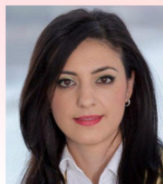


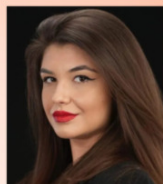
Decizie de referință: Instanțele anulează o decizie de înregistrare fiscală din oficiu a unui sediu fix și tranșează astfel o practică des întâlnită în inspecțiile fiscale



Ana-Maria Iordache
Partener
D&B David și Baias



Adriana Costea
Partener
PwC România



Camelia Manuela Niță
Avocat senior
D&B David și Baias

Instanțele de judecată au anulat definitiv decizia de înregistrare fiscală din oficiu a unui sediu fix în România pentru o societate nerezidentă, stabilind o jurisprudență de referință în materia de TVA din perspectiva noțiunii de sediu fix. Decizia a fost obținută de avocații D&B David și Baias care au fost sprijiniți de contribuția în materie fiscală a echipei PwC România.

Instanța a constatat că decizia de înregistrare fiscală a fost emisă cu încălcarea gravă a dreptului la apărare prin faptul că autoritatea fiscală nu a audiat entitatea nerezidentă, deși acest drept este garantat atât de legislația națională, cât și de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Mai mult, decizia de înregistrare fiscală nu a fost motivată în fapt și în drept, ci s-a limitat la preluarea unor constatări din alte acte de impunere emise pentru un alt contribuabil (i.e. partenerul comercial român al nerezidentului) fără o analiză proprie.

Astfel, decizia rămasă definitivă tranșează o practică tot mai des întâlnită în cadrul inspecțiilor fiscale în materia TVA: stabilirea existenței unui sediu fix al unui nerezident în România exclusiv pe baza constatărilor făcute la partenerul comercial din România, fără audierea entității vizate și fără o motivare proprie a organului emitent.

Instanțele de judecată au anulat definitiv o decizie de înregistrare fiscală emisă pentru o entitate nerezidentă, reținând că dreptul la audiere prevăzut atât de legislația națională, cât și de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene nu poate fi „sarit” pe motiv că a existat o inspecție la un alt contribuabil. Mai mult, instanțele de judecată au constatat lipsa motivării în fapt și în drept a actului administrativ-fiscal, precum și imposibilitatea ca un ordin ANAF să deroge sau să adauge la o lege organică.

În speța, administrația fiscală a susținut că notificarea și audierea entității nerezidente nu mai sunt necesare atunci când decizia de înregistrare fiscală se bazează pe constatări ale unei echipe de inspecție fiscală, chiar dacă acea inspecție a vizat o altă societate, în speța partenerul comercial din România. Instanțele de judecată au respins aceste argumente, arătând că excepția prevăzută de procedura reglementată prin OPANAF nr. 2921/2016 se referă doar la situațiile în care verificarea s-a făcut chiar la contribuabilul care urmează a fi înregistrat fiscal, adică acolo unde dreptul la audiere s-a consumat deja în cadrul inspecției și al discuției finale.

În cauză, decizia de înregistrare fiscală s-a limitat la afirmația generică potrivit căreia societatea nerezidentă „dispune de suficiente resurse tehnice și umane pentru a avea un sediu fix în România”, fără identificarea resurselor, fără adresa pretinsului sediu fix, fără descrierea operațiunilor prin care aceste resurse ar fi realizat livrări sau prestări în numele nerezidentului și fără administrarea de probe proprii.

Un element de greutate în soluție l-a reprezentat situația partenerului comercial român. Actele de impunere emise

împotriva acestuia, mai exact cele care au stat la originea demersului de înregistrare fiscală a nerezidentului, au fost desființate de două ori (i.e. cu refacerea inspecției fiscale), pe baza aceluiași motive: lipsa probelor concludente privind existența unui sediu fix al nerezidentului în România prin intermediul resurselor partenerului. În final, însuși autoritatea fiscală a ajuns să invalideze teza existenței pretinsului sediu fix în urma refacerii inspecției fiscale, ceea ce a lăsat fără fundament decizia de înregistrare fiscală emisă față de nerezident.

Din punct de vedere substanțial, pe baza argumentelor prezentate de avocații D&B David și Baias, instanța a mers mai departe și a subsumat analiza criteriilor de sediu fix jurisprudenței CJUE, reținând linia constantă a acestora, în special principiile rezultate din hotărârea recentă C-533/22 - SC Adient Ltd & Co. Kg: relația de afiliere și prestarile de servicii auxiliare nu sunt, prin ele însele, determinante, iar resursele umane și tehnice trebuie să fie distincte de cele prin intermediul cărora partenerul din România furnizează în mod regulat servicii în beneficiul nerezidentului. Mai mult, respectivele resurse care sunt prezumate a genera un sediu fix pentru entitatea nerezidentă, trebuie să fie efectiv implicate, în mod regulat, în operațiunile taxabile efectuate de această entitate nerezidentă în statul membru unde aceasta se prezuma că ar fi stabilită din punct de vedere TVA.

Într-o formulare mai simplistă, instanța subliniază în fapt un argument extrem de relevant, și anume faptul că aceeași resursă nu poate fi simultan parte din prestare, adică „prestatorul” și totodată și „beneficiarul” serviciilor care sunt presupuse a genera un sediu fix din perspectiva TVA. Astfel, în lipsa probelor că angajații partenerului din România au negociat, încheiat sau executat contracte în numele nerezidentului ori că nerezidentul a putut dispune de resursele entității rezidente din România, într-un mod similar celui prin care dispune de propriile resurse, concluzia existenței unui sediu fix nu se susține, fiind lipsită de fundament.

Implicațiile practice sunt clare. Pentru administrația fiscală, drumul scurt de a „importa” concluziile unei inspecții fiscale la partenerul român pentru a stabili un sediu fix la nivelul entității nerezidente este închis. Pe viitor, echipele de inspecție fiscală vor trebui să administreze probe directe privind existența resurselor umane și tehnice, controlul și utilizarea lor efectivă în operațiuni locale, cu audierea contribuabilului vizat și cu o motivare completă, în fapt și în drept. Stabilirea locului operațiunilor și, implicit, a persoanei obligate la plata TVA, trebuie să se întemeieze pe fapte verificabile, nu pe prezumții extrase din relații comerciale sau de acționariat.

Pentru contribuabili, hotărârea oferă un cadru solid de apărare: invocarea dreptului la audiere, cerința motivării și respectarea standardului probator: fapte concrete, probe privind resursele sediului fix, fluxul operațional și recurența operațiunilor, o documentare atentă a caracterului auxiliar al resurselor din România și faptul că operațiunile comerciale (negociere, contractare, facturare) se desfășoară în afara României.

Soluția obținută în acest dosar reprezintă un rezultat remarcabil, într-un context juridic de o complexitate excepțională, a cărui rezolvare s-a întins pe parcursul a peste cinci ani.