

Sediile fixe - o noua direcție în inspecțiile fiscale recente. Analiza structurilor de business transfrontaliere, esențială pentru a preveni obligații suplimentare de TVA



Sediul fix al companiilor nerezidente este subiectul multora dintre inspecțiile fiscale din ultima perioada, bulversând cu impuneri semnificative de TVA modele de business îndelung utilizate, în sectoare precum farma, auto, energie sau structuri de procesare la comanda. Pe fondul unei legislații neclare în privința definirii criteriilor de stabilire a sediului fix pentru nerezidenți, nu de puține ori, inspectorii fiscali au impus TVA suplimentar societăților românești care prestează servicii către nerezidenții beneficiari ai acestor servicii. Din perspectiva TVA, sediul fix este important pentru a stabili locul unde se platește TVA pentru prestarile de servicii și persoana obligată să plătească TVA pentru operațiunile economice în care intervine.

Potrivit regulilor de TVA, un nerezident este considerat ca având un sediu fix în România dacă dispune de suficiente resurse umane și tehnice pentru a desfășura în mod regulat livrări de bunuri sau prestări de servicii. Aceasta regulă identifică sediul fix activ și este transpusă și în legislația națională prin definiția sediului fix. Sediul fix pasiv, respectiv acel sediu caracterizat printr-un grad suficient de permanență și o structură adecvată ca resurse umane și tehnice care să îi permită să primească și să utilizeze servicii pentru propriile necesități, este un concept implementat în legislația națională în contextul regulilor generale de impozitare a serviciilor. Astfel, sediul fix pasiv nu a fost preluat ca atare în definiția sediului fix care identifică situațiile în care un nerezident se considera că este stabilit în România din punct de vedere al TVA.

Teoretic, înființarea unui sediu fix ar presupune depășirea unui prag destul de ridicat de condiționalități.

Practic însă, pentru a stabili dacă o entitate dispune de un sediu fix în România, este necesară o analiză detaliată a tuturor aspectelor care pot avea un impact în această privință, în calcul intrând resursele existente la dispoziția entității nerezidente în România și nivelul de control exercitat de companie asupra acestora. O astfel de analiză se dovedește, de multe ori, anevoioasă și de durată, însă esențială pentru toate companiile susceptibile să aibă un sediu fix în România, și, mai ales, pentru toate companiile susceptibile să încheie contracte cu un sediu fix al nerezidenților în România, chiar dacă asta presupune ca ele însele ar putea să reprezinte un sediu fix pentru nerezidenți.

Practica, fundamental diferită de teorie. Dacă privim practica inspecțiilor fiscale derulate în ultimii ani, observăm că, în realitate, un sediu fix poate fi creat foarte ușor și, la fel de ușor, stabilită obligația de plată a TVA.

Autoritățile au ridicat problema sediului fix în cadrul a numeroase inspecții fiscale efectuate la nivelul companiilor din diverse arii de activitate, precum industria farmaceutică, industria auto, producători/procesatori, chiar și în domeniul energiei.

Au existat, astfel, situații în domeniul procesării de bunuri, când autoritățile au considerat ca entitatea nerezidentă este stabilită în România printr-un sediu fix, întrucât dispune de resursele umane și tehnice ale procesatorului, parte afiliată. Cât privește domeniul energiei, amintim cazul companiilor nerezidente care au obținut licențe de vânzare/cumpărare de energie și gaze, cu condiția să dețină o prezență juridică în România.

În toate aceste situații, autoritățile fiscale au considerat ca entitatea nerezidentă este stabilită în România printr-un sediu fix, impunând obligații fiscale suplimentare de TVA semnificative în sarcina companiilor. De asemenea, pe lângă impactul financiar imediat constând în TVA impusă companiilor ca urmare a inspecțiilor fiscale, societățile în cauză sunt nevoite să regândească întreg modelul de business practicat până în prezent, pentru a evita astfel de costuri în viitor.

Spețe europene, impact în peisajul local al sediilor fixe. Dacă ne uităm la ce se întâmplă în piața locală, subiectul sediilor fixe creează un potențial chiar mai larg de controversă fiscală și aici amintesc trimiterea în așteptare în cazul austriac C-931/19 privind închirierea de bunuri imobile sau sesizarea în cazul românesc C-333/20 privind dependența unui furnizor farmaceutic de compania afiliată care prestează servicii de marketing, publicitate și reglementare, în vederea promovării produselor furnizorului și a creșterii cererii pentru produsele sale.

Este nevoie ca deciziile din cele două sesizări preliminare să ofere claritate cu privire la provocările asociate sediilor fixe și, în mod ideal, să aducă mai multă coerență și armonizare între statele membre ale UE. Privind întrebările în curs de soluționare, răspunsurile mult așteptate vor clarifica, sperăm: cum trebuie interpretată condiția esențială – ”suficiente resurse tehnice și umane”, care este pragul de ”suficiență” la care trebuie să ne raportăm, mai ales cum cele două criterii (resursa umană versus resursa tehnică) trebuie să fie întotdeauna prezente în aceeași măsură; în cazul activităților care implică doar o toleranță pasivă a unui act sau a unei situații, așa cum este cazul închirierii de proprietăți, în ce măsură este necesară prezența resurselor umane la sediul comercial.

De asemenea, ar fi necesar și să se stabilească în ce măsură dependența de o companie afiliată, care oferă servicii de asistență pentru comercializarea produselor și creșterea cererii, poate avea drept rezultat ca aceasta din urmă să acționeze ca sediu fix pentru un nerezident. În special, în ce măsură controlul asupra unei companii afiliate, datorită majorității deținerii acțiunilor, ar putea fi interpretat prin faptul că nerezidentul dispune de acces imediat și permanent la resurse umane și tehnice, astfel încât să se creeze din oficiu un sediu fix.

Puncte de acțiune. Deși așteptarea din piață este mare, nici chiar ultimele decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) în cauzele poloneze C-605/12 (Welmory) și C-547/18 (Dong Yang Electronics) nu au oferit răspunsuri complete. Într-un moment în care sediile fixe reprezintă o prioritate majoră pe agenda inspecțiilor fiscale, este nevoie bineînțeles de o mai mare claritate, fie din hotărârile CJUE, fie din orientările UE suplimentare sau din notele explicative, pentru a atinge neutralitatea și securitatea juridică. Între timp, devine esențial pentru contribuabili să-și (re)analizeze modelele de business, interacțiunea cu diferiți parteneri de afaceri (fie afiliați sau nu) și prevederile legislațiilor specifice de reglementare (care implică acordarea unor licențe specifice de activitate sau solicita diverse forme de prezență juridică), în special în țări precum România unde autoritățile au adoptat o

interpretare mai largă a sediilor fixe în comparație cu interpretarea CJUE și chiar și-au extins evaluarea în diferite sectoare de afaceri și scheme comerciale. Cu ajutorul acestor analize amanunțite, companiile vor fi mai pregătite în dezbaterile privind sediile fixe cu autoritățile fiscale.

Cum criteriile de stabilire a sediului fix au făcut subiectul unor îndelungi dezbateri la nivel european și a numeroase cazuri ale CJUE (începând din anul 1984), au suferit modificări (delimitarea sediului fix activ și pasiv adusă prin Regulamentul European 282/2011) și încă ridică probleme serioase pentru afacerile transfrontaliere în diverse țări (Polonia, Austria, Germania sau România), este previzibil ca definirea lor să nu se oprească aici, nici în plan european, nici în plan local.