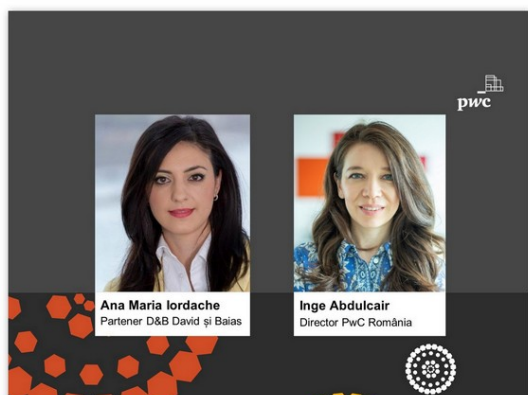


O decizie CJUE aduce clarificari în problematica controversata a sediilor fixe pentru TVA care poate genera plata unor obligații fiscale semnificative



O decizie a Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) de la finele lunii iunie, în cauza Cabot Plastics C-232/22, aduce clarificari extrem de importante în privința problematicii controversate a sediilor fixe pentru TVA. Speța este una des întâlnită și în cadrul inspecțiilor fiscale derulate de autoritățile din România, având potențialul de a genera consecințe financiare semnificative companiilor prin impunerea la plata unor obligații fiscale de sute de milioane de euro.

Deși cu privire la problematica sediului fix exista o bogată jurisprudența europeană, aceasta decizie CJUE este prima cauză care vizează serviciile de procesare pe baza de contract în regim de exclusivitate, putând avea consecințe semnificative în structurile de business care aplica modelul de afacere de tip procesator ("toll manufacturing"). Pe de altă parte, hotărârea prezintă o relevanță deosebită pentru că analizează, pe lângă condițiile generale de existența a sediului fix, categoriile de prestații auxiliare sau suplimentare care pot fi prestate de procesator, fără a se considera că nerezidentul deține sediu fix.

Totodată, în această cauză, CJUE pune accent în mod particular asupra condiției pe care noi o considerăm esențială pentru existența sediului fix, respectiv condiția ca resursele tehnice și umane deținute sau controlate de entitatea nerezidentă pe teritoriul celuilalt stat să fie utilizate pentru participarea la realizarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru nevoile aceluși sediu fix. Astfel, dacă până la acest moment jurisprudența CJUE s-a axat pe analizarea condițiilor privitoare la existența unei structuri de resurse umane și tehnice și, respectiv când se poate considera că există un grad suficient de permanență pentru a putea concluziona că există un sediu fix, aspectele privitoare la condiția utilizării acestor resurse în cadrul activității economice nu au făcut obiectul unei analize detaliate a CJUE în spețele anterioare.

Situația de fapt în cauza Cabot Plastics

Societatea Cabot Plastics din Belgia a încheiat un contract de prestări servicii de procesare cu entitatea Cabot Switzerland din Elveția. În cadrul acestui aranjament, Cabot Plastics utilizează în mod exclusiv echipamentele proprii pentru a transforma, în beneficiul societății Cabot Switzerland și sub conducerea sa, materii prime în produse care intra în fabricația de materiale plastice. Prestările de servicii efectuate de Cabot Plastics în beneficiul acestei din urma societăți constituie cvasitotalitatea cifrei sale de afaceri.

Conform contractului, Cabot Plastics depozitează în incintele sale, materiile prime cumparate de Cabot Switzerland și le transformă apoi în produse utilizate la fabricarea de materiale plastice. În continuare, aceasta stochează produsele respective, înainte ca ele să fie vândute de Cabot Switzerland, din Belgia, diferiților săi clienți pe piața belgiană, pe piața europeană sau pentru export.

De asemenea, conform contractului încheiat, Cabot Plastics furnizează o serie de servicii suplimentare în beneficiul Cabot Switzerland, precum depozitarea produselor, inclusiv gestionarea produselor depozitate în antrepozite deținute de terți, trimiterea de recomandări în vederea optimizării procesului de producție, verificări și evaluări tehnice interne și externe, comunicarea rezultatelor către Cabot Switzerland sau livrările ori serviciile necesare către alte unități de producție. Totodată, Cabot Plastics facilitează formalitățile vamale, respecta standardele și procedurile dezvoltate de Cabot Switzerland în materie de control al calității și de asigurare a calității, oferă acestei societăți suport pentru ameliorarea proceselor de producție și de planificare a activităților sale, îi oferă suport administrativ în materie de accize și de taxe vamale, acționează în calitate de importator oficial pe seama și la cererea acestei societăți și gestionează materialele de ambalare.

Autoritățile fiscale din Belgia au susținut ca, Cabot Switzerland deține pe teritoriul statului belgian un sediu fix, întrucât utilizează resursele tehnice (i.e. uzinele de producție, centrul de distribuție și locurile de depozitare care aparțin Cabot Plastics), precum și resursele umane (i.e. personalul operațional al Cabot Plastics), acestea fiind puse la dispoziția Cabot Switzerland, având în vedere ca entitatea din Belgia acționează în regim de exclusivitate pentru societatea elvețiană. Mai mult, autoritățile belgiene consideră ca aceste resurse reprezintă o structură adecvată pusă la dispoziția Cabot Switzerland de către Cabot Plastics care îi permite să primească și să utilizeze produsele rezultate din procesare, în scopul realizării propriilor livrări de bunuri în Belgia de la sediul sau fix.

Care a fost decizia și argumentația CJUE?

CJUE infirmă abordarea autorităților fiscale din Belgia, explicând trei aspecte esențiale care prezintă relevanța pentru a se putea decide dacă există sau nu un sediu fix.

În primul rând, CJUE arată ca, împrejurarea că persoana impozabilă prestatoare de servicii se angajează contractual să utilizeze echipamentele și personalul sau exclusiv pentru prestatările de servicii în beneficiul entității nerezidente, fie aceasta chiar și singurul sau client, nu poate însemna că această entitate are un sediu fix, atâta timp cât prestatorul de servicii în cauză rămâne responsabil pentru resursele proprii și furnizează aceste prestații pe riscul propriu. Astfel, contractul de prestări de servicii, deși exclusiv, nu are ca efect prin el însuși ca resursele acestui prestator devin cele ale clientului sau.

În al doilea rând, CJUE contrazice opinia autorităților belgiene referitoare la faptul că derularea de către Cabot Plastics a unor servicii accesorii și suplimentare serviciului principal de procesare ar echivala cu implicarea acestei entități în activitatea economică a entității nerezidente. Astfel, CJUE susține că, pentru a putea decide în sensul existenței sau nu a unui sediu fix, este esențial să se analizeze dacă o persoană impozabilă beneficiară de servicii le primește sau nu în cadrul sediului sau fix. Pentru realizarea acestei analize se impune a se face o diferență între (i) prestarea acestor servicii și capacitatea persoanei impozabile beneficiare de a le primi în cadrul unui asemenea sediu comercial și (ii) operațiunile pe care aceasta persoană impozabilă le efectuează ea însăși în cadrul activității sale economice, precum, în speță, vânzarea bunurilor rezultate din fabricarea în regim de subcontractare. Simplul fapt că prestatorul de servicii furnizează destinatarului acestora și prestațiile accesorii respective, facilitând astfel activitatea economică a destinatarului, precum vânzarea de produse rezultate din fabricarea în regim de subcontractare, nu are efect asupra chestiunii existenței unui sediu comercial fix al destinatarului, concluzionează CJUE.

Nu în ultimul rând, reiterând concluziile din cauza Berlin Chemie, CJUE atrage atenția că o calificare drept „sediul fix” nu poate depinde numai de statutul juridic al entității în cauză, iar faptul că o societate deține o filială într-un stat membru nu înseamnă în sine că aceasta are și sediul fix în statul respectiv. Astfel, având în vedere aranjamentul contractual dintre cele două părți, în special faptul că Cabot Plastics prestează servicii de procesare în regim de exclusivitate către Cabot Switzerland, prestatările de servicii efectuate constituind cvasitotalitatea cifrei sale de afaceri, CJUE arată că din elementele situației de fapt nu reiese că ar fi posibil să se diferențieze resursele

utilizate de Cabot Plastics pentru serviciile sale de fabricație în regim de subcontractare de cele care ar fi, potrivit administrației fiscale, utilizate de Cabot Switzerland pentru a primi aceste prestații în Belgia, în cadrul pretinsului sau sediu comercial fix, care, de altfel, ar fi constituit, potrivit acestei administrații, numai din resursele care aparțin Cabot Plastics.

Care este impactul asupra companiilor care acționează în calitate de procesatori în relația cu companii nerezidente?

Decizia CJUE în acest caz duce la o situație favorabilă pentru companiile de procesare ("toll manufacturers"), având în vedere că aduce claritate asupra conceptelor detaliate mai sus și mai ales datorită faptului că, în premieră, este un caz specific pe acest model de business. Presupunem că acest lucru va oferi claritate pentru multe cazuri în punerea în aplicare practică, parțial pentru că aceasta hotărâre se bazează pe linia care a fost inițiată în hotărârea Berlin Chemie (C-333/20). Companiile care activează atât în România cât și în alte state din Uniunea Europeană ar trebui să analizeze situația lor de fapt în contrapartidă cu aceste concluzii și să identifice dacă au sau nu un sediu fix în acele state membre.