

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

25 octombrie 2012(*)

„Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolele 170 și 171 – A opta directivă TVA – Articolul 1 – Directiva 2008/9/CE – Articolul 3 litera (a) – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării – Persoană impozabilă stabilită într-un stat membru și care exercită în alt stat membru numai activități de încercări tehnice sau de cercetare”

În cauzele conexate C-318/11 și C-319/11,

având ca obiect două cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Förvaltningsrätten i Falun (Suedia), prin deciziile din 21 iunie 2011, primite de Curte la 27 iunie 2011, în procedurile

Daimler AG (C-318/11),

Widex A/S (C-319/11)

împotriva

Skatteverket,

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul L. Bay Larsen (raportor), îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, doamna A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: doamna V. Trstenjak,

grefier: doamna C. Strömholm, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 3 mai 2012,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Daimler AG, de M. Punkki, avocat;
- pentru Widex A/S, de M. Selin, jur. kand.;
- pentru Skatteverket, de K. Alvesson, în calitate de agent;
- pentru guvernul suedez, de C. Meyer-Seitz, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de J. Enegren, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolului 1 din A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării (JO L 331, p. 11, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 34), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006 (JO L 363, p. 129, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 126, denumită în continuare „A opta directivă”), precum și a articolului 3 litera (a) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare (JO L 44, p. 23).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între Daimler AG (denumită în continuare „Daimler”), cu sediul în Germania, și, respectiv, Widex A/S (denumită în continuare „Widex”), cu sediul în Danemarca, pe de o parte, și Skatteverket, autoritatea fiscală suedeză, pe de altă parte, cu privire la legalitatea unor decizii ale acestora prin care au fost respinse cererile lor de rambursare a taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) achitate în Suedia cu ocazia unor achiziții de bunuri sau de servicii.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 170 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), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2007/75/CE a Consiliului din 20 decembrie 2007 (JO L 346, p. 13, denumită în continuare „Directiva TVA”), prevede:

„Toate persoanele impozabile care, în sensul articolului 1 din [A opta directivă], [...] și al articolului 171 din prezenta directivă, nu sunt stabilite în statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA-ului au dreptul de a obține o rambursare a TVA-ului în cauză, în măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în [anumite scopuri].”

4 Articolul 171 alineatul (1) din Directiva TVA are următorul cuprins:

„TVA-ul este rambursat persoanelor impozabile care sunt stabilite într-un alt stat membru decât statul membru în care cumpără bunuri și servicii sau importă bunuri supuse TVA-ului, în conformitate cu normele detaliate stabilite în [A opta directivă].

[...]”

5 Articolul 1 din A opta directivă prevede:

„În sensul prezentei directive, «persoană fizică» înseamnă o persoană care [...] nu a avut în acea țară nici sediul activității sale economice, nici o unitate fixă de unde a efectuat tranzacții și nici, în absența unui sediu sau a unei unități fixe, domiciliul stabil sau locul obișnuit de rezidență și care [...] nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate livrate sau prestate în țara respectivă, [cu excepția anumitor servicii de transport și a anumitor alte prestații de servicii].”

6 Articolul 1 din Directiva 2008/9 prevede:

„Prezenta directiv? stabile?te normele detaliate privind rambursarea [TVA-ului], prev?zut? la articolul 170 din [Directiva TVA], persoanelor impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndeplinesc condi?iile stabilite la articolul 3.”

7 Articolul 3 din această directiv? are urm?torul cuprins:

„Prezenta directiv? se aplic? oric?rei persoane impozabile nestabilite în statul membru de rambursare care îndepline?te urm?toarele condi?ii:

(a) [...] nu ?i-a avut sediul activit??ii sale economice sau un sediu comercial fix de la care s? fi efectuat opera?iuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau re?edin?a sa obi?nuit? în statul membru de rambursare;

(b) [...] nu a livrat bunuri ?i nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul statului membru de rambursare, cu excep?ia [anumitor servicii de transport ?i a anumitor alte prest?ri de servicii].”

8 Articolul 28 din directiva men?ionat? precizeaz?:

„(1) Prezenta directiv? se aplic? cererilor de rambursare depuse dup? 31 decembrie 2009.

(2) [A opta directiv?] se abrog? de la 1 ianuarie 2010. Cu toate acestea, dispozi?iile acesteia se aplic? în continuare cererilor de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010.

Trimiterile la directiva abrogat? se consider? trimiteri la prezenta directiv?, mai pu?in în ceea ce prive?te cererile de rambursare depuse înainte de 1 ianuarie 2010.”

Dreptul suedez

9 Potrivit articolului 1 primul paragraf din capitolul 10 din Legea (1994:200) privind taxa pe valoarea ad?ugat? [mervärdesskattelagen (1994:200)] din 30 martie 1994 (SFS 1994, nr. 200), o întreprindere str?in? are dreptul de a ob?ine, la cerere, rambursarea taxei pl?tite în amonte dac? sunt îndeplinite urm?toarele condi?ii:

1) taxa în amonte corespunde unor achizi?ii sau importuri legate de cifra de afaceri provenind dintr-o activitate exercitat? în str?in?tate,

2) cifra de afaceri, în cazul în care este realizat? în Uniunea European?, este supus? impozit?rii sau confer? dreptul la rambursare corespunz?tor prevederilor din dreptul suedez în statul în care a fost ob?inut? ?i

3) cifra de afaceri ar fi fost supus? impozit?rii sau ar fi conferit dreptul la rambursare corespunz?tor prevederilor din dreptul suedez dac? ar fi fost realizat? în Suedia.

10 Articolul 15 din capitolul 1 din aceea?i lege define?te întreprinderea str?in? drept întreprinderea care nu are sediul activit??ii sale economice, un sediu comercial fix sau re?edin?a obi?nuit? în Suedia.

Ac?iunile principale ?i întreb?rile preliminare

Cauza C-318/11

11 Daimler, al c?rei sediu al activit??ii economice se afl? în Germania, testeaz? ma?ini în condi?ii de iarn? în instala?ii de încercare situate în nordul Suediei. Aceasta nu dispune de

personal propriu localizat în Suedia. Personalul implicat în încercări sosește cu avionul cu ocazia testelor. Același lucru se întâmplă cu echipamentul tehnologic utilizat.

12 Daimler deține integral o filială în Suedia care îi pune la dispoziție localuri, piste de încercare și servicii accesorii testelor. Personalul filialei suedeze este constituit din patru lucrători sezonieri și un director.

13 Daimler nu exercită nicio activitate imposibilă în scopuri de TVA în instalațiile din Suedia. Operațiunile efectuate în acest stat membru constau în încercări necesare activității de vânzare de autoturisme pe care o desfășoară în Germania.

14 În cadrul testelor efectuate asupra unor autoturisme, Daimler a efectuat achiziții care nu au fost utilizate pentru desfășurarea niciunei activități taxabile în Suedia.

15 În temeiul normelor privind rambursarea în favoarea întreprinderilor străine, aceasta a solicitat Skatteverket rambursarea TVA-ului achitat în amonte cu ocazia achizițiilor sale.

16 Cererile depuse de aceasta se raportează la perioadele cuprinse între 1 ianuarie și 31 decembrie 2008 și între 1 octombrie și 31 decembrie 2009. Sumele solicitate se ridică, în total, la 73 597 119 SEK. Cererile de rambursare aferente perioadei cuprinse între 1 ianuarie și 31 decembrie 2008 au fost depuse la Skatteverket înainte de 1 ianuarie 2010, în timp ce cererile care se raportează la perioada cuprinsă între 1 octombrie și 31 decembrie 2009 au fost depuse după 31 decembrie 2009.

17 Skatteverket a decis să nu acorde rambursarea solicitată pentru motivul că Daimler ar dispune de un sediu comercial fix în Suedia. Acesta nu a invocat existența unor livrări de bunuri sau a unor prestații de servicii realizate în Suedia de întreprinderea menționată.

18 Daimler a formulat la Förvaltningsrätten i Falun o acțiune împotriva deciziilor adoptate de Skatteverket. Aceasta susține că nu dispune de un sediu comercial fix în Suedia.

19 Skatteverket solicită respingerea acțiunii.

20 În acest context, Förvaltningsrätten i Falun a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări:

„1) Cum trebuie interpretată în cadrul unei examinări a cauzei din perspectiva dispozițiilor relevante din dreptul Uniunii noțiunea «sediul comercial fix de la care s-a [se] fi efectuat operațiuni economice»?

2) O persoană imposibilă care are sediul activității sale economice în alt stat membru, a cărei activitate constă în principal în fabricarea și vânzarea de autoturisme și care a efectuat teste pe modele de autoturisme în condiții de iarnă în instalații situate în Suedia, poate fi considerată că a avut un sediu comercial fix în această țară de la care s-a fi fost efectuate operațiuni economice în cazul în care acea persoană a achiziționat bunuri și servicii care au fost primite și utilizate în instalațiile de încercare din Suedia fără a avea personal propriu instalat permanent în Suedia și întrucât testele sunt necesare desfășurării de către aceasta a activității sale economice în alt stat membru?

3) Influențează răspunsul la a doua întrebare împrejurarea că persoana imposibilă are o filială în Suedia pe care o controlează în totalitate, al cărei scop aproape exclusiv este de a furniza diferite servicii persoanei în cauză care sunt legate de testele respective?”

21 Widex, al c?rei sediu al activit?ii economice se afl? în Danemarca, dispune de un departament de cercetare situat în Stockholm.

22 Aceasta efectueaz? achizi?ii de bunuri ?i de servicii necesare lucr?rilor de cercetare realizate în acest departament.

23 În temeiul normelor privind rambursarea în favoarea întreprinderilor str?ine, aceasta a solicitat Skatteverket rambursarea TVA-ului achitat în amonte cu ocazia respectivelor achizi?ii. Cererea sa, referitoare la perioada cuprins? între 1 ianuarie ?i 31 decembrie 2008, a fost depus? la Skatteverket la 9 iunie 2009. Suma solicitat? se ridic? la 109 023 SEK. Aceasta corespunde în principal TVA-ului aferent, printre altele, cheltuielilor ocazionate de chirie, de formare ?i de echipare tehnic?.

24 Skatteverket a decis s? nu acorde rambursarea solicitat? pentru motivul c? Widex ar dispune de un sediu comercial fix în Suedia. Acesta nu a invocat existen?a unei livr?ri de bunuri sau a unei prest?ri de servicii realizate de aceast? întreprindere în Suedia.

25 Widex a formulat la Förvaltningsrätten i Falun o ac?iune împotriva deciziei adoptate de Skatteverket.

26 În sus?inerea ac?iunii, aceasta arat?, în esen?ă, c? fabric? aparate de corec?ie auditiv? ?i c? dispune în Suedia de un centru al c?rui obiect îl constituie cercetarea în domeniul audiologiei. Acest centru constituie un departament în cadrul Widex. În localurile din Stockholm nu se desf?șoar? nici opera?iuni de vânzare sau de comercializare, nici furniz?ri de servicii, ci se realizeaz? numai cercetare pur?. Veniturile centrului constau în contribu?ii financiare pe care le prime?te de la sediul principal al Widex din Danemarca. Widex furnizeaz? fonduri destinate salariilor celor patru angaja?i ai departamentului de cercetare, iar contribu?iile sociale sunt pl?tite direct de sediul principal din Danemarca. În plus, Widex face observa?ia c? este locatar? în localurile din Stockholm ?i c? dispune, pe de alt? parte, de o filial? suedez?, cu sediul în Malmö, care vinde ?i distribuie produsele sale în Suedia. Centrul de cercetare nu depinde îns? de aceast? filial?.

27 Skatteverket solicit? respingerea ac?iunii.

28 Acesta apreciaz? c?, pentru ca un sediu s? fie considerat sediu comercial fix, trebuie îndeplinite trei condi?ii. În opinia sa, este necesar? existen?a unor resurse umane, precum ?i tehnice, iar structura presupune un grad suficient de permanent? pentru a fi în m?sur? s? furnizeze sau s? achizi?ioneze bunuri sau servicii. Nu se impune îns? furnizarea în mod efectiv a unor bunuri sau servicii.

29 Skatteverket arat? c? Widex a depus o cerere de înregistrare ca angajator începând cu luna septembrie a anului 2006, c? activitatea este exercitat? în localuri situate în Stockholm ?i c? achizi?iile în acest scop par a fi efectuate de acolo, întrucât o mare parte a facturilor men?ioneaz? adresa acelor localuri. Acesta deduce c? Widex dispune de un sediu comercial fix în Stockholm, întrucât activitatea a fost exercitat? în acela?i loc pe durata mai multor ani, iar în localurile respective exist? resurse umane ?i tehnice.

30 În acest context, Förvaltningsrätten i Falun a hot?rât s? suspende judecarea cauzei ?i s? adreseze Cur?ii urm?toarele întreb?ri:

„1) Cum trebuie interpretat? în cadrul unei examin?ri a cauzei din perspectiva dispozi?iilor

relevante din dreptul Uniunii noțiunea «sediul comercial fix de la care s-a efectuat operațiunile economice»?

2) O persoană impozabilă care are sediul activității sale economice în alt stat membru și a crei activitate constă în principal în fabricarea și comercializarea de aparate de corecție auditivă trebuie considerată, în virtutea faptului că a desfășurat o activitate de cercetare în audiologie într-un departament de cercetare situat în Suedia, ca având un sediu comercial fix în Suedia de la care s-a fi efectuat operațiunile economice în cazul în care acea persoană a achiziționat bunuri și servicii care au fost primite și utilizate în respectivul departament de cercetare situat în Suedia?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima și la a doua întrebare formulate în cauzele C-318/11 și C-319/11

31 Prin intermediul primelor două întrebări formulate în fiecare dintre cele două cauze C-318/11 și C-319/11, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă o persoană impozabilă în scopuri de TVA stabilită într-un stat membru și care realizează în alt stat membru numai încercări tehnice sau lucrări de cercetare, cu excluderea unor operațiuni impozabile, poate fi considerată ca dispunând, în acest alt stat membru, de un „sediul comercial fix de la care s-a fi efectuat operațiunile economice”, în sensul articolului 1 din A opta directivă și al articolului 3 litera (a) din Directiva 2008/9.

32 Un astfel de criteriu presupune două condiții cumulative, întemeiate, pe de o parte, pe existența unui „sediul comercial fix” și, pe de altă parte, pe realizarea, de la acesta, a unor „operațiuni economice”.

33 Skatteverket apreciază că dreptul la rambursarea TVA-ului este exclus atunci când solicitantul dispune în statul membru de rambursare de un sediu comercial fix care prezintă o anumită consistență. Acesta susține, în esență, că articolul 1 din A opta directivă și articolul 3 litera (a) din Directiva 2008/9 nu impun, în plus, realizarea de acest sediu comercial, în aval, a unor operațiuni taxabile în statul membru de rambursare, pentru a exclude un drept la rambursarea TVA-ului achitat în amonte în statul membru respectiv pentru achiziții de bunuri sau de servicii efectuate în acesta.

34 Potrivit Skatteverket, din jurisprudența Curții (Hotărârea din 4 iulie 1985, Berkholz, 168/84, Rec., p. 2251, Hotărârea din 2 mai 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec., p. I-2395, Hotărârea din 17 iulie 1997, ARO Lease, C-190/95, Rec., p. I-4383, Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS C-260/95, Rec., p. I-1005, Hotărârea din 7 mai 1998, Lease Plan, C-390/96, Rec., p. I-2553, și Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxemburg, C-73/06, Rep., p. I-5655) ar rezulta că sediul comercial fix este cel care dispune de o asemenea autonomie încât de la acesta ar putea fi introduse pe piață bunuri și servicii. În schimb, nu s-ar impune ca sediul comercial fix să furnizeze în mod efectiv bunuri sau servicii.

35 În această privință, trebuie arătat că, în toate hotărârile invocate de Skatteverket și menționate la punctul anterior din prezenta hotărâre, Curtea a interpretat noțiunea „sediul comercial fix” sau „sediul al activității economice” în raport cu operațiuni taxabile realizate în mod efectiv, în vederea stabilirii locului lor de impozitare. Procedând astfel, aceasta nu s-a pronunțat nicidecum cu privire la aspectul distinct de a stabili dacă, în vederea unei excluderi de la un drept de rambursare a TVA-ului, trebuie să se fi realizat în mod efectiv operațiuni taxabile în statul membru de rambursare sau dacă o simplă aptitudine de a realiza astfel de operațiuni este suficientă.

36 În ceea ce privește această din urmă întrebare, trebuie amintit în schimb că, în Hotărârea din 16 iulie 2009, Comisia/Italia (C-244/08, Rep., p. I-130, punctele 31 și 32), Curtea a statuat că sintagma „sediul comercial fix de la care s-a [se] efectuat operațiuni economice”, prevăzut la articolul 1 din A opta directivă și, în prezent, la articolul 3 litera (a) din Directiva 2008/9, trebuie interpretat luând în considerare ca persoană impozabilă nerezidentă o persoană care nu deține un sediu comercial fix de la care sunt realizate operațiuni taxabile cu caracter general. Existența unor operațiuni active în statul membru în cauză constituie astfel factorul determinant pentru a exclude recurgerea la A opta directivă. Curtea a statuat de asemenea că termenul „operațiuni economice” utilizat în sintagma „de la care s-a [se] efectuat operațiuni economice” se poate referi numai la operațiuni în aval.

37 Rezultă că, în vederea excluderii de la un drept la rambursare, trebuie să se constate realizarea efectivă a unor operațiuni impozabile de către sediul comercial fix în statul în care a fost prezentată cererea de rambursare, iar nu o simplă aptitudine a aceluși sediu comercial de a realiza astfel de operațiuni.

38 Or, în acțiunile principale, nu se contestă că, în cadrul serviciilor lor de încercări tehnice și de cercetare, întreprinderile în cauză nu realizează operațiuni impozabile în aval în statul membru în care au fost depuse cererile de rambursare.

39 În astfel de împrejurări, un drept la rambursarea TVA-ului plătit în amonte trebuie, așadar, recunoscut, fără a fi necesar să se examineze, pe de altă parte, dacă întreprinderile în cauză dispun în mod efectiv, fiecare, de un „sediul comercial fix” în sensul dispozițiilor care trebuie interpretate, întrucât cele două condiții care compun criteriul „sediul comercial fix de la care s-a [se] efectuat operațiuni economice” sunt cumulative.

40 Astfel cum subliniază Comisia, o asemenea interpretare corespunde finalității directivei aplicabile, care constă în a permite persoanei impozabile să obțină rambursarea TVA-ului achitat în amonte atunci când, în lipsa unor operațiuni impozabile active în statul membru de rambursare, nu s-ar putea deduce acest TVA achitat în amonte dintr-un TVA datorat în aval.

41 Prin urmare, dreptul unei persoane impozabile stabilite într-un stat membru de a obține restituirea TVA-ului achitat într-un alt stat membru, astfel cum prevede A opta directivă, este corespondentul dreptului, instituit în favoarea sa de Directiva TVA, de a deduce TVA-ul aferent intrărilor plătit în propriul stat membru (Hotărârea Planzer Luxembourg, citată anterior, punctul 35).

42 În sfârșit, trebuie arătat că articolul 1 din A opta directivă și articolul 3 litera (b) din Directiva 2008/9 condiționează în mod expres un drept la rambursarea TVA-ului de inexistența unei livrări de bunuri și a unei prestări de servicii considerate că ar fi avut loc în statul membru de rambursare atunci când persoana impozabilă nu are, în acest stat, sediul activității sale economice sau un sediu comercial fix de la care s-a efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită.

43 Realizarea efectivă a unor operațiuni taxabile în statul membru de rambursare este astfel condiția comună pentru excluderea de la un drept la rambursare, indiferent dacă persoana impozabilă solicitantă are sau nu are un sediu comercial fix în acest stat.

44 În consecință, trebuie să se răspundă la primele două întrebări, în fiecare dintre cauze, că o persoană impozabilă în scopuri de TVA stabilită într-un stat membru și care realizează în alt stat membru numai încercări tehnice sau lucrări de cercetare, cu excluderea unor operațiuni impozabile, nu poate fi considerată ca dispunând, în acest alt stat membru, de un „sediul comercial fix de la care s-a efectuat operațiuni economice”, în sensul articolului 1 din A opta directivă și al

articolului 3 litera (a) din Directiva 2008/9.

Cu privire la a treia întrebare formulat? în cauza C-318/11

45 Prin intermediul celei de a treia întreb?ri formulate în cauza C-318/11, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dac? interpretarea dat? no?iunii „sedi? comercial fix de la care s? [se] fi efectuat opera?iuni economice” este repus? în discu?ie, într-o situa?ie precum cea din ac?iunea principal?, de împrejurarea c? persoana impozabil? dispune, în statul membru în care a depus cererea de rambursare, de o filial? pe care o controleaz? în totalitate, al c?rei scop aproape exclusiv este de a furniza diferite servicii persoanei în cauz? care sunt legate de încerc?rile tehnice realizate.

46 Skatteverket sus?ine c?, în ac?iunea principal?, persoana impozabil? dispune, prin intermediul filialei sale de?inute integral, de un sedi? comercial fix în statul membru în care a prezentat cererea de rambursare.

47 Acesta arat? c?, la punctele 26-29 din Hot?rârea DFDS, citat? anterior, Curtea a statuat c? o filial? care dispune de resurse tehnice ?i umane care ac?ioneaz? ca un simplu auxiliar al societ??ii-mam? constituie un sedi? comercial fix al acesteia în statul membru în care se afl? respectiva filial?.

48 În aceast? privin??, este suficient s? se constate c? o filial? de?inut? integral precum cea vizat? de instan?a de trimitere este o persoan? juridic? impozabil? în mod autonom ?i c? achizi?iile de bunuri în discu?ie în ac?iunea principal? nu au fost efectuate de aceasta.

49 Pe de alt? parte, trebuie ar?tat c?, în cauza în care s-a pronun?at Hot?rârea DFDS, citat? anterior, independen?a filialei a fost respins? în beneficiul realit??ii comerciale numai pentru a stabili care dintre cele dou? societ??i (societatea-mam? sau filiala) realizase în mod efectiv acele opera?iuni impozabile active de furnizare de servicii ?i, în consecin??, care era statul membru de impozitare a acestor opera?iuni economice.

50 Or, în cauza C-318/11 nu este îndeplinit? îns??i condi?ia existen?ei unor opera?iuni impozabile active realizate în aval de serviciul de încerc?ri tehnice, condi?ie a c?rei îndeplinire este cumulativ? cu no?iunea „sedi? comercial fix” ?i care este în sine necesar?, a?adar, pentru excluderea de la dreptul la rambursare.

51 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la a treia întrebare formulat? în cauza C-318/11 c? interpretarea dat? no?iunii „sedi? comercial fix de la care s? [se] fi efectuat opera?iuni economice” nu este repus? în discu?ie, într-o situa?ie precum cea din ac?iunea principal?, de împrejurarea c? persoana impozabil? dispune, în statul membru în care a depus cererea de rambursare, de o filial? pe care o controleaz? în totalitate al c?rei scop aproape exclusiv este de a furniza diverse servicii persoanei în cauz? în leg?tur? cu încerc?rile tehnice realizate.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

52 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din ac?iunea principal?, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declar?:

1) **O persoan? impozabil? în scopuri de TVA stabilit? într-un stat membru ?i care realizeaz? în alt stat membru numai încerc?ri tehnice sau lucr?ri de cercetare, cu excluderea unor opera?iuni impozabile, nu poate fi considerat? ca dispunând, în acest alt stat membru, de un „sedi? comercial fix de la care s? fi efectuat opera?iuni economice”, în**

sensul articolului 1 din A opta directivă 79/1072/CEE a Consiliului din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2006/98/CE a Consiliului din 20 noiembrie 2006, și al articolului 3 litera (a) din Directiva 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare.

2) Această interpretare nu este repusă în discuție, într-o situație precum cea din acțiunea principală în cauza C-318/09, de împrejurarea că persoana impozabilă dispune, în statul membru în care a depus cererea de rambursare, de o filială pe care o controlează în totalitate al cărei scop aproape exclusiv este de a furniza diverse servicii persoanei în cauză în legătură cu încercările tehnice realizate.

Semnături

* Limba de procedură: suedeză.