

Decizia CJUE privind sediul fix invalideaza practica ANAF și restabilește legitimitatea acestui model de business în industrii, precum auto și farma



**Problematica sediului fix al companiilor nerezidente care deruleaza operațiuni pe teritoriul României a fost în ultima perioada des întâlnita în cadrul inspecțiilor fiscale, generând consecințe financiare semnificative prin impunerea companiilor la plata unor obligații fiscale de sute de milioane de euro și ridicând multiple întrebări asupra legalității și legitimității unor modele de business tradiționale.**

Recenta decizie pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) în data de 7 aprilie în cauza Berlin Chemie (C-333/20) reprezintă în acest context un pas important pentru clarificarea problemei controversate a sediilor fixe pentru TVA și restabilirea încrederii în alegerea modelului de afaceri.

Deși decizia CJUE este succintă față de alte hotărâri pronunțate de CJUE în ceea ce privește controversatul concept al sediului fix, iar instanța europeană a decis, în mod neobișnuit pentru astfel de cazuri, să pronunțe hotărârea fără opinia unui avocat general, aduce o serie de elemente și clarificări importante ce pot avea consecințe semnificative în structurile similare de business din mai multe sectoare, precum domeniul farmaceutic, auto sau structuri de procesare pe baza de comandă.

Având în vedere cazurile prin care a fost stabilită existența unui sediu fix în cadrul controalelor fiscale din România, liniile directe incluse în cauza Berlin-Chemie sunt deosebit de importante atât pentru soluționarea disputelor deja inițiate, cât mai ales pentru clarificarea modului de interpretare și aplicare a legii în inspecțiile viitoare. Rămâne de văzut în ce măsură autoritățile fiscale românești își vor reconsidera punctul de vedere și vor lua în considerare argumentele prezentate de Curte în rezolvarea cazurilor privind sediile fixe de TVA.

În cazul menționat, o entitate din Germania (Berlin Chemie AG) comercializează produse farmaceutice în România. În vederea promovării active a produselor comercializate pe teritoriul României, a fost înființată o filială românească deținută în proporție de 95% de către societatea nerezidentă (Berlin Chemie AG). Astfel, în baza unui contract semnat între cele două entități, filiala românească a fost responsabilă cu desfășurarea de activități de marketing și promovare a produselor Berlin Chemie AG, inclusiv alte activități conexe, precum obținerea de autorizații, certificate și altor permise necesare pentru derularea operațiunilor Berlin Chemie AG în România, monitorizarea cazurilor de concurență neloială, încălcări de patent, oferirea de asistență în studii clinice etc.

Filiala românească a considerat că Berlin Chemie AG are statutul de entitate nestabilită în România și, prin urmare, nu a perceput TVA pe facturile sale, considerând că locul de impozitare a TVA pentru aceste servicii este în Germania, aplicând regula generală B2B.

Cu toate acestea, în opinia autorităților fiscale din România, faptul ca filiala românească este deținută în proporție de 95% de către Berlin Chemie AG și era unicul sau client, societatea germană a avut acces imediat și neîntrerupt la resursele umane și tehnice pe teritoriul României (referindu-se la resursele umane și tehnice ale entității românești). Drept urmare, autoritățile fiscale din România au emis o decizie de impunere prin care au considerat ca Berlin Chemie AG deține în acest mod un sediu fix în România, iar locul prestării serviciilor trebuia considerat a fi în România cu consecința aplicării cotei naționale de TVA.

În litigiul derulat între Berlin Chemie și autoritățile fiscale din România, instanța de judecată a apreciat ca nu sunt suficient de clare criteriile în baza cărora se considera ca există un sediu fix și modul în care acest concept trebuie interpretat în conformitate cu dreptul UE, astfel încât a decis sesizarea CJUE.

### **Decizia CJUE în mult așteptata cauza Berlin Chemie**

CJUE a fost sesizată pentru a clarifica dacă o societate nerezidentă care deține o filială într-un alt stat membru creează un sediu fix în acel stat membru prin resursele umane și tehnice ale acestei filiale ca urmare a faptului ca are acces imediat și permanent la astfel de resurse prin intermediul societății afiliate pe care o controlează, la care deține majoritatea părților sociale și al cărei unic client este.

Cu toate ca decizia pronunțată este succintă, apreciem ca aduce claritate cu privire la trei criterii esențiale ce trebuie verificate în scopul stabilirii existenței unui sediu fix.

În primul rând, hotărârea CJUE analizează relevanța relației de afiliere dintre părți pentru existența sediului fix. Astfel, în acest caz, instanța a decis ca a deține o filială nu implică automat ca societatea nerezidentă are un sediu fix în alt stat membru. Curtea a amintit ca, pentru existența unui sediu fix este obligatoriu a se proba ca societatea nerezidentă deține în alt stat membru o structură adecvată de resurse umane și materiale care prezintă un grad suficient de permanență iar aceasta împrejurare trebuie să fie stabilită în lumina realității economice și comerciale, iar nu dedusă din simpla relație de afiliere dintre părți. Mai mult, decizia CJUE reiterează ca în ceea ce privește criteriul privind „disponerea de resurse umane și tehnice”, așa cum s-a decis în alte hotărâri anterioare ale CJUE, în vederea existenței unui sediu fix nu este necesar personalul acestui sediu să fie legat printr-un contract de muncă de persoana impozabilă înșăși și ca resursele materiale să fie în proprietatea sa. Cu toate acestea este esențial ca entitatea nerezidentă să aibă puterea de a dispune de resursele umane și tehnice respective, ca și cum ar fi ale sale, în temeiul, de exemplu, al unor contracte de servicii sau de locațiune care să pună resursele menționate la dispoziția persoanei impozabile și care să nu poată fi reziliate în termen scurt.

Or, în speța de față, personalul societății române era limitat la activitățile de marketing, reglementare, publicitate și reprezentare, servicii care erau utilizate de către resursele umane și tehnice ale societății din Germania pentru a efectua vânzarile de produse farmaceutice în România.

Un al doilea criteriu extrem de important analizat de CJUE în recenta sa hotărâre din cazul Berlin Chemie are în vedere aptitudinea sediului fix de a primi prestațiile de servicii care îi sunt furnizate și a le utiliza pentru necesitățile proprii ale activității sale, și anume ”pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestații de servicii impozabile”. Așadar, este esențial pentru a se putea conchide în sensul existenței unui sediu fix și a se stabili ca obligația de plată a TVA ia naștere în statul membru unde se află sediu fix – beneficiar al serviciilor, și nu în statul membru unde beneficiarul este stabilit/are domiciliul, să se dovedească ca sediul fix – beneficiar al serviciilor ”a consumat în concret aceste servicii” pentru a-și derula propriile activități economice (știut fiind ca principalul obiectiv al TVA este impozitarea la locul consumului efectiv).

Or, în speța Berlin Chemie CJUE a reținut ca societatea menționată nu participă direct la vânzarea și la livrarea produselor farmaceutice ale societății germane și nu își asumă angajamente față de terți în numele acestei din urma societăți astfel încât nu s-ar putea concluziona ca a primit serviciile și le-a folosit în mod concret pentru derularea

de activități economice.

Nu în ultimul rând, o alta confirmare extrem de importanta menționata de catre Curte se refera la faptul ca aceleași resurse umane și tehnice care sunt disponibile la nivelul filialei românești nu pot fi considerate ca fiind utilizate atât pentru a furniza servicii (i.e. de la filiala româneasca catre presupusul sediu fix), cât și pentru a primi aceleași servicii (i.e. primirea serviciilor de catre presupusul sediul fix).

Cu toate ca repere ale unei astfel de concluzii mai fusesera atinse si in alte cauze avocații generali care au emis opinii în cauzele CJUE (a se vedea concluziile Avocatului General din cauza Welmory C-605/12, para. 52-53 și concluziile Avocatului General din cauza Dong Yang Electronics C-547/18, parag. 29-33) este pentru prima data când aceasta concluzie este tranșata de CJUE în motivarea unei hotărâri pe care o pronunța, soluția fiind nu doar clar și ferm exprimata ci și una justa și echitabila, în opinia noastra.