

Taxa pe valoarea adăugată pentru serviciile juridice

*Luisiana Dobrinescu*¹

Îmi amintesc că la 1 ianuarie 2007 când, odată cu aderarea am primit și „noul TVA”, exista o adevărată competiție între practicienii în fiscalitate în ceea ce privește descifrarea fiecărui articol de lege. Au fost câteva dispoziții pe care am decretat că le-am înțeles de la prima citire, printre care cele referitoare la serviciile legate de bunuri imobile și serviciile de consultanță prestate de avocați.

Ceva timp mai târziu, mi-am dat seama că lucrurile nu sunt nici în această privință simple...

Articolul 133 alin. (2) lit g) pct. 5 C.fisc., respectiv art. 56 alin. (1) lit. c) al Directivei 112/2006 precizează că pentru serviciile consultanților, inginerilor, juriștilor, avocaților, contabililor și experților contabili, ale birourilor de studiu și alte servicii similare, din punctul de vedere al TVA, locul prestării serviciilor este considerat a fi locul unde clientul căruiia îi sunt prestate serviciile este stabilit, cu condiția ca respectivul client să fie stabilit în afara Comunității Europene sau să fie persoană impozabilă stabilită în Comunitatea Europeană.

Tot cu titlu de excepție de la regula generală privind locul impozitării, art. 133 alin. (2) lit. a) C.fisc., respectiv art. 45 al Directivei 112 precizează că, în cazul serviciilor prestate în legătură cu bunurile imobile, locul prestării se consideră a fi la locul unde sunt situate acestea. Cu titlu de exemplu sunt date serviciile agenților imobiliari și activitățile de supervizare care fac parte în mod obișnuit din ocupația arhitecților.

Într-adevăr, este ușor de stabilit locația unui bun imobil sau statutul unei persoane care oferă consultanță, dar să între oare aici toate serviciile legate de bunuri imobile, respectiv toate serviciile prestate de un jurist?

Se pune întrebarea: care dintre cele două dispoziții se aplică cu prioritate în cazul serviciilor de consultanță desfășurate de către un avocat, dar care se referă la un bun imobil? Dar în cazul serviciilor prestate de avocați, altele decât simpla consultanță?

Curtea Europeană a pronunțat câteva decizii foarte interesante, care au avut ca obiect tocmai stabilirea regulii ce trebuie urmate în cazul serviciilor care aparent intră sub incidența a două dispoziții legale distincte cu privire la locul impozitării. Prima dintre ele a fost pronunțată în septembrie 1997, în cazul *C-145/1996, Bernd von Hoffmann*. Domnul von Hoffmann, profesor de drept civil în Germania, pune în discuție regimul TVA aplicabil pentru serviciile prestate de domnia sa, în calitate de arbitru al Camerei Internaționale de Comerț de la Paris. Atât autoritățile fiscale din Franța, cât și cele din Germania, își disputau competența în ceea ce privește perceperea TVA-ului aferent serviciilor de arbitraj prestate de profesorul von Hoffmann.

În primul rând, Curtea Europeană a constatat că serviciile prevăzute de art. 56 alin. (1) lit. c) din Directivă nu se referă la profesii independente în general, cum sunt ale avocaților, contabililor etc., ci la serviciile prestate de aceștia în mod obișnuit. Menționarea profesiilor independente a fost făcută numai în scop exemplificativ, pentru a facilita definirea categoriilor de servicii relevante. Având în vedere cele de mai sus,

¹ *Luisiana Dobrinescu* este avocat la Biriș Goran SCA.

rămâne doar de stabilit dacă serviciile de arbitraj intră în categoria serviciilor prestate în mod obișnuit de avocați.

În al doilea rând, Curtea a decis că nu se poate considera că serviciile de arbitraj sunt caracteristice profesiei de avocat, cu toate că arbitrii sunt aleși, în principal, din rândul avocaților. În schimb, serviciile de reprezentare sau de apărare a intereselor unei persoane, respectiv serviciile de consultanță juridică sunt considerate ca fiind servicii caracteristice profesiei avocaților și intră sub incidența art. 133 alin. (2) lit. g) C.fisc.

Totuși, în condițiile în care consultanța juridică acordată se referă la un bun imobil, regula privind serviciile legate de bunuri imobile are prioritate în aplicare. Acest lucru a fost precizat și în cadrul ultimei ședințe a Comitetului de TVA. Cu alte cuvinte, dacă serviciile avocaților au ca scop „modificarea naturii juridice sau fizice a bunurilor imobile”, respectiv „cesiunea sau transferul titlului de proprietate”, acestea intră sub incidența dispoziției privind serviciile legate de bunuri imobile, și nu sub a celei care reglementează „serviciile consultanților”.

În liniile directoare ale comitetului se citează dispoziția Curții Europene dintr-un caz recent, *C-166/05 – Rudi Heger*. Potrivit acestora, serviciile juridice care au ca obiect redactarea, negocierea unor clauze generale ale contractelor de vânzare-cumpărare de imobile și care nu sunt specifice transferului dreptului de proprietate, își au locul prestării la locul unde este stabilit beneficiarul. Dimpotrivă, dacă serviciile juridice au ca obiect dovedirea existenței unui contract, redactarea, negocierea unei clauze al cărei efect imediat este transferul asupra bunurilor imobile sau schimbarea naturii juridice/fizice a imobilului, locul prestării acestora se consideră a fi locul unde este situat respectivul imobil.

În cazul *Rudi Heger*, a mai fost făcută o precizare demnă de reținut: aceea că și enumerarea de la art. 45 al Directivei [respectiv art. 133 alin. (2) lit. a) C.fisc.] privind serviciile efectuate în legătură cu bunurile imobile este pur exemplificativă, iar incidența acestei dispoziții nu se restrânge doar la servicii *aplicate asupra* bunurilor imobile (de exemplu, servicii de construcții, montaj, servicii de supervizare a șantierului, servicii de evaluare), ci și asupra serviciilor care *derivă din* acestea (de exemplu, servicii juridice efectuate în legătură cu bunurile imobile).

În cazul în care avocații sau consultanții prestează servicii complexe (care intră sub dispoziția ambelor dispoziții legale), trebuie stabilit mai întâi care dintre acestea reprezintă serviciul principal și care e serviciul accesoriu. Dar despre regula potrivit căreia *accessorium sequitur principale*, aplicabilă și în materie de TVA, vă propun să discutăm în numărul următor...