CJUE: Grup TVA – Facturare internă pentru serviciile furnizate de o societate principală cu sediul într-o țară terță către sucursala sa care aparține unui grup TVA într-un stat membru – Caracterul impozabil al serviciilor furnizate

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

17 septembrie 2014(*)

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Grup TVA – Facturare internă pentru serviciile furnizate de o societate principală cu sediul într-o țară terță către sucursala sa care aparține unui grup TVA într-un stat membru – Caracterul impozabil al serviciilor furnizate”

În cauza C-7/13,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de förvaltningsrätten i Stockholm (Suedia), prin decizia din 28 decembrie 2012, primită de Curte la 7 ianuarie 2013, în procedura

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

împotriva

Skatteverket,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta, președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (raportor), J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 12 martie 2014,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, de M. Wetterfors;

– pentru Skatteverket, de K. Alvesson;

– pentru guvernul suedez, de A. Falk, în calitate de agent;

– pentru guvernul german, de T. Henze, în calitate de agent;

– pentru guvernul Regatului Unit, de S. Brighouse, în calitate de agent, asistată de R. Hill, barrister;

– pentru Comisia Europeană, de A. Cordewener și de J. Enegren, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 8 mai 2014,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea

articolului 2, a articolului 9 alineatul (1) și a articolelor 11, 56, 193 și 196 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (denumită în continuare „Skandia Sverige”), pe de o parte, și Skatteverket (administrația fiscală suedeză), pe de altă parte, cu privire la decizia acestuia din urmă de a supune taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) prestările de servicii furnizate de Skandia America Corp. (denumită în continuare „SAC”), cu sediul în Statele Unite, sucursalei sale Skandia Sverige.

Cadrul juridic

Directiva 2006/112

3 Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA 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.”

4 Articolul 9 alineatul (1) primul paragraf din Directiva TVA prevede:

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

5 Articolul 11 din Directiva TVA prevede:

„După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată […], fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

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

6 Articolul 56 alineatul (1) literele (c) și (k) din Directiva TVA prevede:

„(1) Locul prestării următoarelor servicii unor clienți stabiliți în afara Comunității sau unor persoane impozabile stabilite în Comunitate, dar într-o țară diferită de cea a prestatorului, este locul unde clientul și-a stabilit sediul activității sale economice sau locul unde are un sediu comercial fix pentru care este prestat serviciul sau, în absența unui astfel de loc, locul unde își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită:

[…]

(c) serviciile prestate de consultanți, ingineri, birourile de consultanță, avocați, contabili și alte servicii similare, precum și prelucrările de date și furnizarea de informații;

[…]

(k) serviciile prestate pe cale electronică, precum cele prevăzute în anexa II.”

7 Articolul 193 din Directiva TVA prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce 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 194-199 și articolul 202.”

8 Articolul 196 din Directiva TVA prevede:

„TVA este datorat de orice persoană căreia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolul 56 sau de orice persoană identificată în scopuri de TVA în statul membru în care taxa este datorată și căreia îi sunt furnizate serviciile prevăzute la articolele 44, 47, 50, 53, 54 și 55, în cazul în care serviciile sunt furnizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv.”

9 Anexa II la Directiva TVA, intitulată „Lista orientativă a serviciilor furnizate pe cale electronică prevăzute la articolul 56 alineatul (1) litera (k)”, are următorul cuprins:

„1. Furnizarea și găzduirea de site-uri de internet, mentenanță la distanță a programelor și echipamentelor;

2. furnizarea de software și actualizarea acestora;

3. furnizarea de imagini, texte și informații și punerea la dispoziție a unor baze de date;

4. furnizarea de muzică, filme și jocuri, inclusiv de jocuri de noroc și pariuri, și de emisiuni sau de manifestări politice, culturale, artistice, sportive, științifice și de divertisment;

5. furnizarea de servicii de învățământ la distanță.”

10 Comisia Europeană a adoptat, la 2 iulie 2009, o comunicare prin care explica poziția sa către Consiliu şi Parlamentul European privind opţiunea de grup TVA menţionată la articolul 11 din Directiva TVA [COM(2009) 325 final].

Dreptul suedez

11 Directiva TVA a fost transpusă prin Legea (1994:200) privind taxa pe valoarea adăugată [mervärdesskattelagen (1994:200), denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”].

12 Articolul 1 din capitolul 1 din această lege vizează transpunerea articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA prevăzând că TVA-ul este datorat statului pentru prestările de servicii impozabile efectuate în cadrul unei activități profesionale pe teritoriul țării.

13 Articolul 2 primul paragraf punctul 1 din acest capitol, având ca obiectiv transpunerea articolelor 193 și 196 din Directiva TVA, prevede că oricine efectuează o livrare sau o prestare de servicii prevăzută la articolul 1 din capitolul menționat este obligat la plata TVA-ului cu privire la această operațiune, cu excepția celor prevăzute la primul paragraf punctele 2-4. Din cuprinsul punctului 2 al primului paragraf menționat reiese faptul că clienții serviciilor prevăzute la articolul 7 din capitolul 5 din Legea privind TVA-ul prestate de o întreprindere străină sunt obligați să plătească TVA-ul la achiziționare.

14 Potrivit articolului 15 din capitolul 1 din Legea privind TVA-ul, persoană impozabilă străină înseamnă un operator economic care nu are sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix în Suedia și nici domiciliul stabil sau reședința obișnuită în acest stat.

15 Articolul 7 primul paragraf din capitolul 5 al acestei legi, care vizează transpunerea articolului 56 din Directiva TVA, prevede că locul de prestare a serviciilor enumerate în cuprinsul celui de al doilea paragraf este teritoriul național atunci când serviciile sunt prestate dintr-o țară din afara Uniunii Europene, iar clientul este un operator economic cu sediul activității sale economice în Suedia. Serviciile prevăzute la al doilea paragraf al acestui articol 7 includ printre altele serviciile de consultanță și similare, precum și serviciile furnizate pe cale electronică privind mentenanța

la distanță a programelor și furnizarea și actualizarea de software.

16 În ceea ce privește noțiunea de grup de persoane care pot fi considerate persoană impozabilă unică în scopuri de TVA (denumit în continuare „grupul TVA”), Regatul Suediei, exercitând opțiunea prevăzută la articolul 11 din Directiva TVA, a adoptat dispozițiile de la articolele 1-4 din capitolul 6a din Legea privind TVA-ul, potrivit cărora doi sau mai mulți operatori economici pot fi considerați un singur operator economic, cu alte cuvinte un grup TVA, iar activitatea pe care aceștia o desfășoară poate fi considerată o singură activitate. Din aceste dispoziții rezultă că numai sediul comercial fix situat în Suedia al unui operator economic poate face parte dintr-un grup TVA, un astfel de grup putând cuprinde numai operatori economici strâns legați între ei prin legături financiare, economice și organizaționale. În temeiul aceloraşi dispoziții, un grup TVA este constituit în urma unei decizii de înregistrare emise de Skatteverket pe baza unei cereri formulate de membrii grupului respectiv.

Litigiul principal și întrebările preliminare

17 SAC era, în cursul anilor 2007 și 2008, societatea însărcinată cu achiziționarea serviciilor IT în cadrul grupului Skandia la nivel mondial și își desfășura activitățile în Suedia prin intermediul sucursalei sale Skandia Sverige. SAC a distribuit servicii IT achiziționate din exterior mai multor societăți din grupul Skandia, precum și către Skandia Sverige, care, începând cu 11 iulie 2007, a fost înregistrată ca membru al unui grup TVA. Sarcina Skandia Sverige era aceea de a transforma serviciile IT achiziționate din exterior pentru a realiza produsul final, numit producție IT (IT-produktion). Acest produs final era ulterior furnizat către diverse societăți din grupul Skandia, atât înăuntrul, cât și în afara acestui grup TVA. Un adaos comercial de 5 % era adăugat atât serviciilor furnizate între SAC și Skandia Sverige, cât și celor furnizate între aceasta din urmă și alte

societăți din grupul Skandia. Între SAC și Skandia Sverige avea loc o alocare a costurilor prin facturi interne.

18 Skatteverket a decis să supună la plata TVA-ului prestările de servicii IT furnizate de SAC către Skandia Sverige pentru exercițiile fiscale 2007 și 2008. Considerând că aceste prestații constituiau operațiuni impozabile, această autoritate fiscală a considerat că SAC era persoană obligată la plata TVA-ului. În consecință, și Skandia Sverige a fost identificată ca fiind persoană impozabilă în scopuri de TVA și a fost obligată la plata cuantumului taxei aferente prestațiilor menționate, în calitate de sucursală a SAC în Suedia.

19 Skandia Sverige a introdus o acțiune împotriva acestor decizii în fața instanței de trimitere.

20 În aceste condiții, förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunalul Administrativ din Stockholm) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Furnizarea unor servicii achiziționate din exterior de sediul principal al unei societăți situat într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un anumit stat membru, cu o alocare a costurilor de achiziționare în sarcina sucursalei, reprezintă operațiuni impozabile dacă sucursala face parte dintr-un grup TVA în statul membru menționat?

2) În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, sediul principal situat într-o țară terță trebuie considerat o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv, în sensul articolului 196 din Directiva TVA, cu consecința impozitării clientului pentru aceste operațiuni?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

21 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) și articolele 9 și 11 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii furnizate de un sediu principal stabilit într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un stat membru constituie operațiuni impozabile atunci când aceasta din urmă este membru al unui grup TVA.

22 În această privință, trebuie amintit că articolul 2 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că printre altele este supusă TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

23 Articolul 9 din Directiva TVA definește „persoanele impozabile”. Au această calitate persoanele care desfășoară orice activitate economică „în mod independent”. Pentru o aplicare uniformă a Directivei TVA, se impune în special ca noțiunea „persoană impozabilă” definită în titlul III din aceasta să primească o interpretare autonomă și uniformă.

24 Potrivit jurisprudenței Curții, o prestare de servicii nu este impozabilă decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce (Hotărârea FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 34 și jurisprudența citată).

25 Pentru a stabili că un astfel de raport juridic există între o societate nerezidentă și una dintre sucursalele sale stabilită într-un stat membru în scopul de a supune TVA-ului prestațiile furnizate, trebuie să se verifice dacă această sucursală desfășoară o activitate economică independentă. În această privință, trebuie să se verifice dacă o astfel de sucursală poate fi considerată ca fiind autonomă în special întrucât suportă riscul economic care decurge din activitatea sa (Hotărârea FCE Bank, EU:C:2006:196, punctul 35).

26 Or, în calitate de sucursală a SAC, Skandia Sverige nu acționează în mod independent și nu suportă ea însăși riscurile economice legate de exercitarea activității sale. În plus, în calitate de sucursală, potrivit legislației naționale, aceasta nu dispune de un capital propriu, iar activele sale fac parte din patrimoniul SAC. În consecință, Skandia Sverige este dependentă de SAC și nu poate, prin urmare, să aibă, ea însăși, calitatea de persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva TVA.

27 În ceea ce privește existența unui acord referitor la alocarea costurilor, concretizat în cauza principală prin emiterea de facturi interne, este vorba de un element irelevant din moment ce un astfel de acord nu a fost negociat între părți independente (Hotărârea FCE Bank, EU:C:2006:196, punctul 40).

28 Cu toate acestea, este cert că Skandia Sverige este membru al unui grup TVA constituit în temeiul articolului 11 din Directiva TVA și, în consecință, formează cu ceilalți membri o persoană impozabilă unică. În scopuri de TVA, acestui grup TVA i s-a atribuit un număr de identificare de către autoritatea națională competentă.

29 În această privință, trebuie amintit că asimilarea cu o persoană impozabilă unică exclude ca membrii grupului TVA să continue să depună separat declarații privind TVA-ul și să fie identificați în continuare, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună declarațiile de impunere menționate (Hotărârea Ampliscientifica și Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punctul 19). În consecință, într-o astfel de situație, prestările de servicii efectuate de un terț în favoarea unui membru al unui grup TVA trebuie să fie considerate, în scopuri de TVA, ca fiind efectuate nu în favoarea acestui membru, ci a grupului TVA însuși căruia acesta îi aparține.

30 În consecință, în scopuri de TVA, serviciile furnizate de o societate precum SAC sucursalei sale membru al unui grup TVA precum Skandia Sverige nu pot fi considerate ca fiind furnizate acesteia, ci trebuie să fie considerate ca fiind furnizate grupului TVA.

31 În măsura în care serviciile furnizate cu titlu oneros de o societate precum SAC sucursalei sale trebuie să fie considerate, numai din punctul de vedere al TVA-ului, ca fiind furnizate grupului TVA, iar acestea nu pot fi considerate o persoană impozabilă unică, este necesar să se concluzioneze că furnizarea unor astfel de servicii constituie o operațiune impozabilă, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

32 Având în vedere toate considerațiile precedente, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) și articolele 9 și 11 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii furnizate de un sediu principal stabilit într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un stat membru constituie operațiuni impozabile atunci când aceasta din urmă este membru al unui grup TVA.

Cu privire la a doua întrebare

33 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 56, 193 și 196 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea din cauza principală, în care sediul principal al unei societăți situate într-o țară terță furnizează servicii cu titlu oneros unei sucursale a aceleiași societăți stabilite într-un stat membru și în care sucursala menționată este membru al unui grup TVA în acest stat membru, acest grup TVA, în calitate de persoană căreia îi sunt furnizate serviciile, datorează TVA-ul exigibil.

34 Trebuie amintit că articolul 196 din Directiva TVA prevede că, prin excepție de la regula generală prevăzută la articolul 193 din această directivă, potrivit căreia TVA-ul se plătește într-un stat membru de orice persoană impozabilă ce efectuează o prestare de servicii impozabilă, TVA-ul este datorat de orice persoană căreia îi sunt furnizate serviciile menționate atunci când serviciile prevăzute la articolul 56 din directiva menționată sunt furnizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv.

35 În această privință, este suficient să se constate că, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 31 din prezenta hotărâre, furnizarea unor servicii precum cea în discuție în cauza principală constituie o operațiune impozabilă, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, și că grupul TVA căruia îi aparține sucursala care a beneficiat de aceste servicii este considerat, în scopuri de TVA, drept persoana căreia îi sunt furnizate serviciile menționate.

36 În plus, nu se contestă faptul că serviciile furnizate în cauza principală se numără printre cele care sunt prevăzute la articolul 56 din Directiva TVA.

37 În aceste condiții, având în vedere că nu se contestă nici că societatea care a furnizat aceste servicii este situată într-o țară terță și că ea constituie o persoană impozabilă distinctă de grupul TVA, acesta, în calitate de client al serviciilor, în sensul articolului 56 din aceeași directivă, datorează TVA-ul în temeiul regulii derogatorii de la articolul 196 din Directiva TVA.

38 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare preliminară că articolele 56, 193 și 196 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea din cauza principală, în care sediul principal al unei societăți situate într-o țară terță furnizează servicii cu titlu oneros unei sucursale a

aceleiași societăți stabilite într-un stat membru și în care sucursala menționată este membru al unui grup TVA în acest stat membru, acest grup TVA, în calitate de persoană căreia îi sunt furnizate serviciile menționate, datorează TVA-ul exigibil.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 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 doua) declară:

1) Articolul 2 alineatul (1) și articolele 9 și 11 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că prestările de servicii furnizate de un sediu principal stabilit într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un stat membru constituie operațiuni impozabile atunci când aceasta din urmă este membru al unui grup de persoane care pot fi considerate persoană impozabilă unică în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

2) Articolele 56, 193 și 196 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, într-o situație precum cea din cauza principală, în care sediul principal al unei societăți situate într-o țară terță furnizează servicii cu titlu oneros unei sucursale a aceleiași societăți stabilite într-un stat membru și în care sucursala menționată este membru al unui grup de persoane care pot fi considerate persoană impozabilă unică în scopuri de taxă pe valoarea adăugată în acest stat membru, acest grup, în calitate de persoană căreia îi sunt furnizate serviciile menționate, datorează taxa pe valoarea adăugată exigibilă.

Sursa: www.curia.europa.eu