unor servicii comparabile cu cele prestate din locul unde se află sediul central. Considerăm că și argumentația Comisiei din memoriul său este convergentă cu această concluzie.

70. Dacă există totuși un sediu comercial fix în sensul legislației în materie de TVA numai după ce sediul central este astfel substituit într-o anumită măsură într-un alt stat membru, contractul trebuie să aibă ca obiect și acest lucru. Cu alte cuvinte, scopul contractului trebuie să fie punerea la dispoziție a personalului necesar în acest scop și/sau punerea la dispoziție a resurselor materiale necesare în acest scop⁴², pentru ca prestatorul să poată realiza la fața locului (și anume, la locul unde este situat sediul comercial fix) operațiuni similare cu cele realizate (de regulă, anterior) la sediul său – cu alte cuvinte, utilizând în nume propriu resursele și suportând riscul în legătură cu acestea.

71. Acesta constituie un alt obiect al prestației decât cel dintr-un simplu contract de prestare de servicii. Contractul din speță se referă – în măsura în care se poate aprecia acest lucru – la mai multe servicii prestate de Adient RO în nume propriu și pe riscul său cu privire la produsele Adient DE, stabilită în străinătate, care realizează astfel în final operațiuni proprii. Adient DE și

³⁷ Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 35), și Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 41).

³⁸ A se vedea în mod expres: Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 56).

³⁹ Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, punctul 53), Hotărârea din 17 iulie 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punctul 15), și Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, punctul 17).

⁴⁰ Și în Hotărârea din 17 iulie 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, punctele 18 și 19) s-a avut deja în vedere acest aspect atunci când s-a reținut care este activitatea propriu-zisă a întreprinderii (așadar, a sediului central). Această abordare a fost confirmată prin Hotărârea din 7 mai 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, punctele 25 și 26).

⁴¹ O opinie contrară, însă nemotivată detaliat, este poate susținută în Hotărârea din 3 iunie 2021, Titanium (C-931/19, EU:C:2021:446, punctul 42).

⁴² A se vedea în acest sens și: Hotărârea din 29 iunie 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, punctul 37 *in fine*), și Hotărârea din 7 aprilie 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, punctul 41 *in fine* și punctul 48).

Adient RO acționează, așadar, independent în domeniile lor respective, fără ca prin aceste stipulații contractuale să fie substituit sediul central al Adient DE, care decide cu privire la producerea și vânzarea produselor la fața locului.

V. Concluzie

72. Prin urmare, propunem să se răspundă la întrebările adresate de Tribunalul Argeș, România, după cum urmează:

- 1) Întrucât nu pot fi folosite simultan aceleași resurse pentru prestarea și primirea aceluiași servicii, în speță nu ar exista o operațiune taxabilă în conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată nici dacă s-ar reține că există un sediu comercial fix.
- 2) Legăturile structurale pe care o societate independentă dintr-un grup (stabilită într-un alt stat membru) le poate avea cu societățile din grup nu sunt suficiente pentru ca acesta să constituie un sediu comercial fix al unei alte societăți a aceluiași grup, în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva 2006/112. Nici un contract complex de prestare de servicii nu poate avea în principiu ca efect realizarea de către prestatorul de servicii a unei operațiuni taxabile în beneficiul unui sediu comercial fix al clientului, care să determine constituirea acestui sediu comercial fix. Locul de prestare a acestor servicii nu depinde în această privință nici de natura operațiunilor din aval (furnizarea de bunuri sau prestarea de servicii) ale clientului, nici de locul „consumului” serviciilor de procesare concrete.
- 3) Există un sediu comercial fix în sensul articolului 44 a doua teză din Directiva 2006/112 numai atunci când acesta se substituie sediului central situat în alt stat membru. În consecință, un contract încheiat cu un prestator de servicii poate determina existența unui sediu comercial fix doar atunci când nu se referă numai la prestarea de servicii cu privire la bunurile clientului. Dimpotrivă, scopul său trebuie să fie punerea la dispoziție a personalului necesar în acest scop și/sau punerea la dispoziție a resurselor materiale necesare în acest scop, pentru ca prestatorul să poată efectua la fața locului (și anume, la locul unde este situat sediul comercial fix) prestări de servicii sau furnizări de bunuri la fel ca la un sediu central.