

Cauza C-931/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

20 decembrie 2019

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzgericht (Austria)

Data deciziei de trimitere:

20 decembrie 2019

Reclamantă:

Titanium Ltd

Autoritate pârâtă:Finanzamt Viena 1/23**Obiectul procedurii principale**

A acțiune împotriva deciziilor Finanzamt Viena 1/23 privind impozitul pe cifra de afaceri aferent perioadei cuprinse între anii 2004 și 2010

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Interpretarea dreptului Uniunii, articolul 267 TFUE

Întrebarea preliminară

Noțiunea de „sediul comercial fix” trebuie interpretată în sensul că trebuie să existe întotdeauna resurse umane și tehnice și, prin urmare, la sediul comercial trebuie să fie disponibil în mod obligatoriu personalul propriu al prestatorului sau, în cazul concret al închirierii impozabile a unui imobil situat pe teritoriul național, care se prezintă ca un simplu act pasiv de tolerare, acesta trebuie considerat „sediul comercial fix” inclusiv în absența resurselor umane?

Dispozițiile de drept al Uniunii invocate

A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, articolul 21

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”), articolele 192a-205 (în special articolele 192a, 193, 194 și 196)

Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor

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 (denumit în continuare „regulamentul de punere în aplicare”), articolele 11 și 53

Dispozițiile naționale invocate

Legea austriacă privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994 (denumită în continuare „UStG”), articolele 1, 3a, 11, 19 și 28

Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri, articolul 13b

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii până în prezent

- 1 Reclamanta este o societate care desfășoară activități în domeniul imobiliar, al gestionării activelor, precum și al dezvoltării de locuințe și așezări umane, având sediul și conducerea în Jersey. Din anul 1995, aceasta deține un imobil în Austria pe care l-a închiriat către doi întreprinzători naționali, operațiunea fiind supusă impozitului pe cifra de afaceri. Operațiunile aferente închirierii au fost singurele sale operațiuni efectuate pe teritoriul național. Reclamanta a însărcinat cu administrarea imobilului o întreprindere austriacă de administrare a imobilelor care îndeplinea, în esență, sarcini de sprijin și de administrare. Competența pentru deciziile de principiu (precum constituirea și dizolvarea raporturilor de închiriere sau realizarea investițiilor și a activităților de reparație) revenea reclamantei. Pentru activitatea desfășurată, administrația imobilului folosea propriile birouri și propriile structuri tehnice, care nu prezentau nicio legătură spațială și/sau funcțională cu imobilul reclamantei.

Administrația fiscală a stabilit TVA-ul aferent reclamantei prestatoare, printre altele, pentru anii 2009 și 2010 și a obligat-o să achite cuantumul corespunzător ale TVA-ului. Reclamanta a atacat aceste decizii prin acțiunea introdusă în fața Bundesfinanzgericht [Tribunalul Fiscal Federal].

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 2 Reclamanta consideră că, în absența resurselor umane, imobilul pe care l-a închiriat nu ar constitui un sediu comercial fix și că, prin urmare, în conformitate cu articolul 196 din Directiva TVA, respectiv cu articolul 19 alineatul (1) din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 1994 (UStG 1994), ar fi aplicabil transferul sarcinii fiscale asupra beneficiarilor interni. În consecință, aceasta nu a menționat TVA-ul pe facturile sale. În schimb, administrația fiscală consideră că un imobil închiriat pe teritoriul național ar constitui în realitate un sediu comercial fix situat pe teritoriul național.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 3 Potrivit articolului 19 din UStG, obligația fiscală este transferată asupra beneficiarului atunci când întreprinzătorul prestator nu are nici domiciliul (sediul), nici reședința obișnuită pe teritoriul național (situația juridică aplicabilă până la 14 decembrie 2012), respectiv nu își exploatează întreprinderea și nici nu deține alt sediu permanent implicat în prestarea serviciilor pe teritoriul național (situația juridică aplicabilă începând de la 15 decembrie 2012). Noțiunea „sediul permanent” este interpretată în conformitate cu directiva ca „sediul comercial fix”, în sensul Directivei TVA, respectiv al regulamentului de punere în aplicare. Prin hotărârea din 29 aprilie 2003, 2001/14/0226, Verwaltungsgerichtshof [Curtea Administrativă din Austria] a interpretat noțiunea de sediu permanent în conformitate cu dreptul Uniunii: specific acestuia ar fi un nivel minim suficient de resurse umane și tehnice necesare pentru prestarea serviciilor, precum și un grad suficient de permanență în sensul unei prezențe permanente a mijloacelor umane și tehnice.

În timp ce, potrivit normei generale prevăzute la articolul 193 din Directiva TVA, în principiu, orice persoană impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă trebuie să plătească TVA, în conformitate cu articolul 194 și următoarele din Directiva TVA, în anumite cazuri, are loc un transfer facultativ sau obligatoriu al obligației fiscale asupra beneficiarului stabilit pe teritoriul național. În versiunea modificată prin Directiva 2008/8/CE (încă neaplicabilă *ratione temporis* situației în speță) a Directivei TVA, a fost introdus un nou articol 192a prin care noțiunea de persoană impozabilă care nu este stabilită a fost redefinită, în scopul aplicării în cazul dispozițiilor privind calitatea de persoană impozabilă. În ceea ce privește sediul comercial fix, a fost stabilită cerința ca acesta să nu fie implicat în livrare sau în prestare. Cu toate acestea, încă dinaintea introducerii articolului 192a (și anume, încă din cadrul Directivei 77/388/CEE), pentru transferul obligației fiscale era necesar, în principiu, ca prestatorul să nu fie stabilit pe teritoriul național. Astfel, s-a considerat că pe teritoriul național nu se afla nici sediul și nici un sediu comercial fix (care, de la introducerea articolului 192a în Directiva TVA, nu mai participa nici la respectiva livrare sau prestare). Încă dinainte, articolul 21 alineatul (1) litera (b) din Directiva 77/388 presupunea ca, pentru transferul datoriei fiscale asupra beneficiarului,

serviciul să fie prestat de o „persoană plătitoare de impozit rezidentă în străinătate”.

Noțiunea de sediu comercial fix utilizată în Directiva TVA nu este definită în directiva însăși, dar a fost interpretată în mod amplu în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Această interpretare a fost reluată în regulamentul de punere în aplicare, încă neaplicabil *ratione temporis* în cazul în speță (la articolul 11 și, pentru punerea în aplicare a articolului 192a din Directiva TVA, la articolul 53).

În mod concret, cazul închirierii de imobile este tratat în notele explicative la „normele UE în materie de TVA în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile” intrate în vigoare în anul 2017. Potrivit punctului 28 din aceste note explicative, atunci când un serviciu este prestat în legătură cu bunuri imobile, TVA este datorată în statul membru în care se află bunul imobil. În consecință, existența unui sediu fix al prestatorului în statul membru respectiv este irelevantă pentru determinarea locului de prestare a serviciului respectiv. De asemenea, simplul fapt că o întreprindere deține un bun imobil într-un stat membru nu permite, în sine, să se concluzioneze că aceasta are un sediu fix în țara respectivă. Chiar dacă aceste note explicative nu sunt obligatorii din punct de vedere juridic și au fost publicate abia după perioada în litigiu, este, totuși, necesar, având în vedere că toate statele membre ale Uniunii Europene au convenit cu privire la publicarea unei astfel de interpretări, să se acorde acestei interpretări importanța cuvenită.

Întrebarea de interpretare nu prezintă o importanță concretă numai pentru cazul în speță (cu privire la anii în litigiu, 2009 și 2010), ci o importanță generală pentru aplicarea uniformă a dreptului Uniunii, întrucât noțiunea de „sediul comercial fix” nu a fost până în prezent interpretată în mod unitar, cel puțin în Austria și în Germania. Deși Curtea de Justiție a Uniunii Europene a abordat deja în mai multe rânduri interpretarea noțiunii de „sediul comercial fix” (a se vedea, de exemplu, Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299, Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77, Hotărârea din 17 iulie 1997, ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374, Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; a se vedea de asemenea Hotărârea din 16 octombrie 2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298), iar interpretarea efectuată de Curte s-a reflectat, printre altele, în articolul 53 din regulamentul de punere în aplicare (încă neaplicabil *ratione temporis* în cazul în speță), persistă totuși îndoiele întemeiate cu privire la interpretarea acestei noțiuni în conformitate cu dreptul Uniunii. Potrivit interpretării anterioare, un sediu comercial fix relevant în scopuri de TVA trebuie să prezinte un grad suficient de permanență și, în plus, o structură care să permită, prin resursele sale umane și tehnice, prestarea de servicii. Cu toate acestea, nu pare a fi în mod definitiv clarificat aspectul dacă cele două caracteristici (așadar, resursele umane și tehnice) trebuie să existe în mod cumulativ sau dacă acest lucru este necesar numai atunci când eficacitatea activității economice respective o impune.

Articolul 196 din Directiva TVA amintește că serviciile sunt furnizate de o persoană impozabilă care nu este stabilită în statul membru respectiv. În ceea ce privește problema stabilirii, articolul 192a din Directiva TVA prevede, printre altele, existența unui „sediul comercial fix” care participă la respectiva prestare.

Din hotărârile pronunțate în cauzele ARO Lease BV și Lease Plan Luxembourg SA reiese că, în mod concret, trebuie să fie disponibil personalul propriu și că nu este suficient, de exemplu, personalul unei alte întreprinderi mandatate. Acest lucru este valabil cu atât mai mult atunci când personalul administrației imobilului mandatate efectuează numai sarcini de sprijin, de administrare.

Împrejurări care pledează împotriva existenței unui sediu comercial fix

Atât din jurisprudența Curții, cât și din definiția de la articolul 53 din regulamentul de punere în aplicare rezultă necesitatea unor resurse umane (și tehnice) pentru existența unui sediu comercial fix. Curtea vorbește despre o reunire permanentă a mijloacelor umane și tehnice necesare pentru prestarea serviciilor respective. Întrucât în speță un imobil situat pe teritoriul național este doar închiriat, iar în acest imobil nu este utilizat personalul propriu, cerința privind mijloacele umane nu ar fi îndeplinită, motiv pentru care s-ar putea considera că nu există un sediu comercial fix situat pe teritoriul național. Pentru efectuarea unor astfel de prestații de închiriere, în privința mijloacelor umane nu ar fi necesar, în esență, decât un locator care să ia decizii, să semneze contracte sau, de exemplu, să desemneze o entitate de administrare a imobilelor. În speță, această componentă umană nu există la locul imobilului închiriat. În consecință, nici activitatea administrației interne mandatate a imobilului nu ar conduce la alt rezultat, întrucât, pe de o parte, personalul utilizat nu este personalul propriu al reclamantei, iar pe de altă parte, în orice caz, administrația imobilului efectuează numai sarcini de sprijin, de administrare.

Împrejurări care pledează în favoarea existenței unui sediu comercial fix

a) Interpretarea dată de administrația fiscală austriacă

Administrația fiscală austriacă a publicat „Linii directoare din 2000 privind cifra de afaceri” pentru a asigura o interpretare uniformă. În consecință, întreprinzătorii care dețin un bun imobil situat pe teritoriul național și care închiriază impozabil acest bun imobil trebuie considerați în această privință (așadar, în legătură cu operațiunile de închiriere) ca fiind întreprinzători naționali. Ei trebuie să declare aceste operațiuni în cadrul procedurii de calcul al impozitului. Beneficiarul nu datorează impozit pentru aceste operațiuni. Prin urmare, în ceea ce privește un imobil închiriat, administrația fiscală austriacă pornește întotdeauna de la premisa existenței unui sediu comercial fix sau a unei reședințe la locul imobilului, astfel încât să nu intervină transferul obligației fiscale în cadrul unei închirieri a imobilului.

b) Jurisprudența germană și interpretarea dată de administrația fiscală germană

Potrivit jurisprudenței instanțelor fiscale germane cu privire la exploatarea turbinelor eoliene de către o societate având sediul activității economice în străinătate, turbinele eoliene, considerate separat, ar constitui un sediu permanent pe teritoriul național, chiar dacă nici în acest caz nu ar fi utilizat personal propriu (a se vedea, de exemplu, Hotărârea FG Münster din 5 septembrie 2013, 5 K 1768/10 U, Hotărârea FG Köln din 14 martie 2017, 2 K 920/14, Hotărârea FG Schleswig-Holstein din 17 mai 2018, 4 K 47/17). În consecință, astfel de turbine eoliene ar constitui instalații fixe cu o valoare semnificativă, care se caracterizează prin cel mai înalt grad posibil de permanență. Faptul că la instalațiile eoliene nu există personal propriu nu s-ar opune existenței unui sediu comercial fix. Chiar dacă, în principiu, și resursele umane constituie un element esențial al sediului comercial fix, aceasta nu înseamnă totuși că întotdeauna ar trebui să fie îndeplinite în aceeași măsură criteriile privind resursele umane și tehnice. Dimpotrivă, resursele umane reduse – sau chiar inexistente în cazuri excepționale – ar putea fi compensate prin resurse materiale deosebit de dezvoltate. Prin urmare, în ceea ce privește problema stabilirii nu ar trebui în mod necesar să se ia în considerare existența personalului propriu.

Se pare că până în prezent nu există încă o jurisprudență a Bundesfinanzhof [Curtea Federală Fiscală germană (denumită în continuare „BFH”)] cu privire la această chestiune. În Hotărârea BFH din 19 noiembrie 2014, V R 41/13, această problemă a fost lăsată deschisă. De asemenea, în Ordonanța din 9 mai 2017, XI B 13/17, BFH a lăsat deschisă clarificarea chestiunii comparabile cu problema de drept din speță, cu privire la aspectul dacă, în cazul închirierii impozabile, bunul imobil situat pe teritoriul național ar trebui considerat ca fiind sediu comercial fix al întreprinderii (întrucât sediul activității economice era deja situat pe teritoriul național). În sfârșit, se poate face trimitere și la decretul german privind aplicarea impozitului pe cifra de afaceri referitor la articolul 13b din Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri, potrivit căruia, în cazul prestațiilor pasive sub formă de acte pasive de tolerare, resursele umane nu ar fi luate în considerare.