

DECIZIA nr. 178/2021
privind solutionarea contestatiei formulata de
x,
inregistrata la DGRFPB sub nr.x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Fiscala pentru Contribuabili Nerezidenti cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **x**, cu sediul in x, prin imputernicit x, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFCN sub nr. 11262/**23.11.2020**, il constituie Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/09.10.2020 emisa de AFCN, comunicata in data de **13.11.2020**, prin care s-a respins la rambursare TVA in suma de x lei.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

Urmare dificultatilor financiare intampinate in anul 2015, societatea x, societatea mama a grupului din care face parte contestatara, a demarat procedura insolventei. In cadrul acestei proceduri, contestatara a fost desemnata ca succesoare legala.

Intre x si x (companie detinatoare a x SRL) exista o stransa relatie comerciala, x imprumutand x pentru a cumpara prin intermediul x SRL din Romania, terenuri situate in Romania.

x SRL detinea in Romania la momentul respectiv proprietati imobiliare reprezentand terenuri situate in judetele Iasi, Neamt si Covasna.

Pentru recuperarea contravalorii imprumutului acordat de catre x, prin x, a efectuat formalitatile necesare vanzarii terenurilor detinute in acel moment de catre x SRL. O parte dintre acestea au fost vandute catre x SRL, conform contractului de vanzare-cumparare din data de 22.06.2016.

Contestatara a fost obligata sa suporte 50% din tariful autentificarii notariale.

Administratorul insolventei, x, a angajat SC x SPARL pentru a presta servicii de consiliere juridica in legatura cu bunurile imobile din Romania.

x a platit TVA in suma de x lei aferenta facturilor primite de la partenerii sai si a solicitat rambursarea acestei sume.

Facturile primite de la cei doi parteneri, SC x SPARL si x SRL au fost emise in baza contractelor atasate la contestatie.

Facturile primite de la SC x SPARL fac trimitere la contractul nr. x si la actele aditionale la acest contract, iar conform descrierilor din facturi si din rapoartele de activitate, serviciile de asistenta juridica au fost prestate in legatura cu bunurile imobile detinute de x SRL, in contextul insolventei societatii x.

Factura emisa de x SRL este emisa in legatura cu jumatate din contravaloarea onorariului catre notar pentru autentificarea contractului de vanzare-cumparare a unei parti a bunurilor imobile detinute de x SRL.

In cursul lunii ianuarie 2016, reprezentantii SC x SPARL au analizat, revizuit si furnizat comentarii si consultanta in legatura cu contractul de vanzare-cumparare care a fost semnat ulterior intre x SRL si x SRL.

Locul prestarii serviciilor de consultanta in legatura cu bunurile imobile situate in judetele Iasi, Neamt si Covasna se considera a fi in Romania, conform art. 278 alin 4 din Codul fiscal.

In concluzie, societatea solicita admiterea contestatiei.

II. Prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/09.10.2020, AFCN a respins la rambursare TVA in suma de x lei, avand in vedere urmatoarele considerente:

- facturile nu sunt intocmite pe baza unui contract, ci pe baza unor rapoarte de activitate (declaratii de servicii);

- rapoartele de activitate nu identifica concret un teren agricol care urma a fi vandut, in cuprinsul rapoartelor de activitate fiind mentionat numai "formalitati Registrul Comertului, apeluri telefonice, revizuire documente si actualizare index camera de date, revizuire lista documente VDR, urmarire corespondenta, corespondenta VDR, actualizare documente VDR, email-uri";

- activitatile cuprinse in rapoartele de activitate nu se refera la incheierea de acte notariale sau elaborarea unui anumit contract de vanzare-cumparare sau achizitionarea unor bunuri mobile identificate, ci, asa cum se stipuleaza in facturi, se refera la acordarea de consultanta cu privire la organizarea camerei de date virtuale aferenta vanzarii proprietatilor funciare sau ale actiunilor detinute de x, consultanta cu privire la vanzarea actiunilor x si consultanta cu privire la vanzarea de terenuri de catre PTH;

- rapoartele de activitate contin simple insiriri de activitati cu caracter general, fara a contine detalii privind modalitatea de realizare a activitatilor respective, societatea neprezentand niciun document justificativ privind modul in care s-au materializat discutiile purtate si analizele efectuate de prestator, de exemplu: revizuirea/analizarea contractului de vanzare-cumparare cu privire la vanzarea unor terenuri din Romania, conform declaratiilor reprezentantilor societatii;

- rapoartele de activitate fac referire in parte la activitati care nu au legatura cu vanzarea vreunui teren;

- serviciile de asistenta juridica se refera la procedura insolventei societatii x, motiv pentru care locul prestarii serviciilor nu este considerat a fi in Romania, conform dispozitiilor art. 278 alin 2 din Codul fiscal, iar factura a fost eronat intocmita cu TVA.

III. Luand in considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatările organului fiscal, susținerile societății și prevederile legale pe perioada supusă verificării se retin următoarele:

3.1 Referitor la TVA în suma de x lei aferentă poziției 10 din cererea de rambursare:

Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care, urmare analizării contestației și a documentației depusă în susținerea acesteia, AFCN a propus admiterea contestației pentru TVA în cuantum de x lei.

În fapt, prin Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. xD/09.10.2020, AFCN a respins la rambursare TVA în suma de x lei aferentă poziției 10 din cererea de rambursare nr. x/05.09.2017 cu privire la factura emisă de x SRL reprezentând *“rambursarea 50% factura nr. x emisă de către Notarul Public x la data de 22.06.2016, conform document anexat semnat de către x”*.

Se retine că societatea nerezidentă a depus în susținerea contestației:

- contractul de vânzare-cumpărare autentificat sub nr. x încheiat între x SRL și x SRL, având ca obiect vânzarea-cumpărarea mai multor loturi de teren, împreună cu construcțiile aferente, incluse în fondul forestier și situate în județele Iași și Neamț, în care se menționează că: *“s-a perceput onorariul de x lei + x lei TVA, în total x lei, achitat cu OP 2016 și facturile fiscale nr. x și x eliberate de biroul notarial;*

- adresa din data de 07.07.2016 prin care contestația se obligă să suporte 50% din tariful autentificării notariale a contractului anterior menționat.

În drept, art. 276 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

”Art. 276 (1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct. 3.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează că:

”3.4 Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și sesizare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, **precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele**

contestatorului și documentele în susținere, în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării”.

Potrivit acestor dispoziții legale, organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, analizând contestația în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.

Organul fiscal are obligația de a întocmi Referatul cu propuneri de soluționare având în vedere toate argumentele contestatarului și documentele în susținere. Totodată, i se ofera posibilitatea de a se pronunța asupra probelor noi depuse în susținerea cauzei.

Față de cele mai sus prezentate, având în vedere că urmare analizării documentelor prezentate de societate cu ocazia contestației, înainte de a transmite dosarul contestației către organul de soluționare, AFCN a analizat documentația transmisă și a precizat prin referatul cauzei că pentru suma de **x lei**, societatea a prezentat documente care să justifice rambursarea de TVA, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFPB nu va mai analiza fondul cauzei și, la propunerea AFCN, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică:

“Art. 279 (1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”,

va admite în parte contestația formulată de **x** și va anula în parte Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată nr. xD/09.10.2020 emisă de AFCN, cu privire la TVA respinsă la rambursare în suma de **x lei**.

3.2 Referitor la TVA în suma de x lei aferentă pozițiilor 1 - 9 din cererea de rambursare:

Cauza supusă soluționării este dacă societatea nerezidentă are dreptul la rambursarea TVA în suma de x lei, în condițiile în care argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organului fiscal.

In fapt: în baza cererii de rambursare nr. x/05.09.2017, aferentă perioadei 01.01.2016 - 31.12.2016, a fost emisă Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adăugată pentru persoanele impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene înregistrată sub nr. xD/09.10.2020, prin care AFCN a respins la rambursare TVA în suma de **x lei** aferentă pozițiilor 1 - 9 din cerere, având în vedere următoarele considerente:

- facturile nu sunt întocmite pe baza unui contract, ci pe baza unor rapoarte de activitate (declarații de servicii);

- rapoartele de activitate nu identifica concret un teren agricol care urma a fi vandut, in cuprinsul rapoartelor de activitate fiind mentionat numai "formalitati Registrul Comertului, apeluri telefonice, revizuire documente si actualizare index camera de date, revizuire lista documente VDR, urmarire corespondenta, corespondenta VDR, actualizare documente VDR, email-uri";

- activitatile cuprinse in rapoartele de activitate nu se refera la incheierea de acte notariale sau elaborarea unui anumit contract de vanzare-cumparare sau achizitionarea unor bunuri mobile identificate, ci, asa cum se stipuleaza in facturi, se refera la acordarea de consultanta cu privire la organizarea camerei de date virtuale aferenta vanzarii proprietatilor funciare sau ale actiunilor detinute de x, consultanta cu privire la vanzarea actiunilor x si consultanta cu privire la vanzarea de terenuri de catre x;

- rapoartele de activitate contin simple insiruirii de activitati cu caracter general, fara a contine detalii privind modalitatea de realizare a activitatilor respective, societatea ne reprezentand niciun document justificativ privind modul in care s-au materializat discutiile purtate si analizele efectuate de prestator, de exemplu: revizuirea/analizarea contractului de vanzare-cumparare cu privire la vanzarea unor terenuri din Romania, conform declaratiilor reprezentantilor societatii;

- rapoartele de activitate fac referire in parte la activitati care nu au legatura cu vanzarea vreunui teren;

- serviciile de asistenta juridica se refera la procedura insolventei societatii x, motiv pentru care locul prestarii serviciilor nu este considerat a fi in Romania, conform dispozitiilor art. 278 alin 2 din Codul fiscal, iar factura a fost eronat intocmita cu TVA.

In drept, potrivit art. 302 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal si ale pct. 72 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

Codul fiscal:

"Art. 302 - Rambursarea taxei către persoane impozabile neînregistrate în scopuri de TVA în România și rambursarea TVA de către alte state membre către persoane impozabile stabilite în România

(1) În condițiile stabilite prin normele metodologice:

a) persoana impozabilă nestabilă în România, care este stabilită în alt stat membru, neînregistrată și care nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România, poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii, efectuate în România."

Norme metodologice:

"72. (1) În baza art. 302 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă nestabilă în România, dar stabilită în alt stat membru poate beneficia de rambursarea taxei pe valoarea adăugată aferente importurilor și achizițiilor de bunuri/servicii efectuate în România. Taxa pe valoarea adăugată se rambursează de către România, statul membru în care au fost achiziționate bunuri/servicii sau în care s-au efectuat importuri de bunuri, dacă persoana impozabilă respectivă îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) pe parcursul perioadei de rambursare nu a avut în România sediul activității sale economice sau un sediu fix de la care să fi efectuat operațiuni economice sau, în lipsa unor astfel de sedii fixe, domiciliul sau reședința sa obișnuită;

b) pe parcursul perioadei de rambursare nu este înregistrată și nici nu este obligată să se înregistreze în scopuri de TVA în România conform art. 316 din Codul fiscal;

c) pe parcursul perioadei de rambursare nu a livrat bunuri și nu a prestat servicii considerate ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția următoarelor operațiuni:

1. prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal;

2. livrarea de bunuri și prestarea de servicii către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal.

(2) Nu se rambursează:

a) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată incorect;

b) taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrări de bunuri care sunt sau pot fi scutite în temeiul art. 294, 295 și 296 din Codul fiscal;

c) taxa pe valoarea adăugată facturată agenților de turism, inclusiv turoperatorilor, care aplică regimul special de taxă, conform echivalentului din alt stat membru al art. 311 din Codul fiscal;

d) taxa pe valoarea adăugată care, conform Codului fiscal, a fost facturată ulterior înregistrării în România în scopuri de TVA a respectivei persoane impozabile, pentru care se aplică prevederile art. 301 din Codul fiscal.

(3) Se rambursează oricărei persoane impozabile nestabilite în România taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii, inclusiv taxa aferentă importurilor, efectuate în România, în măsura în care bunurile și serviciile respective sunt utilizate pentru următoarele operațiuni:

a) **operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în afara României, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;**

b) operațiuni efectuate către o persoană care are obligația de a plăti TVA în conformitate cu art. 307 alin. (2) - (6) din Codul fiscal;

c) prestarea de servicii de transport și de servicii auxiliare acestora, scutite în temeiul art. 294 alin. (1) lit. c) - n), art. 295 alin. (1) lit. c) și art. 296 din Codul fiscal.

(4) Dreptul la rambursarea taxei aferente achizițiilor este determinat în temeiul prevederilor art. 297, 298 și 299 din Codul fiscal. (...)

(22) În cazul în care organul fiscal competent din România consideră că nu are toate informațiile relevante pentru a lua o decizie privind cererea de rambursare în totalitatea ei sau privind o parte a acesteia, poate cere, pe cale electronică, informații suplimentare, inclusiv copii de pe documentele prevăzute la alin. (11), de la solicitant sau de la autoritățile competente din statul membru de stabilire, după caz, pe parcursul perioadei de 4 luni prevăzute la alin. (21). În cazul în care informațiile suplimentare sunt cerute de la o altă sursă decât solicitantul sau o autoritate competentă dintr-un stat membru, cererea se transmite prin mijloace electronice numai dacă destinatarul cererii dispune de astfel de mijloace. Dacă este necesar, se pot solicita alte informații suplimentare. Informațiile solicitate în conformitate cu prezentul alineat pot cuprinde depunerea facturii sau a documentului de import respectiv, în original ori în copie, în

cazul în care există îndoieli întemeiate cu privire la validitatea sau acuratețea unei anumite cereri. În acest caz, plafoanele prevăzute la alin. (11) nu se aplică. (...)

(34) Prevederile alin. (1) - (33) transpun prevederile Directivei 2008/9/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 44 din 20 februarie 2008, și ale Directivei 2010/66/UE a Consiliului din 14 octombrie 2010 de modificare a Directivei Consiliului 2008/9/CE 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, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 275 din 20 octombrie 2010."

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile nerezidente și care nu sunt stabilite în România beneficiază de rambursarea TVA achitată în România dacă sunt îndeplinite mai multe condiții, printre care și condițiile cumulative referitoare la: inexistența sediului activității economice/sediului fix în România, la neînregistrarea sau inexistența obligației înregistrării în scopuri de TVA în România și la neefectuarea de operațiuni impozabile în România, respectiv neefectuarea de livrări de bunuri sau prestări de servicii ce se consideră ca fiind livrate/prestate pe teritoriul României, cu excepția operațiunilor anume precizate în lege.

De asemenea, **pentru a beneficia de rambursarea TVA este necesar ca operațiunile constând în livrări de bunuri sau prestări de servicii să fie impozabile în România, în caz contrar TVA solicitată aparând ca fiind facturată incorect și, în consecință, nerambursabilă.**

De asemenea, conform dispozițiilor art. 278 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 15 și 16 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare în cursul anului 2016:

“Art. 278 Locul prestării de servicii

(...) (2) Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

(4) Prin excepție de la prevederile alin. (2) și (3), pentru următoarele prestări de servicii, locul prestării este considerat a fi:

a) **locul unde sunt situate bunurile imobile, pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile,** inclusiv serviciile prestate de experți și agenți imobiliari, de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu funcție similară, precum tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, de acordare de drepturi de utilizare a bunurilor imobile, pentru servicii de pregătire și coordonare a

lucrărilor de construcții, precum serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier. ”

Norme metodologice:

“**15.** (1) Regulile prevăzute la art. 278 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4) - (7) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal. (...)

16. (1) Prin excepție de la regulile generale prevăzute la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, respectiv persoană impozabilă sau persoană neimpozabilă, locul prestării serviciilor prevăzute la art. 278 alin. (4) din Codul fiscal se stabilește în funcție de regulile prevăzute la alin. (4) al art. 278 din Codul fiscal. Aceste servicii nu se declară în declarația recapitulativă menționată la art. 325 din Codul fiscal, indiferent de statutul beneficiarului, și nici nu se aplică prevederile referitoare la înregistrarea în scopuri de taxă, care sunt specifice prestărilor și achizițiilor intracomunitare de servicii.

(2) Serviciile legate de bunuri imobile prevăzute la art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(3) Prevederile alin. (2) se aplică în special pentru următoarele:

(...) q) serviciile juridice privind transferul unui titlu de proprietate imobiliară, stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unui bun imobil, cum ar fi acte notariale, sau elaborarea unui contract pentru vânzarea sau achiziționarea unor bunuri imobile, chiar dacă operațiunea care privește bunul imobil în cauză nu este finalizată.

(4) Alin. (2) nu se aplică pentru următoarele:

(...) h) serviciile juridice, altele decât cele care fac obiectul alin. (2) lit. q), legate de contracte, inclusiv **consultanța** privind termenii unui contract pentru transferarea unui bun imobil sau executarea unui astfel de contract, ori vizând dovedirea existenței unui astfel de contract, în cazul în care aceste servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate asupra unui bun imobil.”

In analiza naturii serviciilor de natura juridica, respectiv a măsurii în care aceste servicii intră sub incidența prevederilor art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal (ce corespunde art. 47 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, modificata prin Directiva 2008/9/CE a Consiliului), din Normele metodologice anterior citate (care transpun

jurisprudența europeană în materie de TVA) reiese că numai **pentru prestările de servicii care prezintă o legătura suficient de directă cu un bun imobil**, locul prestării se consideră a fi locul unde este situat bunul imobil.

În acest sens, conform jurisprudenței europene relevante în materie (hotărârile CEJ din cauzele C-166/05 Heger, C-530/09 Inter-Mark Group, C-155/12 RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland etc.) **doar serviciile cu legătură suficient de directă** cu un bun imobil pot fi considerate ca având locul prestării unde este situat bunul imobil întrucât o interpretare extensivă a expresiei ”prestările de servicii efectuate **în legătură cu bunurile imobile**” din textul art. 278 alin. (4) lit. a din Codul fiscal (care transpune art. 47 din directivă) ar conduce la rezultate inadecvate scopului impozitării în materie de TVA, deoarece orice serviciu poate, într-un mod sau altul, să fie în legătură cu un bun imobil, înțeles ca un spațiu anume delimitat/situat într-un teritoriu.

De asemenea, în ceea ce privește serviciile legate de bunuri imobile, potrivit art. 31a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului, așa cum este transpus și în legislația națională:

“**Art. 31a** (1) Serviciile legate de bunuri imobile, menționate la articolul 47 din Directiva 2006/112/CE, includ numai acele servicii care au o legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunul imobil în următoarele cazuri:

(a) sunt derivate dintr-un bun imobil, iar respectivul bun imobil este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate;

(b) sunt furnizate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun.

(2) Alineatul (1) **se aplică** în special pentru următoarele:

(q) **serviciile juridice privind transferul unui titlu de proprietate imobiliară, stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unui bun imobil** (fie că acesta este asimilat sau nu unui bun corporal), cum ar fi **acte notariale sau elaborarea unui contract pentru vânzarea sau achiziționarea unor bunuri imobile**, chiar dacă operațiunea subiacentă care are ca rezultat modificarea statutului juridic al bunurilor în cauză nu este finalizată.

(3) Alineatul (1) **nu se aplică** pentru următoarele:

h) serviciile juridice, altele decât cele care fac obiectul alineatului (2) litera (q), legate de contracte, **inclusiv consultanța privind termenii unui contract** pentru transferarea unui bun imobil sau executarea unui astfel de contract, ori vizând dovedirea existenței unui astfel de contract, **în cazul în care aceste servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate asupra unui bun imobil.”**

Prin urmare, o mare parte din activitatea desfășurată de avocați și alți prestatori de servicii juridice ar putea avea o legătură cu terenuri, clădiri și alte forme de bunuri imobile. Cu toate acestea, doar în unele situații, bine identificate, serviciile juridice ar putea fi considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunurile imobile. (A se vedea, de exemplu, hotărârile CJUE în cauzele C-166/05 Heger Rudi, punctele 23 și 24, și C-37/08 RCI Europe, punctul 36.)

Pentru a intra sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (q) (și, în consecință, pentru a fi incluse în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA), serviciile juridice trebuie să vizeze transferul unui drept de proprietate asupra bunurilor imobile, stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau de drepturi reale asupra unor bunuri imobile.

În același timp, articolul 31a alineatul (3) litera (h) prevede că serviciile juridice, altele decât cele menționate la articolul 31a alineatul (2) litera (q), în cazul în care astfel de servicii nu sunt specifice transferului unui drept de proprietate asupra unui bun imobil, nu intră în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA. În special, articolul 31a alineatul (3) litera (h) menționează următoarele: acordarea de consultanță privind termenii unui contract pentru transferarea unui bun imobil, executarea unui astfel de contract sau dovedirea existenței unui astfel de contract.

Se retine ca gama de servicii juridice care ar putea avea o legătură cu bunurile imobile este foarte largă. Cu toate acestea, **numai serviciile juridice enumerate anterior** pot fi considerate legate de bunuri imobile. **Acest lucru înseamnă că serviciile juridice trebuie să se refere la modificarea statutului juridic al bunurilor.**

De asemenea, serviciile juridice privind transferul unui drept de proprietate imobiliară care a avut loc la un moment dat în trecut (și anume, serviciul nu se referă la o operațiune actuală sau viitoare) nu pot fi tratate ca fiind legate de bunuri imobile. O astfel de abordare este confirmată de trimiterea, în ultima parte a dispoziției, la operațiunea juridică care are ca rezultat modificarea statutului juridic al bunurilor în cauză (chiar dacă în cele din urmă aceasta nu este finalizată).

Se retine și ca serviciile de consultanță pentru investiții și serviciile de consultanță privind termenii unui contract pentru transferarea unui bun imobil sau executarea unui astfel de contract, ori vizând dovedirea existenței unui astfel de contract, **în cazul în care aceste servicii nu sunt specifice unui transfer de titlu de proprietate asupra unui bun imobil**, nu intra sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (q) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, întrucât acestea **nu urmăresc în mod direct** transferul unui titlu de proprietate imobiliară, stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil sau de drepturi reale asupra unui bun imobil (fie că acesta este asimilat sau nu unui bun corporal).

Fata de cele mai sus arătate, rezulta ca nu pot fi retinute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele societății, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor la facturile fiscale și rapoartele de activitate, atasate la facturile fiscale:

A - Facturile fiscale și rapoartele de activitate nu identifică concret vreun teren care urmează a fi achiziționat de contestatară, în cuprinsul acestora fiind menționat de exemplu:

- "comentarii asupra contractului de vânzare-cumpărare de teren de către x" (factura x - poziția 1 din cererea de rambursare);

- "revizuire și întocmire amendamente cu privire la contractul de vânzare-cumpărare și monitorizări diverse cu privire la acesta" (18.01.2016 - Declarația de servicii din 04.01.2016 - 31.01.2016, atasată la factura x - poziția 1 din cererea de rambursare);

- “revizuire contracte initiale de cumparare active pentru proprietati amplasate in judetele Neamt si Iasi, revizuire descrieri ale proprietatii care constituie obiectivele contractelor (...)” (26.01.2016 - Declaratia de servicii din 04.01.2016 - 31.01.2016, atasata la factura x - pozitia 1 din cererea de rambursare);

- “contravaloare prestari servicii juridice in perioada 01.03.2016 - 31.03.2016 in legatura cu vanzarea de teren” (factura x/21.04.2016 - pozitia 2 din cererea de rambursare);
etc.

B - Activitatile cuprinse in facturile fiscale si rapoartele de activitate nu se refera la incheierea de **acte notariale sau elaborarea unui anumit contract pentru vânzarea sau achiziționarea unor bunuri imobile identificate**, ci, asa cum se stipuleaza si in Contractul de asistenta juridica nr x, atasat la dosarul cauzei, incheiat intre contestatara, in calitate de client si SC x SPARL se refera la acordarea de “*consultanta si reprezentare client in legatura cu radierea contractului de novatie din data de 05.02.2016, a contractului de ipoteca din data de 07.07.2014 inregistrat in arhiva electronica de garantii reale mobiliare sub nr. 2016 - x - x*”.

C - Rapoartele de activitate contin simple insiruirii de activitati (cu caracter general), fara a contine detalii privind modalitatea de realizarea a activitatilor respective, **societatea ne reprezentand niciun document justificativ privind modul in care s-au materializat discutiile purtate si analizele efectuate de prestator**, de exemplu:

- “discutii cu AGT, TCS si CDA cu privire la potentialii pasi ulteriori in dosar si abordarea viitoare” (13.01.2016 - Declaratia de servicii din 04.01.2016 - 31.01.2016, atasata la factura x - pozitia 1 din cererea de rambursare);

- “cercetare cu privire la dreptul de preemtiune” (14.01.2016 - Declaratia de servicii din 04.01.2016 - 31.01.2016, atasata la factura x - pozitia 1 din cererea de rambursare); etc.

D - Facturile si rapoartele de activitate fac referire, in cea mai mare parte, la activitati care nu au nicio legatura cu achizitia vreunui teren:

De exemplu:

- “analiza si concluzii scrise cu privire la suspendarea drepturilor de management si discutii si corespondenta cu privire la acestea”;

- “urmarire audiere, discutii diverse si rezumatul proceselor cu privire la drepturile de management”;

- “urmarirea notificarii d-rei x la Autoritatea de Mediu, verificand daca hotararea cu privire la vanzarea de actiuni din prima etapa a fost publicata in x;

- “formalitati la Registrul Comertului privind publicarea hotararii prin care se aproba transferul de actiuni in Monitorul Oficial”, etc.

E - O parte dintre activitatile inscrise in rapoartele de activitate sunt in legatura cu un contracte de vanzare-cumparare de proprietati **deja incheiate**:

De exemplu: “revizuire contracte initiale de cumparare active pentru proprietati amplasate in judetele Neamt si Iasi, revizuire descrieri ale proprietatii care constituie obiectivele contractelor, revizuirea contractelor relevante de vanzare-cumparare (...)”

(26.01.2016 - Declaratia de servicii din 04.01.2016 - 31.01.2016, atasata la factura x - pozitia 1 din cererea de rambursare).

Or, serviciile juridice privind transferul unui drept de proprietate imobiliara care a avut loc la un moment dat în trecut nu pot fi tratate ca fiind legate de bunuri imobile, intrucat operatiunea juridica trebuie sa aiba ca rezultat modificarea statutului juridic al bunurilor în cauza.

2. Intrucat societatea nu a facut dovada ca serviciile achizitionate de la SC x SPARL se incadreaza in exceptiile legale privind stabilirea locului prestarii, rezulta ca, aceasta nu poate beneficia de rambursarea TVA solicitata.

Prin urmare, in speta devin aplicabile dispozitiile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, potrivit carora locul prestarii serviciilor este locul unde respectiva persoana care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice, respectiv Germania, iar TVA solicitata la rambursare este facturata incorect si, in consecinta, este nerambursabila.

Drept pentru care, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de x impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/09.10.2020 emisa de AFCN, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 302 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 72 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, art. 31a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului, art. 278 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct. 15 si 16 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare in cursul anului 2016, art. 279 alin 1 din Legea nr. 207/2017 privind Codul de procedura fiscala

DECIDE

1. Admite in parte contestatiya formulata de x și anuleaza in parte Decizia de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/09.10.2020 emisa de AFCN, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

2. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de x impotriva Deciziei de rambursare a taxei pe valoarea adaugata nr. xD/09.10.2020 emisa de DGRFPB, cu privire la TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.