



European
Commission

Note explicative

la

**normele UE în materie de TVA în ceea ce privește
locul de prestare a serviciilor legate de bunuri
imobile, care urmează să intre în vigoare în 2017**

***(Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al
Consiliului)***

Declinarea responsabilității: Prezentele note explicative nu au caracter obligatoriu și conțin numai îndrumări practice și neoficiale referitoare la modul în care ar trebui aplicată legislația Uniunii Europene, având la bază punctele de vedere ale Direcției Generale Impozitare și Uniune Vamală.

OBSERVAȚII PRELIMINARE IMPORTANTE

Prezentele note explicative furnizează informații de bază referitoare la normele privind locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile, precum și explicații referitoare la modul în care ar trebui să fie înțelese normele respective conform Direcției Generale Impozitare și Uniune Vamală din cadrul Comisiei Europene.

Notele explicative nu sunt obligatorii din punct de vedere juridic și nu împiedică statele membre și administrațiile fiscale naționale să adopte orientări naționale pe aceeași temă.

Obiectivul notelor explicative este de a **asigura o mai bună înțelegere a legislației europene**, în special a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor. Acestea pot fi privite ca un **instrument de orientare** care poate fi utilizat pentru a clarifica punerea în practică a legislației europene în materie de TVA pentru serviciile legate de bunuri imobile.

Notele explicative au fost elaborate de Direcția Generală Impozitare și Uniune Vamală a Comisiei Europene (DG TAXUD), după consultări ample cu statele membre și reprezentanți ai mediului de afaceri.

Notele explicative nu sunt obligatorii din punct de vedere juridic. Acestea nu exprimă un aviz formal al Comisiei Europene și Comisia Europeană nu este obligată de niciunul dintre punctele de vedere exprimate în cadrul acestora. Notele explicative nu reprezintă neapărat pe deplin punctul de vedere al tuturor statelor membre. Administrațiile fiscale naționale pot emite, de asemenea, orientări separate privind aplicarea normelor în materie de TVA pentru serviciile legate de bunuri imobile. Părțile interesate care se află în căutarea unui răspuns precis, complet și obligatoriu la o întrebare specifică sunt invitate să contacteze administrațiile fiscale naționale competente¹ care, în conformitate cu principiul subsidiarității, dețin responsabilitatea principală pentru informarea persoanelor impozabile cu privire la interpretarea și aplicarea legislației în materie de TVA.

Notele explicative nu au un caracter exhaustiv. Doar anumite aspecte au fost incluse, atunci când s-a considerat necesară furnizarea unor explicații. Se recomandă ca orice utilizator al notelor explicative să citească atât observațiile generale din partea 1, cât și observațiile specifice din partea 2, întrucât explicațiile din partea 1 sunt adesea relevante pentru buna înțelegere a unor dispoziții specifice.

Notele explicative sunt o lucrare în curs. Acestea nu reprezintă produsul final, ci reflectă situația la un anumit moment în timp, în concordanță cu informațiile și experiența disponibile.

¹ Informații suplimentare privind normele naționale în materie de TVA și datele de contact ale administrațiilor fiscale naționale pot fi consultate la adresa http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm.

Cuprins

PARTEA 1	Observații generale privind serviciile legate de bunuri imobile.....	10
1.1.	Contextul istoric	10
1.2.	Contextul internațional	10
1.3.	Scopul normei speciale privind serviciile legate de bunuri imobile.....	11
1.4.	Natura normei speciale privind serviciile legate de bunuri imobile.....	11
1.5.	Tratamentul TVA al prestărilor la distanță de servicii legate de bunuri imobile	12
1.6.	Aplicarea normei speciale privind serviciile legate de bunuri imobile în cazul prestărilor grupate	12
1.7.	Legătura între un serviciu și unul sau mai multe bunuri imobile specifice	13
1.8.	Servicii legate de bunuri imobile și contracte complexe.....	13
1.9.	Obligațiile prestatorilor care oferă servicii legate de bunuri imobile.....	14
1.10.	Interacțiunea dintre norma specială prevăzută la articolul 47 din Directiva TVA și conceptul de sediu fix recunoscut în scopuri de TVA.....	14
1.11.	Interacțiunea între normele privind locul de prestare a serviciilor și scutirile de la plata TVA	15
1.12.	Lipsa de relevanță a conceptelor și definițiilor din legislațiile naționale pentru aplicarea normei speciale	15
1.13.	Acte juridice relevante	15
PARTEA 2	Observații specifice privind dispozițiile din Regulamentul de punere în aplicare privind tva relevante pentru serviciile legate de bunuri imobile	16
2.1.	Abordarea generală a articolelor 13b și 31a	16
2.2.	Definiția „bunurilor imobile”	16
2.2.1.	Ce intră sub incidența articolului 13b litera (a)?	17
2.2.1.1.	Parte specifică a pământului.....	17

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

2.2.1.2.	Drepturi de proprietate și de posesie	18
2.2.2	Ce intră sub incidența articolului 13b litera (b)?	19
2.2.2.1.	Ce se înțelege prin clădiri și construcții la articolul 13b litera (b)?	19
2.2.2.2.	Este posibil ca o clădire incompletă să fie considerată o clădire în sensul articolului 13 litera (b)?.....	20
2.2.2.3.	Ce se înțelege prin „fixată pe pământ sau în pământ (deasupra sau sub nivelul mării)” și „care nu poate fi ușor demontată sau deplasată”?	21
2.2.3.	Ce intră sub incidența articolului 13b litera (c)?	22
2.2.3.1	În ce situații un element instalat într-o clădire sau construcție face parte integrantă din aceasta?	23
2.2.4.	Ce intră sub incidența articolului 13b litera (d)?	24
2.2.4.1.	Ce se înțelege prin „instalată permanent” la articolul 13b litera (d)?	24
2.2.4.2.	Cum ar trebui să se evalueze dacă o clădire sau construcție este modificată sau distrusă?	25
2.2.4.3.	Care este interacțiunea dintre literele (b), (c) și (d) ale articolului 13b?.....	26
2.3.	Definiția serviciilor care au „o legătură suficient de directă” cu bunurile imobile.....	27
2.3.1.	Care este interacțiunea dintre alineatele (1), (2) și (3) ale articolului 31a? cum ar trebui coroborate alineatele respective?	28
2.3.2.	Cum ar trebui să fie evaluată „legătura suficient de directă”?	29
2.3.3.	Poate fi îndeplinit criteriul „legăturii suficient de directe” de serviciile care sunt prestate de la distanță/din exterior?.....	29
2.3.4.	Statutul beneficiarului serviciilor afectează clasificarea serviciilor prestate?	30
2.3.5.	Locația beneficiarului serviciilor afectează clasificarea serviciilor?	30
2.3.6.	Cum trebuie înțeles articolul 31a alineatul (1) litera (a)?.....	30
2.3.7.	Cum trebuie înțeles articolul 31a alineatul (1) litera (b)?.....	30
2.3.8.	Sunt cumulative dispozițiile de la articolul 31a alineatul (1) litera (a) și articolul 31a alineatul (1) litera (b)?	31

2.4.	Exemple specifice de servicii care sunt legate sau nu de bunuri imobile.....	31
2.4.1.	Este lista prevăzută la articolul 31a alineatul (2) orientativă sau exhaustivă?.....	31
2.4.2.	Elaborarea de planuri [articolul 31a alineatul (2) litera (a) și articolul 31a alineatul (3) litera (a)]	32
2.4.2.1.	Care este regimul juridic aplicabil studiilor realizate cu privire la un bun imobil a cărui locație nu este cunoscută încă?.....	32
2.4.3.	Servicii de supraveghere și de securitate la fața locului [articolul 31a alineatul (2) litera (b)].....	32
2.4.3.1.	Ce servicii intră în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (b)?	32
2.4.3.2.	Reglementează articolul 31a alineatul (2) litera (b), de asemenea, serviciile prestate la distanță?	33
2.4.3.3.	Intră instalarea unui sistem de securitate în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (b)?	34
2.4.4.	Construirea de clădiri [articolul 31a alineatul (2) litera (c)]	34
2.4.4.1.	Ce categorii de lucrări de construcții intră în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (c)?	35
2.4.4.2.	Care ar trebui să fie tratamentul TVA al contractării de personal pentru lucrări de construcții?	35
2.4.5.	Construirea de structuri permanente [articolul 31a alineatul (2) litera (d)]	35
2.4.5.1.	Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (d), de asemenea, construcției de structuri permanente fixate pe fundul râurilor/mărilor/oceanelor?	35
2.4.5.2.	Care sunt lucrările de construcție și de demolare care intră sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (d)?.....	36
2.4.6.	Lucrări executate pe terenuri și servicii agricole [articolul 31a alineatul (2) litera (e)].....	36
2.4.6.1.	Ce categorii de lucrări și servicii agricole intră în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (e)?	36
2.4.7.	Studierea și evaluarea riscului și a integrității [articolul 31a alineatul (2) litera (f)]	37
2.4.7.1.	Care este scopul articolului 31a alineatul (2) litera (f)?	37
2.4.8.	Servicii de evaluare [articolul 31a alineatul (2) litera (g)]	37

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

2.4.8.1.	Ce servicii constând în evaluarea bunurilor imobile intră sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (g)?.....	38
2.4.8.2.	Pot fi considerate serviciile de evaluare prealabilă (due diligence) ca fiind servicii legate de bunuri imobile în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (g)?	38
2.4.8.3.	Depinde tratarea prestării unui serviciu de evaluare a unei proprietăți ca fiind sau nu legată de un bun imobil de metoda prin care este efectuată evaluarea respectivă?.....	38
2.4.9.	Leasingul sau închirierea de bunuri imobile [articolul 31a alineatul (2) litera (h) și articolul 31a alineatul (3) litera (b)]	39
2.4.9.1.	Cum poate fi interpretată sintagma „leasingul sau închirierea de bunuri imobile” în sensul normelor privind locul de prestare a serviciilor?	39
2.4.9.2.	Cum ar trebui să fie interpretată depozitarea de bunuri în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (h), luând în considerare poziția adoptată de CJUE în cauza RR Donnelley?.....	39
2.4.9.3.	Cum ar trebui să fie tratate serviciile de depozitare furnizate împreună cu servicii suplimentare?	40
2.4.10.	Prestarea de servicii de cazare [articolul 31a alineatul (2) litera (i) și articolul 31a alineatul (3) litera (d)].....	40
2.4.10.1.	Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (i), de asemenea, serviciilor de cazare oferite în afara sectorului hotelier (de exemplu, căsuțe de vacanță, vile de vacanță, schimburi de apartamente etc.)?	41
2.4.10.2.	Care sunt serviciile care intră sub incidența dispoziției privind „dreptul de a sta într-un loc specific rezultat din conversia drepturilor de folosință pe durată limitată” în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (i)?	41
2.4.11.	Cesiunea sau transferul de drepturi de folosință a unui întreg bun imobil sau a unor părți ale acestuia [articolul 31a alineatul (2) litera (j)]	42
2.4.11.1.	Care este scopul articolului 31a alineatul (2) litera (j)?	42
2.4.11.2.	Care sunt limitele domeniului de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (j)?.....	43
2.4.11.3.	Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (j), de asemenea, partajării birourilor?	43
2.4.11.4.	Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (j) penişelor?.....	44
2.4.12.	Întreținerea, renovarea și repararea clădirilor [articolul 31a alineatul (2) litera (k)].....	44

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

2.4.12.1.	Reglementează articolul 31a alineatul (2) litera (k) numai întreținerea, renovarea și repararea clădirilor sau și întreținerea, renovarea și repararea unor tipuri diferite de bunuri imobile?.....	44
2.4.12.2.	Reglementează articolul 31a alineatul (2) litera (k) numai serviciile de întreținere, renovare și reparare din cadrul unor lucrări majore sau se aplică acesta și serviciilor de curățenie recurente în interiorul și în exteriorul clădirilor?	44
2.4.13.	Întreținerea, renovarea și repararea unor structuri permanente [articolul 31a alineatul (2) litera (l)]	45
2.4.13.1.	Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (l) infrastructurilor de telecomunicații?	45
2.4.14.	Instalarea sau asamblarea unor mașini sau echipamente [articolul 31a alineatul (2) litera (m) și articolul 31a alineatul (3) litera (f)]	45
2.4.14.1.	Cum ar trebui interpretat articolul 31a alineatul (2) litera (m) prin raportare la articolul 13b literele (c) și (d)?.....	45
2.4.14.2.	Din ce moment al procesului de instalare sau de montare a mașinilor sau echipamentelor sunt acestea considerate bunuri imobile?.....	46
2.4.15.	Întreținerea, repararea, inspecția și supravegherea mașinilor sau echipamentelor [articolul 31a alineatul (2) litera (n) și articolul 31a alineatul (3) litera (f)]	46
2.4.15.1.	Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (n) serviciilor prestate la distanță?.....	46
2.4.16.	Administrarea de proprietăți [articolul 31a alineatul (2) litera (o) și articolul 31a alineatul (3) litera (g)]	47
2.4.16.1.	Ce se înțelege prin administrarea de proprietăți în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (o)?	47
2.4.16.2.	Ce se înțelege prin administrarea portofoliului de investiții imobiliare? intră administrarea unei singure investiții în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (3) litera (g)?	47
2.4.17.	Intermediere în operațiuni care implică bunuri imobile [articolul 31a alineatul (2) litera (p) și articolul 31a alineatul (3) litera (d)]	48
2.4.17.1.	Ce activități de intermediere pot fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile? care este domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (p)?	48

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

2.4.17.2.	Se limitează articolul 31a alineatul (2) litera (p) numai la serviciile de intermediere prestate de agenți imobiliari sau se aplică acesta, de asemenea, oricărei persoane implicate în serviciile de intermediere?	49
2.4.17.3.	Reglementează articolul 31a alineatul (2) litera (p), de asemenea, prestările de servicii în cazul în care nu are loc vânzarea, leasingul, închirierea, stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau de drepturi reale asupra unor bunuri imobile?	49
2.4.17.4.	De ce subliniază articolul 31a alineatul (3) litera (d) condiția „dacă intermediarul acționează în numele și pe seama unei alte persoane”?	49
2.4.17.5.	Cum ar trebui să fie tratate situațiile în care serviciile de intermediere menționate la articolul 31a alineatul (2) litera (p) includ elemente diferite (precum cercetarea, stabilirea de contacte, crearea de site-uri, prospectarea și analiza calităților bunului)?	50
2.4.18.	Servicii juridice [articolul 31a alineatul (2) litera (q) și articolul 31a alineatul (3) litera (h)]	50
2.4.18.1.	Ce criterii permit să se stabilească dacă un serviciu intră în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (q) sau al articolului 31a alineatul (3) litera (h)?	50
2.4.18.2.	Pot fi considerate serviciile juridice privind încheierea de contracte de închiriere sau de leasing ca fiind legate de bunuri imobile?	52
2.4.18.3.	Cum trebuie înțeles conceptul „modificarea statutului juridic” în contextul articolului 31a alineatul (2) litera (q)?	52
2.4.18.4.	Se limitează domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (q) numai la servicii juridice prestate de avocați și notari?	53
2.4.18.5.	Care este sensul expresiei „anumite drepturi” de la articolul 31a alineatul (2) litera (q)?	53
2.4.18.6.	Pot fi considerate serviciile de consiliere care necesită prezența la fața locului sau care sunt legate de un anumit bun imobil ca fiind legate de bunuri imobile în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (q)?	53
2.4.18.7.	Pot fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile serviciile juridice privind finanțarea achiziționării unui bun imobil sau de consultanță pentru investiții?	54
2.4.19.	Servicii de publicitate [articolul 31a alineatul (3) litera (c)]	54

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

2.4.19.1.	Ce se înțelege prin „servicii de publicitate” la articolul 31a alineatul (3) litera (c)?	54
2.4.19.2.	Se aplică articolul 31a alineatul (3) litera (c), de asemenea, în cazurile în care publicitatea presupune o modificare fizică a bunului imobil, cum ar fi vopsirea unei părți a clădirii?.....	54
2.4.20.	Punerea la dispoziție a unui stand împreună cu alte servicii conexe [articolul 31a alineatul (3) litera (e)]	55
2.4.20.1.	Care este domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (3) litera (e)?	55
2.4.20.2.	Cum trebuie definită „punerea la dispoziție a unui stand” în temeiul articolului 31a alineatul (3) litera (e)?	55
2.4.21.	Punerea la dispoziție de echipamente în scopul realizării de lucrări asupra unui bun imobil (articolul 31b)	56
ANEXĂ	Extrase din legislația relevantă.....	58

PARTEA 1

OBSERVAȚII GENERALE PRIVIND SERVICIILE LEGATE DE BUNURI IMOBILE

1.1. Contextul istoric

1. Conform legislației europene în materie de TVA, locul de impozitare a serviciilor legate de bunuri imobile este definit de o dispoziție specifică prevăzută la articolul 47 din Directiva TVA². Dispoziția respectivă prevede că locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile este locul în care se află bunul imobil.
2. Analizând revizuirea normelor privind locul de prestare a serviciilor, care a început cu o primă propunere din partea Comisiei Europene în 2003 și a condus la adoptarea Directivei 2008/8/CE a Consiliului³, Consiliul a decis să mențină norma specială cu privire la locul de impozitare a serviciilor legate de bunuri imobile.
3. În paralel, au fost discutate chestiuni specifice cu privire la interpretarea dispoziției respective în cadrul comitetului TVA⁴, unde s-au convenit o serie de orientări, în special cu privire la anumite ipoteze specifice, cum ar fi prestarea de servicii juridice privind bunurile imobile, prestarea unor pachete de servicii care includ punerea la dispoziție a unui stand la locul de desfășurare a unui târg sau a unei expoziții etc.⁵. Cu toate acestea, de multe ori nu a existat un acord unanim asupra orientărilor respective.
4. Pentru a asigura sporirea coerenței, a eficacității și a siguranței tratamentului TVA aplicat prestării de servicii legate de bunurile imobile situate în UE, orientările privind serviciile legate de bunuri imobile convenite în cadrul comitetului TVA au fost integrate în dispozițiile Regulamentului de punere în aplicare privind TVA⁶ și, prin urmare, vor deveni obligatorii și direct aplicabile în toate statele membre de la 1 ianuarie 2017.

1.2. Contextul internațional

5. Normele speciale privind locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile se aplică nu numai în cadrul Uniunii Europene, ci și în unele țări terțe. La nivelul UE, normele speciale sunt în conformitate cu punerea în aplicare a principiului impozitării la destinație. La nivel internațional⁷, s-a convenit de comun acord că astfel de norme speciale care utilizează locația unui bun imobil ca un indicator pentru a determina locul de impozitare ar putea conduce la o repartizare echitabilă a drepturilor de impozitare între jurisdicțiile fiscale.

2 Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoare adăugată (JO L 347, 11.12.2006, p. 1).

3 Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare a serviciilor (JO L 44, 20.2.2008, p. 11).

4 Comitetul TVA este un comitet consultativ instituit în temeiul articolului 398 din Directiva TVA pentru a promova aplicarea uniformă a dispozițiilor Directivei TVA. Comitetul TVA nu are atribuite puteri legislative și nu poate lua decizii cu caracter obligatoriu din punct de vedere juridic, dar poate oferi îndrumări.

5 A se vedea Orientările celei de a 93-a reuniuni a comitetului TVA.

6 Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1042/2013 al Consiliului din 7 octombrie 2013 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor (JO L 284, 26.10.2013, p. 1).

7 A se vedea orientările internaționale privind TVA și impozitarea livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii elaborate de OCDE.

1.3. Scopul normei speciale privind serviciile legate de bunuri imobile

6. Scopul normei speciale privind locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile este de a asigura impozitarea la presupusul loc de consum al serviciului. Acest obiectiv trebuie reamintit în toate situațiile în care punerea în practică a legislației ridică dificultăți. Astfel de situații ar trebui să fie soluționate întotdeauna într-un mod care să asigure că veniturile din TVA revin statului membru în care se presupune că este consumat serviciul, ținând cont de faptul că serviciile legate de bunuri imobile sunt considerate a fi consumate la locul unde este situat bunul imobil. Prin urmare, părțile la astfel de tranzacții nu pot eluda articolul 47 din Directiva TVA indicând în dispozițiile lor contractuale că serviciile prestate în cadrul contractului ar trebui să facă mai degrabă obiectul normelor generale privind locul de prestare a serviciilor.

1.4. Natura normei speciale privind serviciile legate de bunuri imobile

7. Norma prevăzută la articolul 47 din Directiva TVA este o normă specială și nu o excepție de la normele generale privind locul prestării de servicii prevăzute la articolele 44 (B2B) și 45 (B2C) din Directiva TVA. Aceasta intră sub incidența titlului V „Locul operațiunilor taxabile”, capitolul 3 „Locul prestării de servicii”, secțiunea 3 „Dispoziții speciale” și nu ar trebui să fie interpretată ca o excepție de la normele generale⁸.
8. Conform jurisprudențe constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „CJUE”), dispozițiile care implică excepții de la normele generale (cum ar fi dispozițiile referitoare la scutiri sau cote reduse) trebuie să fie interpretate în mod strict. Având în vedere că norma prevăzută la articolul 47 din Directiva TVA nu este o excepție, criteriul interpretării stricte nu se aplică definiției serviciilor legate de bunuri imobile.
9. Articolul 47 ar trebui să se aplice pe baza unei evaluări obiective a condițiilor prevăzute în Directiva TVA și în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA. Norma specială se aplică indiferent dacă serviciul este prestat unei întreprinderi (B2B) sau unui consumator final (B2C).
10. Ori de câte ori apar incertitudini în ceea ce privește aplicarea articolului 47 din Directiva TVA ca o normă specială contrapusă normelor generale prevăzute la articolele 44 și 45, tratamentul TVA al operațiunii ar trebui să fie determinat având în vedere scopul normei speciale – să permită impozitarea în statul membru în care este consumat serviciul – și prin efectuarea unei evaluări obiective. Mai întâi, trebuie verificat dacă serviciile se încadrează în domeniul de aplicare al normei speciale prevăzute la articolul 47⁹ și, în caz afirmativ, serviciul va fi considerat ca fiind legat de bunuri imobile. În caz negativ și dacă nu se aplică nicio altă normă specială¹⁰, se vor aplica normele generale prevăzute la articolele 44 și 45.
11. În anumite circumstanțe, este posibil să fie îndeplinite condițiile de aplicare a două sau mai multe norme speciale. În astfel de cazuri, ar trebui să se aplice norma care prezintă o mai mare siguranță pentru impozitarea la presupusul loc de consum¹¹.

8 A se vedea hotărârile CJUE în cauzele C-166/05 *Heger Rudi* și C-41/04 *Levob Verzekeringen și OV Bank*.

9 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-155/12 *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, punctul 29.

10 Serviciul trebuie să fie examinat întotdeauna pe baze egale pentru a decide dacă intră sub incidența oricăreia dintre normele speciale prevăzute la articolele 46-59a din Directiva TVA. În caz afirmativ, s-ar aplica dispoziția relevantă și nu normele generale prevăzute la articolele 44 și 45 din Directiva TVA.

11 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-37/08 *RCI Europe*, punctul 39.

1.5. Tratatamentul TVA al prestărilor la distanță de servicii legate de bunuri imobile

12. În unele cazuri, serviciile legate de bunuri imobile pot fi prestate la distanță. În mod normal, modul în care este prestat un serviciu nu ar trebui să influențeze tratamentul TVA al acestuia, cu condiția ca natura serviciului să nu se modifice. Într-adevăr, nu se poate exclude faptul că, de exemplu datorită tehnologiilor moderne, unele servicii legate de bunuri imobile pot fi prestate nu doar la fața locului, ci și la distanță.
13. Atunci când un serviciu prestat la distanță poate intra sub incidența mai multor norme speciale care reglementează locul de prestare a serviciilor (de exemplu, norma privind serviciile legate de bunuri imobile și norma privind serviciile prestate pe cale electronică), este necesar să se evalueze consecințele aplicării fiecărei norme în vederea stabilirii normei care va aduce rezultatul cel mai mulțumitor din punct de vedere al asigurării impozitării la presupusul loc de consum al serviciului.

1.6. Aplicarea normei speciale privind serviciile legate de bunuri imobile în cazul prestațiilor grupate

14. Conform jurisprudenței constante a CJUE, în scopuri de TVA, fiecare prestare trebuie să fie considerată, în mod normal, ca fiind distinctă și independentă¹². Cu toate acestea, în cazul în care o operațiune cuprinde mai multe elemente, se analizează dacă aceasta trebuie considerată ca fiind o prestație unică sau mai multe prestații distincte și independente¹³.
15. O prestație trebuie să fie considerată ca fiind o prestație unică în cazul în care două sau mai multe elemente sau acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât, în mod obiectiv, constituie o prestație economică unică indivizibilă, a cărei separare ar avea un caracter artificial¹⁴. Trebuie constatate caracteristicile esențiale ale prestației pentru a determina dacă clientul, un consumator tipic, primește mai multe prestații distincte sau o prestație unică¹⁵.
16. Mai mult, acest lucru este valabil, de asemenea, în cazul în care una sau mai multe prestații constituie o prestație principală și cealaltă prestație sau celelalte prestații constituie una sau mai multe prestații accesorii care beneficiază de același tratament fiscal precum prestația principală. În special, o prestație trebuie să fie considerată accesorie unei prestații principale dacă nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului¹⁶.
17. În prezența unei prestații unice grupate, trebuie să fie identificat elementul predominant al prestației respective și ar trebui să se verifice dacă acesta este legat sau nu de bunuri imobile.

12 A se vedea hotărârile CJUE în cauzele C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*, C-111/05 *Aktiebolaget NN*, punctul 22, C-461/08 *Don Bosco Onroerend Goed*, punctul 35, și C-276/09 *Everything Everywhere*, punctul 21.

13 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-425/06 *Part Service*, punctul 51.

14 A se vedea hotărârile CJUE în cauzele C-41/04 *Levob Verzekeringen și OV Bank*, punctul 22, și C-276/09 *Everything Everywhere*, punctele 24 și 25.

15 A se vedea, de exemplu, hotărârea CJUE în cauza C-349/96 *Card Protection Plan*.

16 A se vedea hotărârile CJUE în cauzele C-349/96 *Card Protection Plan*, punctul 29, C-41/04 *Levob Verzekeringen și OV Bank*, punctul 20, C-111/05 *Aktiebolaget NN*, punctul 22, C-276/09 *Everything Everywhere*, punctele 21 și 22, și C-497/09 *Bog și alții*, punctul 53.

18. Clasificarea unei situații date ca o prestație unică sau ca o prestație multiplă trebuie să aibă loc de la caz la caz, luând în considerare criteriile stabilite de CJUE¹⁷. La efectuarea evaluării, trebuie să fie luate în considerare toate circumstanțele operațiunii¹⁸.

1.7. Legătura între un serviciu și unul sau mai multe bunuri imobile specifice

19. Serviciile legate de bunuri imobile includ atât operațiunile legate de un bun imobil, cât și operațiunile legate de mai multe bunuri imobile. Faptul că serviciul este legat de mai multe bunuri nu este un obstacol în calea clasificării serviciului respectiv ca având o legătură suficient de directă cu un bun imobil în sensul articolului 31a alineatul (1) din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA.
20. Pentru a realiza impozitarea la locul presupus al consumului, norma specială prevăzută la articolul 47 din Directiva TVA se poate aplica numai în cazul în care serviciul este legat de unul sau de mai multe bunuri imobile specifice, și anume atunci când serviciul se referă la unul sau la mai multe bunuri imobile identificate sau identificabile în mod clar. În situațiile în care este imposibil să se identifice bunul imobil, este imposibil, *a fortiori*, să se impoziteze serviciul în jurisdicția în care ar fi situat bunul. În astfel de situații, ar trebui să se concluzioneze că nu există o legătură suficientă între serviciul respectiv și bunul imobil.
21. În toate ipotezele în care serviciul este legat de unul sau de mai multe bunuri imobile specifice, ar trebui să se evalueze în mod corespunzător dacă serviciul respectiv are o legătură suficient de directă cu un bun imobil, astfel cum este definit la articolul 31a din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA.
22. Faptul că unul sau mai multe bunuri imobile sunt situate într-o zonă geografică mai largă dintr-o jurisdicție (cum ar fi un oraș sau o regiune) sau că acestea sunt situate în state membre diferite nu împiedică, în sine, existența unei legături între serviciul respectiv și bunul imobil. În cazul în care serviciul ar acoperi mai mult de o jurisdicție, drepturile de impozitare ar trebui să fie împărțite în mod proporțional între jurisdicțiile în cauză.

1.8. Servicii legate de bunuri imobile și contracte complexe

23. Există o mare varietate de posibilități de încheiere a contractelor, întrucât există multiple metode diferite prin care prestatorii pot organiza modul în care oferă servicii. De exemplu, într-o prestare de servicii pot fi implicați mai mulți subcontractanți, clientul poate fi stabilit într-o țară diferită de cea în care se află bunul etc.
24. Atunci când se evaluează dacă situațiile respective pot fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile, ar trebui luate în considerare următoarele elemente:
- În cazul în care într-o prestare sunt implicate mai multe bunuri imobile, fiecare dintre acestea trebuie să fie clar identificat sau identificabil.
 - În cazul serviciilor legate de mai multe bunuri imobile specifice, nu se poate considera că lipsește o legătură suficient de directă cu bunurile imobile pur și simplu pentru că acestea sunt legate de mai multe bunuri imobile sau pentru că bunurile imobile respective sunt situate în state membre diferite.

17 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa/Warszawie*, punctul 30 și următoarele.

18 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-349/96 *Card Protection Plan*, punctul 27.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

- Faptul că un serviciu nu este prestat la fața locului, că nu este prestat direct proprietarului bunului imobil sau că este prestat unui client dintr-o țară diferită de țara în care se află bunul imobil nu este decisiv în sine pentru evaluarea serviciului (ca fiind legat sau nu de bunuri imobile).
- În cazul în care există un lanț de operațiuni, fiecare prestare de servicii ar trebui să fie evaluată separat, luând în considerare împrejurările de fapt în cauză.
- În cazul în care o prestare complexă include servicii legate de bunuri imobile, dar și de alte bunuri sau servicii (altfel spus, este o prestare grupată, care implică mai multe elemente), trebuie să se verifice dacă elementul predominant al prestării este serviciul legat de bunuri imobile și dacă serviciul respectiv are o legătură suficient de directă cu bunul în cauză (a se vedea, de asemenea, explicațiile de mai sus privind prestările grupate).

1.9. Obligațiile prestatorilor care oferă servicii legate de bunuri imobile

25. Ori de câte ori un prestator oferă servicii care intră sub incidența articolului 47 din Directiva TVA într-un stat membru, acesta este răspunzător, în general, pentru plata TVA datorată autorităților fiscale din statul membru în care se află bunul imobil (a se vedea articolul 193 din Directiva TVA). În consecință, în mod normal, prestatorul trebuie să se înregistreze în scopuri de TVA și să îndeplinească toate obligațiile aferente în statul membru respectiv¹⁹. Dacă un serviciu este legat de mai multe bunuri imobile situate în jurisdicții diferite, prestatorul va fi răspunzător pentru plata TVA datorată în cauză și înregistrarea în scopuri de TVA în toate jurisdicțiile respective.
26. Cu toate acestea, fiecare stat membru poate să prevadă că, în cazul în care prestatorul nu este stabilit pe teritoriul său, persoana obligată la plata TVA datorată este persoana în favoarea căreia este prestat serviciul (a se vedea articolul 194 din Directiva TVA). Prin urmare, operatorii comerciali ar trebui să verifice dacă această opțiune se aplică în statele membre în care nu sunt stabiliți, dar în care intenționează să își desfășoare activitatea.

1.10. Interacțiunea dintre norma specială prevăzută la articolul 47 din Directiva TVA și conceptul de sediu fix recunoscut în scopuri de TVA

27. Conceptul de sediu fix (a nu se confunda cu noțiunea de sediu permanent folosit în scopul impozitării directe) este definit la articolul 11 din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA. Acesta nu are nicio legătură cu norma specială privind locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile.
28. Atunci când un serviciu prestat este considerat drept un serviciu legat de bunuri imobile, TVA este datorată în statul membru în care se află bunul imobil (a se vedea, de asemenea, explicațiile cu privire la obligațiile referitoare la răspunderea pentru plata TVA de la [punctul 1.9](#) de mai sus). Prin urmare, existența unui sediu fix al prestatorului în statul membru respectiv este nerelevantă pentru determinarea locului de prestare a serviciului respectiv. De asemenea, simplul fapt că o întreprindere deține un bun imobil într-un anumit stat membru nu permite, în sine, să se concluzioneze că aceasta are un sediu fix în jurisdicția respectivă.

¹⁹ Pentru mai multe informații cu privire la normele naționale care se aplică în statele membre, a se vedea, de asemenea: http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm

1.11. Interacțiunea între normele privind locul de prestare a serviciilor și scutirile de la plata TVA

29. La examinarea interacțiunii dintre normele privind locul de prestare a serviciilor și normele care vizează scutirea de la plata TVA, trebuie avut în vedere faptul că abordarea generală în cadrul sistemului de TVA al UE este de a identifica mai întâi locul corect de prestare a unui anumit serviciu și abia într-o etapă ulterioară de a analiza normele aplicabile prestării respective în jurisdicția identificată (un stat membru sau o țară terță). În urma examinării trebuie să se determine dacă serviciul este impozitat (și, în caz afirmativ, la ce cotă) sau scutit. Cu alte cuvinte, chiar dacă un anumit serviciu poate fi scutit de la plata TVA, acest lucru nu schimbă necesitatea de a identifica mai întâi în mod corect locul prestării.

1.12. Lipsa de relevanță a conceptelor și definițiilor din legislațiile naționale pentru aplicarea normei speciale

30. Pentru a ajunge la o interpretare comună și la o aplicare consecventă a normei speciale prevăzute la articolul 47 din Directiva TVA în întreaga Uniune Europeană, administrațiile fiscale responsabile pentru punerea în aplicare a legislației UE în materie de TVA ar trebui să evite utilizarea unor definiții și concepte care provin din legislația națională proprie.
31. Prin urmare, în scopul aplicării articolului 47 din Directiva TVA, evaluarea trebuie să se bazeze pe definițiile date în legislația UE în materie de TVA și nu pe definiții date în conformitate cu legislația națională a fiecărui stat membru. În cazul în care există îndoeli serioase care pot conduce la dublă impunere sau la neimpozitare, statele membre ar trebui să ridice problema în cadrul comitetului TVA.

1.13. Acte juridice relevante

32. Printre actele juridice la care se face referire în prezentele note explicative se numără:
- Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată modificată prin Directiva 2008/8/CE („Directiva TVA”);
 - 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 modificat prin Regulamentul (UE) nr. 1042/2013 din 7 octombrie 2013 („Regulamentul de punere în aplicare privind TVA”).
33. Toate dispozițiile relevante sunt citate la sfârșitul notelor explicative, în formularea aplicabilă de la 1 ianuarie 2017.
34. De fiecare dată când se face referire la un articol din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA, referința la un anumit act legal este omisă și este menționat numai articolul. În toate celelalte situații, se specifică actul juridic la care se face referire.

PARTEA 2

OBSERVAȚII SPECIFICE PRIVIND DISPOZIȚIILE DIN REGULAMENTUL DE PUNERE ÎN APLICARE PRIVIND TVA RELEVANTE PENTRU SERVICIILE LEGATE DE BUNURI IMOBILE

2.1. Abordarea generală a articolelor 13b și 31a

35. Partea 2 din prezentele note explicative oferă clarificări cu privire la aplicarea dispozițiilor din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA care vizează determinarea locului de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile.
36. Atunci când serviciile sunt considerate servicii legate de bunuri imobile, locul prestării acestora este locul în care este situat bunul imobil, în conformitate cu articolul 47 din Directiva TVA.
37. Pentru a fi considerat ca fiind legat de bunuri imobile, un serviciu trebuie să aibă o legătură suficient de directă cu un bun imobil.
38. Prin urmare, ar trebui să se evalueze în primul rând dacă serviciul se referă la un bun care poate fi considerat bun imobil. Scopul articolului 13b este de a oferi o definiție a conceptului „bunuri imobile”. Clarificări cu privire la dispoziția respectivă se regăsesc la [punctul 2.2](#) de mai jos.
39. În al doilea rând, în cazul în care răspunsul la prima întrebare este afirmativ, ar trebui să se evalueze dacă există o legătură suficient de directă între serviciul respectiv și bunul imobil la care se referă, astfel încât să fie considerat un serviciu legat de bunuri imobile. Scopul articolului 31a este de a contribui la stabilirea faptului dacă un serviciu va fi sau nu va fi considerat ca având o legătură suficient de directă cu un bun imobil. Clarificări cu privire la dispoziția respectivă se regăsesc la [punctele 2.3 și 2.4](#) de mai jos.
40. Întrucât în practică pot să apară situații și împrejurări diferite, ceea ce înseamnă că în acest cadru nu poate fi examinat fiecare caz individual, explicația se concentrează asupra criteriilor care ar trebui să permită cititorului să determine dacă un serviciu este legat sau nu de bunuri imobile.

2.2. Definiția „bunurilor imobile”

Articolul 13b

În aplicarea Directivei 2006/112/CE, următoarele sunt considerate „bunuri imobile”²⁰:

41. În timp ce, în cele mai multe situații, natura imobilă a unui bun sau unor active ar părea destul de ușor de stabilit, unele cazuri particulare pot da naștere la îndoieli. Prin urmare, pentru a oferi o singură definiție aplicabilă în toate statele membre, legiuitorul Uniunii a convenit o definiție comună a conceptului de „bunuri imobile” la articolul 13b.
42. Definiția s-a inspirat în mare măsură din hotărârea CJUE în cauza *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*²¹. În ceea ce privește scutirea de la plata TVA pentru operațiunile de leasing sau închiriere de bunuri imobile prevăzută la articolul 135

²⁰ Evidențierea prin caractere aldine s-a utilizat doar pentru a facilita lectura documentului.

²¹ A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

alineatul (1) litera (l) din Directiva TVA, avocatul general, în cauza menționată²², a afirmat că bunul imobil poate fi definit ca „o parte specifică a suprafeței terestre, inclusiv clădirile construite în mod permanent pe aceasta, în legătură cu care se pot dobândi drepturi de proprietate sau de posesie”.

43. Prin includerea a patru categorii – de la litera (a) la litera (d) – definiția „bunurilor imobile” prevăzută la articolul 13b este mai detaliată decât cea din jurisprudență și are rolul de a contribui la realizarea distincției între bunurile imobile și bunurile mobile corporale din perspectiva TVA.
44. În timp ce conceptul de „bunuri imobile” ar trebui să fie evaluat întotdeauna numai prin trimitere la definiția prevăzută la articolul 13b, trebuie înțeles de asemenea modul în care a fost interpretată definiția respectivă.
45. Pe de o parte, există bunuri care nu se pot deplasa sau care nu pot fi deplasate ușor (de exemplu, terenuri, clădiri, copaci, culturi). Bunurile respective sunt imobile și ar intra sub incidența articolului 13b litera (a) sau litera (b). Pe de altă parte, există bunuri care se pot deplasa sau care pot fi deplasate, dar care vor fi considerate bunuri imobile deoarece sunt „strâns legate de” sau „integrate în” un bun imobil (de exemplu, ascensoare, uși, ferestre). Bunurile respective intră sub incidența articolului 13b literele (b), (c) sau (d).
46. Lista celor patru categorii menționate la articolul 13b este exhaustivă. Cu toate acestea, categoriile respective nu ar trebui să fie considerate ca excluzându-se reciproc, ceea ce înseamnă că anumite bunuri se pot încadra în mai multe categorii, astfel cum este prezentat în continuare. Pentru a determina dacă un serviciu este legat de bunuri imobile este esențial să se verifice dacă acesta se referă cel puțin la una dintre cele patru categorii.
47. Trebuie subliniat că faptul că un bun poate fi considerat un bun imobil în cadrul uneia sau al mai multor categorii ale definiției nu înseamnă că toate serviciile care implică tipul de bun respectiv vor trebui să fie considerate ca fiind legate de bunuri imobile. Doar serviciile care au o „legătură suficient de directă cu bunul imobil în cauză” vor fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile în scopuri de TVA (a se vedea mai multe explicații detaliate la [punctele 2.3 și 2.4](#) de mai jos).

Articolul 13b litera (a) orice parte specifică a pământului, situată la suprafața acestuia sau sub aceasta, în legătură cu care se pot dobândi drepturi de proprietate și de posesie;

2.2.1. Ce intră sub incidența articolului 13b litera (a)?

48. Pentru a fi considerate „bunuri imobile” în temeiul articolului 13b litera (a), bunurile trebuie să îndeplinească două condiții cumulative: 1) ar trebui să fie o parte specifică a pământului, situată pe suprafața acestuia sau sub aceasta și 2) ar trebui ca în legătură cu acestea să se poată dobândi drepturi de proprietate și de posesie (a se vedea observația specifică asupra conjuncției „și” de la [punctul 60](#) de mai jos).

2.2.1.1. Parte specifică a pământului

49. Trimiterea la „parte specifică a pământului” înseamnă că bunurile care ar putea fi considerate bunuri imobile sunt formate din zone clar identificate sau identificabile ale pământului în legătură cu care se pot dobândi drepturi de proprietate și de posesie. Sfera termenului „pământ” este amplă, întrucât trimiterea la pământ, fie

²² A se vedea punctul 30 din concluziile avocatului general în cauza CJUE C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

pe sau sub suprafața acestuia, include, efectiv, solul în sine și tot ceea ce este pe acesta, precum și sub acesta, și anume subsolul.

50. Solul include orice bucată de pământ, inclusiv partea de teren acoperită de apă, și anume mare, oceane, râuri, lacuri și alte căi navigabile interioare.
51. De asemenea, se face trimitere la ceea ce se află pe suprafața pământului. Având în vedere contextul dispoziției, nu tot ceea ce se află pur și simplu pe sol va fi considerat „imobil”.
52. În plus, bunurile trebuie să fie fixate, încorporate sau înrădăcinate în pământ. Prin urmare, dispoziția va include, în special, arbori și culturi (trebuie remarcat faptul că, întrucât au rădăcini în pământ, acestea se află de asemenea „sub suprafața pământului”) atât timp cât rămân fixate în pământ.
53. Dispoziția ar trebui să se aplice, de asemenea, apelor care acoperă pământul, și anume râuri, lacuri și alte căi navigabile interioare. Deși apa se poate deplasa, aceasta ar trebui să fie considerată ca fiind imobilă atât timp cât nu este scoasă din bazin.
54. Subsolul pământului cuprinde tot ceea ce se află sub pământ. Prin urmare, puțurile de petrol, pânzele freatice, mineralele și alte resurse care se află sub pământ (de asemenea, solul de sub apă) sunt considerate imobile. Atât timp cât componentele respective nu sunt extrase din subteran, acestea sunt considerate ca parte a pământului, constituind bunuri imobile.
55. Concluzia că apa, petrolul sau alte substanțe conținute în sol sau în subsol pot fi considerate imobile nu implică faptul că toate serviciile care au legătură cu astfel de substanțe ar putea fi considerate în mod necesar ca fiind legate de bunuri imobile (a se vedea în special [punctul 173](#) de mai jos).

2.2.1.2. Drepturi de proprietate și de posesie

56. Având în vedere formularea articolului 13b litera (a), numai bunurile imobile „în legătură cu care se pot dobândi drepturi de proprietate și de posesie” intră sub incidența definiției „bunurilor imobile”.
57. Deși „dreptul de proprietate” și „dreptul de posesie” sunt concepte care nu sunt definite în scopul aplicării Directivei TVA, acestea ar trebui să fie aplicate în scopuri de TVA în mod comun de către statele membre, fără a se ține cont de definițiile naționale.
58. Pentru a le înțelege semnificația, ar trebui să ne întoarcem la definiția livrării de bunuri prevăzută la articolul 14 din Directiva TVA. Într-adevăr, trebuie amintit că scopul articolului 13b este de a defini conceptul de „bunuri imobile”, care este derivat din bunurile corporale în sensul Directivei TVA. Livrarea de bunuri înseamnă „transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar”. Conform jurisprudenței constante a CJUE, „livrarea de bunuri” nu se referă la transferul dreptului de proprietate în conformitate cu procedurile prevăzute de legislația națională aplicabilă, ci se referă la orice transfer de bunuri corporale de către o parte care împuternicește cealaltă parte să dispună efectiv de acestea ca și cum ar proprietarul bunurilor²³. Prin urmare, poate exista un transfer al dreptului de a dispune de bunurile corporale la fel ca proprietarul, chiar dacă nu există un transfer al dreptului legal de proprietate asupra bunurilor. Ceea ce contează este „proprietatea economică” sau „posesia economică”.

²³ A se vedea hotărârea CJUE în cauzele C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, punctele 7-9 și 12, C-25/03 *HE*, punctul 64, și C-88/09 *Graphic Procédé*, punctul 16.

59. În conformitate cu acest raționament, ceea ce ar trebui să fie verificat este dacă bunul imobil este de natură să fie „deținut”, în sensul că cineva poate dispune de acesta ca și cum ar fi proprietar. Acest concept de proprietate merge dincolo de simplul fapt de a deține un titlu de proprietate.
60. Divergențele dintre versiunile lingvistice ale Regulamentului de punere în aplicare privind TVA sunt simptomatice în acest sens: anumite versiuni lingvistice se referă la „drepturi de proprietate și de posesie”, în timp ce altele se referă la „drepturi de proprietate sau de posesie”. Acest lucru arată că, deși în majoritatea cazurilor drepturile de proprietate și de posesie efective vor aparține aceleiași persoane, este posibil, de asemenea, ca dreptul de proprietate să fie atribuit unei persoane și dreptul de posesie, unei alte persoane. Prin urmare, „drepturile de proprietate și de posesie” pot fi interpretate ca „drepturi de proprietate sau de posesie” sau „drepturi de proprietate și de posesie”.
61. În plus, alegerea formulării „se pot dobândi” înseamnă că bunurile pot fi considerate, de asemenea, bunuri imobile, chiar dacă la momentul evaluării nu deține nimeni drepturi de proprietate sau de posesie efective asupra bunurilor respective. Este suficient ca drepturile de proprietate sau de posesie să poată fi dobândite, ceea ce reflectă domeniul de aplicare potențial larg al dispoziției, întrucât numai bunurile imobile care nu pot aparține nimănui, în sensul descris mai sus, nu ar intra sub incidența acesteia²⁴.
62. De regulă, drepturile de proprietate și de posesie asupra bunurilor imobile sunt reprezentate de un titlu de proprietate și/sau de o înscriere într-un registru oficial. Cu toate acestea, aceasta constituie doar dovada drepturilor de proprietate și de posesie. Ar putea exista moduri diferite pentru a dovedi drepturile de proprietate și de posesie și, inclusiv în absența elementelor de probă, ar fi necesar să se stabilească dacă ar putea fi dobândite drepturi de proprietate și de posesie.
63. De asemenea, bunurile imobile inalienabile, cum ar fi proprietatea publică (de exemplu, lacuri, căi navigabile interioare, porturi, parcuri publice), intră sub incidența articolului 13b litera (a) chiar și atunci când dreptul de proprietate asupra acestora nu este transferabil. În afară de faptul că statutul lor juridic se poate schimba în timp în temeiul unor decizii ale autorităților publice, acestea pot face, de asemenea, obiectul prestării de servicii (de exemplu, lucrări de construcții, autorizații de exploatare), care vor fi considerate servicii legate de bunuri imobile.

Articolul 13b litera (b) orice clădire sau construcție fixată pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, care nu poate fi ușor demontată sau deplasată;

2.2.2 Ce intră sub incidența articolului 13b litera (b)?

2.2.2.1. Ce se înțelege prin clădiri și construcții la articolul 13b litera (b)?

64. O clădire poate fi definită ca o structură (creată de om), cu un acoperiș și pereți, cum ar fi o casă sau o fabrică.
65. Termenul „construcție” are un sens mai larg și include alte structuri (create de om) care nu sunt considerate în mod normal clădiri (pentru explicații suplimentare cu privire la articole, echipamente și mașini care pot fi considerate bunuri imobile,

²⁴ Întrucât ar putea apărea unele preocupări în ceea ce privește apele internaționale, este important de menționat în acest sens că, în conformitate cu Convenția Națiunilor Unite asupra dreptului mării, marea liberă este deschisă tuturor statelor. Chiar dacă niciun stat nu poate supune în mod întemeiat nicio parte a mării libere propriei suveranități, un stat (sau o persoană din jurisdicția sa) poate desfășura activități precum foraj, dragare, excavarea fundului mărilor sau oceanelor și al subsolului mării libere. Activitățile respective se vor referi la bunuri imobile, chiar dacă nimeni nu are suveranitate asupra acestei părți a pământului.

a se vedea [punctele 2.2.3 - 2.2.4](#) de mai jos). Construcțiile pot include lucrări de geniu civil, cum ar fi drumuri, poduri, aerodromuri, porturi, diguri, conducte de gaz, sisteme de alimentare cu apă și de canalizare, precum și instalații industriale, cum ar fi instalații generatoare de energie, turbine eoliene, rafinării etc.

66. Trebuie menționat că toate clădirile sau construcțiile sunt considerate bunuri imobile în toate părțile lor constitutive. Termenul „constitutive” se referă nu numai la structura clădirii sau a construcției, ci și la fiecare element instalat și care face parte integrantă din clădire sau construcție sau care este instalat permanent în aceasta, alcătuiind un întreg, astfel încât, în absența elementelor respective, clădirea sau construcția ar fi incompletă sau integritatea sa ar fi modificată. Măsura în care elementele care sunt instalate într-o clădire sau construcție ar trebui să fie considerate, de asemenea, bunuri imobile este detaliată la [punctele 2.2.3 - 2.2.4](#) de mai jos.
67. Pentru a fi considerate „bunuri imobile”, clădirile și construcțiile trebuie să fie fixate pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, și nu trebuie să poată fi ușor demontate sau deplasate²⁵.

2.2.2.2. Este posibil ca o clădire incompletă să fie considerată o clădire în sensul articolului 13 litera (b)?

68. Conform definiției prevăzute la articolul 12 alineatul (2) din Directiva TVA, o „clădire” înseamnă orice structură fixată pe pământ sau în pământ.
69. Prin urmare, chiar dacă o clădire este sau nu completă (de exemplu, atunci când nu are acoperiș sau ferestre, cum ar fi monumente vechi), aceasta intră sub incidența articolului 13 alineatul (b), cu condiția să fie fixată pe pământ sau în pământ. Același lucru va fi valabil, de asemenea, în cazul clădirilor care sunt în construcție; acestea devin bunuri imobile pe măsură ce lucrările de construcție sunt realizate și structura este fixată pe pământ sau în pământ. Chiar dacă o astfel de structură nu este încă locuibilă sau adecvată destinației prevăzute, aceasta trebuie să fie considerată un bun imobil.
70. Același raționament este valabil pentru construcții. Într-adevăr, Regulamentul de punere în aplicare privind TVA se referă la clădiri și construcții, în timp ce Directiva TVA se referă doar la structuri fixate pe pământ sau în pământ. Prin urmare, indiferent dacă structura poate fi considerată o clădire sau o construcție, aspectul decisiv pentru a putea fi considerată un bun imobil este dacă structura în cauză este fixată pe pământ sau în pământ.
71. Trebuie menționat faptul că scopul dispozițiilor de la literele (c) și (d) din articolul 13b (a se vedea explicațiile suplimentare de la [punctele 2.2.3 - 2.2.4](#) de mai jos) este de a stabili dacă și în ce măsură anumite elemente instalate într-o clădire sau construcție care intră în completarea sau echiparea clădirii sau a construcției respective ar trebui să fie considerate, de asemenea, bunuri imobile. Lipsa elementelor care intră în completarea sau echiparea clădirii sau a construcției și o fac locuibilă sau adecvată destinației prevăzute nu este un impediment pentru a considera structurile respective drept bunuri imobile.

²⁵ A se vedea hotărârile CJUE în cauzele C-315/00 *Rudolf Maierhofer* și C-532/11 *Leichenich*.

2.2.2.3. Ce se înțelege prin „fixată pe pământ sau în pământ (deasupra sau sub nivelul mării)” și „care nu poate fi ușor demontată sau deplasată”?

72. Trebuie să fie îndeplinite simultan două condiții: clădirea sau construcția ar trebui 1) să fie fixată pe pământ sau în pământ (deasupra sau sub nivelul mării) și 2) nu trebuie să poată fi ușor demontată sau deplasată.
73. Aplicarea condiției „fixată pe pământ sau în pământ” impune în mod inevitabil precizarea condiției că ar trebui să fie fixată astfel încât să „nu poată fi ușor demontată sau deplasată”.
74. În timp ce clădirile sau construcțiile care necesită lucrări de infrastructură majore pentru a le fixa pe pământ ar îndeplini în mod evident criteriile respective, pot apărea preocupări în situațiile în care natura clădirii sau a construcției sau tipul dispozitivelor de ancorare folosite pentru a o fixa pe pământ ar putea fi pus la îndoială. O penișă utilizată ca restaurant și discotecă în condițiile menționate în cauza *Leichenich*²⁶ sau clădirile construite din componente prefabricate care urmează să fie demontate și reutilizate pe un alt amplasament în condițiile menționate în cauza *Maierhofer*²⁷ sunt ilustrative în acest sens.
75. O clădire sau o construcție poate fi fixată pe pământ sau în pământ prin diferite mijloace: printr-un material de legare precum ciment, printr-un mijloc de prindere precum cabluri, lanțuri, bolțuri sau ancore.
76. Cu toate acestea, factorul decisiv pentru a considera o clădire sau o construcție drept un bun imobil este dacă aceasta poate fi ușor demontată sau deplasată.
77. În conformitate cu jurisprudența CJUE, nu este necesar ca o clădire sau o construcție să fie indisociabil încorporată în sol pentru a fi considerată un bun imobil²⁸. Ceea ce trebuie verificat este dacă dispozitivele de imobilizare nu pot fi îndepărtate cu ușurință, și anume fără efort și fără a suporta costuri care nu sunt neglijabile.
78. În unele cazuri, atunci când sunt destinate utilizării ca locație permanentă, bunurile care, prin natura lor, sunt bunuri mobile (de exemplu, case prefabricate, chioșcuri, tarabe, bărci, rulote) ar putea fi fixate pe pământ într-un mod care imobilizează în mod eficient structurile respective. Chiar dacă, în principiu, ar putea fi deplasate ulterior datorită caracterului lor „mobil”, acestea trebuie să fie considerate bunuri imobile în măsura în care structura imobilizată nu poate fi ușor demontată sau deplasată. Conform CJUE, dispozitivele de imobilizare nu pot fi îndepărtate ușor atunci când implică efort și costuri care nu sunt neglijabile²⁹.
79. Formularea „ușor demontată sau deplasată” ar putea genera unele dificultăți practice, întrucât adverbul „ușor” rămâne un concept destul de subiectiv și nespecific care, în anumite circumstanțe, poate necesita o analiză de la caz la caz.

26 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-532/11 *Leichenich*.

27 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-315/00 *Rudolf Maierhofer*.

28 A se vedea hotărârile CJUE în cauzele C-532/11 *Leichenich*, punctul 23, și C-315/00 *Rudolf Maierhofer*, punctul 33.

29 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-532/11 *Leichenich*, punctul 23.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

80. Cu toate acestea, având în vedere criteriul fizic („fără efort”) și cel economic („fără costuri care nu sunt neglijabile”) furnizate de CJUE pentru evaluarea acestui aspect, pot fi luate în considerare următoarele criterii obiective³⁰:
- nevoia de competențe profesionale – se referă la instrumentele, echipamentele, know-how-ul etc. necesare pentru a demonta sau a deplasa efectiv construcția sau clădirea, inclusiv mijloacele necesare pentru demontare sau deplasare (cu ajutorul unei macarale, al unei remorci, al unui camion etc.);
 - costul operațiunii/serviciului complet de demontare sau deplasare a construcției sau a clădirii, comparativ cu valoarea a ceea ce este efectiv demontat sau mutat;
 - timpul necesar pentru a demonta sau a deplasa clădirea sau construcția;
 - faptul că, prin deplasarea sau demontarea clădirii sau construcției, aceasta ar fi distrusă sau valoarea sa s-ar reduce în mod semnificativ.
81. În plus față de criteriile de mai sus, utilizarea prevăzută și/sau utilizarea efectivă a structurii ca locație permanentă sau nepermanentă ar putea fi relevantă, de asemenea, în acest sens. De exemplu, vehiculele de fast food prezente temporar în aceeași locație nu ar trebui să fie considerate bunuri imobile, chiar dacă ar putea să fie fixate pe pământ, în cazul în care dispozitivele de fixare la pământ sunt suficiente doar pentru a le imobiliza pe perioada utilizării, acestea fiind de fapt structuri provizorii care pot fi ușor demontate sau deplasate. În schimb, în cazul în care sunt folosite ca sediu permanent pentru a desfășura o activitate economică, acestea ar putea fi considerate ca nefiind ușor demontabile sau deplasabile din cauza faptului că dispozitivul de fixare la pământ este suficient pentru a permite imobilizarea pe termen mai lung.
82. Prin urmare, utilizarea prevăzută a unui bun ca sediu permanent poate oferi o indicație asupra caracterului său „imobil”, dar nu este un criteriu suficient pentru a determina dacă o structură poate fi considerată bun imobil. Ceea ce trebuie verificat este dacă structura respectivă este fixată pe pământ sau în pământ astfel încât să nu poată fi ușor demontată sau deplasată.

Articolul 13b litera (c) orice element care **a fost instalat și face parte integrantă dintr-o clădire** sau construcție, **fără de care clădirea sau construcția este incompletă**, cum ar fi uși, ferestre, acoperișuri, scări și ascensoare;

2.2.3. Ce intră sub incidența articolului 13b litera (c)?

83. Conform dispoziției citate, orice element care a fost instalat într-o clădire sau construcție este considerat un bun imobil atunci când face parte integrantă din clădirea sau construcția respectivă. „Integrantă” înseamnă că, în absența elementului respectiv, construcția sau clădirea ar fi incompletă.
84. Efectul dispoziției este de a trata orice element, care altfel ar fi un bun mobil, ca un bun imobil prin simplul fapt că acesta face parte integrantă dintr-o clădire sau construcție.

³⁰ De reținut că aceste criterii nu sunt exhaustive și, în funcție de situație, un criteriu ar putea fi mai precis decât altul sau ar putea fi necesar ca unele criterii să fie îndeplinite simultan.

2.2.3.1 În ce situații un element instalat într-o clădire sau construcție face parte integrantă din aceasta?

85. Astfel cum s-a menționat deja la [punctul 66](#) de mai sus, o clădire sau o construcție este considerată bun imobil în toate elementele sale constitutive. În plus față de structura principală a unei clădiri sau construcții, unele elemente care sunt instalate în clădire sau construcție trebuie considerate, de asemenea, bunuri imobile atunci când fac parte integrantă din aceasta.
86. Instalarea unui element într-o clădire sau construcție în sensul articolului 13b litera (c) se referă la faptul că acesta este montat sau fixat în poziție gata de utilizare în clădirea sau construcția respectivă. De regulă, elementul este prins sau fixat pe clădire sau construcție sau poate fi pur și simplu amplasat în interiorul acesteia și, în general, poate fi îndepărtat sau înlocuit.
87. Măsura în care elementele instalate ar trebui considerate ca elemente fără de care clădirea sau construcția este incompletă depinde, desigur, de natura clădirii sau construcției.
88. Utilizarea și scopul unei structuri determină care elemente fac parte integrantă din aceasta. De exemplu, atunci când o clădire este folosită ca locuință, elementele precum uși și ferestre instalate în clădire sunt considerate ca alcătuind un întreg cu respectiva clădire, întrucât elementele respective sunt necesare pentru ca aceasta să fie considerată o locuință. Astfel de elemente nu vor fi neapărat aceleași ca cele necesare într-un depozit sau o fabrică sau în construcții precum centrale electrice, poduri sau tuneluri. Într-adevăr, în anumite circumstanțe, vor fi necesare elemente specifice astfel încât clădirea sau construcția să devină adecvată pentru utilizarea specifică (de exemplu, un extractor de fum dintr-o fabrică, elementele de protecție dintr-o închisoare).
89. Prin urmare, pentru ca un element să fie considerat bun imobil, ceea ce trebuie verificat este dacă, în absența elementelor respective (altfel spus, dacă acestea ar fi îndepărtate), natura clădirii sau construcției ar fi modificată, în sine, astfel încât aceasta nu ar putea fi utilizată conform funcției pentru care a fost proiectată.
90. Cu toate acestea, elementele, echipamentele sau mașinile, inclusiv dacă sunt anexate la construcție sau clădire, care nu își pierd individualitatea sau integritatea structurală sunt doar echipamente dintr-o clădire sau construcție care rămâne completă chiar și fără elementele respective. Cu toate acestea, elementele respective pot fi considerate bunuri imobile în cazul în care îndepărtarea lor ar cauza distrugerea sau modificarea clădirii sau construcției în care sunt instalate în sensul articolului 13b litera (d) (a se vedea în acest sens clarificările suplimentare de la [punctul 2.2.4](#) de mai jos).
91. Exemplele menționate la articolul 13b litera (c) fac parte din elementele de finisare fără de care unele clădiri sau construcții ar fi considerate incomplete. Elementele de finisare se referă la elementele a căror instalare nu oferă o structură de rezistență pentru clădire sau construcție (nu contribuie ca atare la rezistența sau stabilitatea clădirii sau construcției), dar completează sau echipează construcția sau clădirea. În măsura în care elementele de finisare contribuie la completarea structurii principale a clădirii sau construcției, astfel încât aceasta să poată fi utilizată în scopul pentru care a fost concepută, acestea sunt considerate bunuri imobile. La exemplele menționate la articolul 13b litera (c) s-ar putea adăuga elementele de finisare a construcției care sunt amplasate pe sistemul structural, cum ar fi izolație, pereți despărțitori, materiale de îmbrăcare a podelelor și a pereților. Același lucru este valabil pentru instalații electrice, sanitare, de ventilație sau de încălzire, altele decât instalațiile principale care intră sub incidența literei (b). Toate aceste elemente sunt destinate pentru o mai bună

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

(sau chiar mai eficientă) utilizare sau exploatare a clădirii sau construcției drept clădire sau construcție.

92. Trebuie menționat că faptul că un element face parte integrantă dintr-o clădire sau construcție nu înseamnă că, fără elementul respectiv, clădirea sau construcția nu ar fi considerată bun imobil. Acesta înseamnă însă că, odată instalate în clădire sau construcție, elementele respective ar trebui să fie considerate bunuri imobile, întrucât completează construcția sau clădirea. O casă fără uși sau ferestre ar fi considerată în continuare o casă, dar ușile și ferestrele, odată ce sunt instalate, contribuie la caracterul complet al casei, și anume fac casa locuibilă, prin urmare, acestea trebuie considerate bunuri imobile.
93. Atunci când este vorba despre construcții specifice, factorul decisiv pentru a concluziona că un element face parte integrantă din construcție este dacă instalarea elementului respectiv este esențială sau foarte necesară pentru ca tipul de construcție în cauză să fie considerat ca atare. Acest lucru este valabil în cazul în care, în absența elementului respectiv, construcția ar deveni inutilă. De exemplu, într-un parc eolian, elementele generatorului (de exemplu, lame) instalate pe o turbină eoliană, care este fixată pe pământ, sunt elemente constitutive ale construcției, fără de care turbina eoliană ar fi considerată incompletă.
94. Prin urmare, un test adecvat ar fi următorul: un element instalat într-o clădire sau construcție ar fi considerat ca făcând parte integrantă din clădirea sau construcția respectivă atunci când contribuie pentru a face clădirea sau construcția completă, pe baza caracteristicilor asociate în mod normal unei clădiri sau construcții și a funcției care urmează să fie atribuită clădirii sau construcției în cauză.

Articolul 13b litera (d) orice element, echipament sau mașină **instalată permanent** într-o clădire sau construcție, **care nu poate fi deplasată fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției.**

2.2.4. Ce intră sub incidența articolului 13b litera (d)?

95. Conform dispoziției citate, orice element, echipament sau mașină instalată permanent într-o clădire sau construcție este considerat bun imobil în cazul în care nu poate fi deplasat fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției.
96. Dispoziția se referă în mod specific la echipamente și mașini, dar ar putea viza, de asemenea, orice alte elemente.
97. Efectul dispoziției este de a considera orice element, care altfel ar fi un bun mobil, drept bun imobil pentru simplul fapt că este instalat permanent într-o clădire sau construcție astfel încât nu poate fi deplasat fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției.
98. În ceea ce privește sensul elementelor care sunt „instalate”, se face trimitere la explicația prevăzută la [punctul 86](#) de mai sus.

2.2.4.1. Ce se înțelege prin „instalată permanent” la articolul 13b litera (d)?

99. Utilizarea cuvintelor „instalată permanent” nu ar trebui să fie considerată în mod necesar o condiție pentru aplicarea articolului 13b litera (d), ci mai degrabă un mijloc pentru a înțelege în ce condiții un element instalat într-o clădire sau construcție ar putea provoca distrugerea sau modificarea clădirii sau construcției respective în cazul în care este îndepărtat. Într-adevăr, factorul decisiv în aplicarea articolului 13b alineatul (d) este dacă înlăturarea elementului instalat astfel încât să reziste în clădire sau construcție ar provoca un prejudiciu cert

clădirii sau construcției respective. Prin urmare, „instalat permanent” se referă la elemente care sunt instalate pentru a deservi un scop specific într-o clădire sau construcție și care sunt destinate să dureze sau să rămână neschimbate.

100. Termenul „permanent” ar putea fi interpretat fie în mod subiectiv, și anume că persoana în cauză are intenția de a instala elementul permanent, fie în mod obiectiv, și anume prin trimitere la durata pentru care este instalat elementul. Intenția este un concept util pentru a determina de la bun început dacă instalarea este concepută pentru a „fixa” elementul în construcție sau clădire, dacă nu pentru totdeauna, cel puțin pe durata de viață economică obișnuită a acesteia. Fixarea respectivă ar trebui să facă imposibilă îndepărtarea elementului fără a distruge sau a modifica clădirea sau construcția în timpul procesului de îndepărtare.
101. Atunci când este vorba despre elemente instalate în clădiri sau construcții utilizate în scopul desfășurării unei activități economice, ar trebui utilizat, de preferință, un criteriu obiectiv pentru a determina ce tipuri de elemente ar putea fi instalate permanent. Echipamentele sau mașinile industriale au o durată de viață economică/utilă mai scurtă decât clădirile sau construcțiile în care sunt utilizate. În acest context, termenul „permanent” ar însemna că elementele sunt utilizate pentru o anumită perioadă în cursul activității economice în scopul căreia au fost achiziționate.

2.2.4.2. Cum ar trebui să se evalueze dacă o clădire sau construcție este modificată sau distrusă?

102. Astfel cum s-a explicat anterior, un echipament, o mașină sau orice alt element ar putea fi instalat permanent într-o clădire sau construcție, dar întrebarea esențială în ceea ce privește permanența acestuia este dacă elementul poate fi îndepărtat fără a distruge sau a modifica construcția sau clădirea în care este instalat. Prin urmare, este necesar să se clarifice înțelesul termenilor „distrugere” și „modificare”.
103. Distrugerea și modificarea unei clădiri sau construcții, în sensul articolului 13b litera (d), se referă atât la partea clădirii sau construcției pe care este fixat elementul, cât și la restul clădirii sau construcției.
104. În ceea ce privește clădirile și construcțiile, „distrugere” înseamnă în mod normal acțiunea sau procesul de deteriorare într-o asemenea măsură încât acestea nu mai există sau nu mai pot fi reparate.
105. Aprecierea dacă, prin mutarea unui element, echipament sau mașină instalată permanent într-o clădire sau construcție, clădirea sau construcția respectivă va fi distrusă nu ar trebui să ridice probleme deosebite. Cu toate acestea, trebuie menționat că „elementele instalate permanent” într-o clădire sau construcție nu implică în mod necesar faptul că acestea sunt fixate pe clădire sau construcție prin intermediul unei șaibe, al unei bride sau al oricărui alt tip de dispozitiv de prindere. O mașină industrială care, datorită caracteristicilor sale (dimensiune, greutate etc.), este instalată permanent într-o uzină ar putea cauza, de exemplu, distrugerea (unei părți a) uzinei atunci când este îndepărtată (de exemplu, dacă este necesar să se îndepărteze acoperișul sau să se demoleze un zid pentru a extrage mașina).
106. Prin urmare, „distrugerea” ar acoperi situațiile în care clădirea sau construcția suferă daune grave sau o modificare fizică substanțială ca urmare a îndepărtării oricărui element instalat permanent în aceasta.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

107. „Modificarea” este o schimbare mai puțin drastică. În mod normal, aceasta înseamnă schimbarea caracterului sau a compoziției, de regulă în mică măsură, dar în mod semnificativ.
108. Orice element fixat pe o clădire sau construcție și ulterior îndepărtat de pe aceasta ar echivala din punct de vedere tehnic cu o modificare. Cu toate acestea, o deteriorare sau o schimbare minoră nu este suficientă pentru ca articolul 13b litera (d) să se aplice. În schimb, clădirea sau construcția ar trebui să fie modificată în mod semnificativ.
109. În mod evident, modificarea va fi ne semnificativă în cazul elementelor care sunt agățate pur și simplu pe perete, bătute în cuie sau înșurubate pe pământ sau pe pereți, a căror îndepărtare lasă numai urme sau semne pe pământ sau pe pereți (de exemplu, găuri de montaj) care sunt ușor de ascuns sau de reparat.
110. De exemplu, o mașină înșurubată pe pardoseala unei fabrici pentru a o împiedica să se miște în timpul producției ar putea fi îndepărtată pur și simplu prin scoaterea șuruburilor din pardoseală. În mod evident, va exista un anumit impact asupra pardoselii la scoaterea șuruburilor, dar acest lucru nu ar afecta clădirea într-un mod semnificativ.
111. Intensitatea efortului, timpul sau costul necesar pentru repararea clădirii sau construcției ar putea fi util pentru a determina dacă modificarea este sau nu semnificativă. De asemenea, posibilitatea ca înlăturarea elementului să cauzeze o deteriorare certă elementului în sine poate fi un indicator suplimentar, de exemplu în cazul în care, odată îndepărtat, elementul necesită reparații, nu are nicio valoare sau nu deservește niciun scop sau nu mai deservește același scop.
112. Prin urmare, pentru a intra în domeniul de aplicare al articolului 13b litera (d), fixarea elementului pe construcție sau clădire ar trebui să fie suficient de puternică pentru a crea un ansamblu care îndeplinește o funcție specifică independentă de clădire și a cărui îndepărtare ar conduce la o deteriorare semnificativă a clădirii sau construcției și, eventual, a elementului îndepărtat în sine.

2.2.4.3. Care este interacțiunea dintre literele (b), (c) și (d) ale articolului 13b?

113. Astfel cum s-a menționat deja la [punctul 46](#) de mai sus, cele patru categorii menționate la articolul 13b nu ar trebui să fie considerate ca excluzându-se reciproc, ceea ce înseamnă că anumite bunuri se pot încadra în mai multe categorii.
114. Cu toate acestea, în timp ce litera (b) de la articolul 13b, care se referă la clădiri sau construcții, include elemente care sunt „încorporate” în clădire sau construcție în timpul procesului de construcție/renovare/modificare (de exemplu, cărămizi, ciment, beton, stâlpi, grinzi), litera (c) include elemente care sunt „instalate” în clădire sau construcție (pentru o explicație a ceea ce înseamnă instalarea unui element, a se vedea [punctul 86](#) de mai sus).
115. Elementele „încorporate” sunt componente ale sistemului structural al unei clădiri sau construcții (pereți, pardoseli, structură etc.). Elementele „încorporate” includ, de asemenea, elementele care sunt construite ca infrastructură sau suprastructură a unei clădiri sau construcții, cum ar fi instalația sanitară principală (de exemplu, sisteme de canalizare, țevi de apă, conducte de conectare la sistemul de canalizare, sisteme de drenaj), instalația principală de încălzire/răcire/ventilație (de exemplu, tuburi de încălzire/răcire, conducte de ventilație), instalația electrică principală (cablurile interne), instalația principală a sistemului de automatizare a casei/clădirii etc.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

116. Elementele „instalate” nu fac parte din structura principală a unei clădiri sau construcții, chiar dacă pot face parte integrantă din aceasta. Acestea sunt destinate să completeze structura principală a clădirii sau construcției astfel încât să poată fi utilizată în scopul atribuit.
117. Elementele, echipamentele sau mașinile, în sensul literei (d), sunt elemente care îndeplinesc o anumită sarcină sau funcție independentă de construcția sau clădirea în care se întâmplă să fie amplasate. Scopul acestora, chiar dacă sunt fixate fizic pe bunul imobil, nu este de a contribui la o mai bună utilizare sau exploatare a bunului imobil respectiv [astfel cum se întâmplă cu elementele prevăzute la articolul 13b litera (b)], ci de a deservi un scop specific.
118. Cu toate acestea, domeniile de aplicare ale literelor (c) și (d) se pot suprapune, de asemenea, întrucât în anumite situații instalarea unui element va intra atât sub incidența literei (c), cât și a literei (d). Acest lucru este valabil în cazul în care elementele fac parte integrantă din clădire sau construcție și nu pot fi îndepărtate fără a distruge sau a modifica clădirea sau construcția (de exemplu, scările de marmură dintr-o casă, un dulap încastrat sau o bucătărie echipată).
119. Prin urmare, numai în cazul în care îndepărtarea unui element dintr-o clădire sau construcție ar afecta natura clădirii sau construcției respective ori integritatea sa fizică, elementul ar trebui să fie considerat un bun imobil.
120. Ar putea apărea preocupări în legătură cu instalarea elementelor pe anumite părți ale unei clădiri sau construcții, cum ar fi, de exemplu, panourile solare. Întrucât sunt posibile diferite situații în funcție de modul în care sunt instalate elementele respective, ar trebui să fie efectuată o examinare atentă a împrejurărilor pentru a stabili dacă instalarea îndeplinește sau nu criteriile prevăzute la articolul 13b.
121. În general, panourile solare ar intra sub incidența articolului 13b litera (b), întrucât acestea fac parte din infrastructura clădirii. Pentru a deservi scopul specific pentru care au fost create, și anume de a genera energie electrică sau termică, acestea trebuie să fie integrate efectiv în instalațiile electrice sau de încălzire ale clădirii sau construcției. Atunci când panourile solare sunt instalate pe o clădire sau construcție fără a face parte din infrastructura acesteia, ar fi necesar să se stabilească dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 13b litera (c) sau litera (d).
122. Astfel cum s-a menționat deja anterior, este posibil ca bunurile să intre sub incidența mai multor dispoziții prevăzute la articolul 13b. De exemplu, atunci când panourile solare sunt instalate pe acoperișul unei clădiri sau construcții, acestea ar putea intra, de asemenea, sub incidența articolului 13b litera (c) în cazul în care devin parte din acoperiș, în sensul că sunt încorporate în acesta și servesc drept acoperiș. Același lucru este valabil, de asemenea, pentru ferestrele din panouri solare. În mod normal, pereții din panouri solare ar intra sub incidența articolului 13b litera (b), întrucât fac parte din clădire.
123. Atunci când apar îndoieli în orice altă situație particulară care implică instalarea unui element într-o clădire sau construcție, trebuie să fie efectuată o analiză de la caz la caz, în urma unui raționament similar: face parte elementul din structură în sensul literei (b), este elementul parte integrantă din structură în sensul literei (c) sau este elementul instalat permanent în structură în sensul literei (d)?

2.3. Definiția serviciilor care au „o legătură suficient de directă” cu bunurile imobile

Articolul 31a

2.3.1. Care este interacțiunea dintre alineatele (1), (2) și (3) ale articolului 31a? Cum ar trebui coroborate alineatele respective?

124. Scopul articolului 31a este de a contribui la identificarea serviciilor legate de bunuri imobile, în sensul articolului 47 din Directiva TVA. Articolul 31a alineatul (1) oferă îndrumări cu privire la serviciile care pot fi considerate servicii legate de bunuri imobile. Articolul 31a alineatul (2) oferă o listă de exemple de servicii care ar trebui să fie considerate ca fiind legate de bunuri imobile și, prin urmare, ca intrând sub incidența articolului 47 din Directiva TVA. Articolul 31a alineatul (3) prezintă o listă de exemple de servicii care **nu trebuie** considerate ca fiind legate de bunuri imobile și, prin urmare, nu sunt reglementate de articolul 47 din Directiva TVA.
125. Pentru a determina dacă un serviciu este considerat ca fiind legat de bunuri imobile, ar trebui să se aplice următorul raționament:
- Se verifică dacă serviciul este prevăzut la articolul 31a alineatul (2) – în caz afirmativ, serviciul intră sub incidența articolului 47 din Directiva TVA;
 - Se analizează dacă serviciul este exclus de la aplicarea articolului 47 din Directiva TVA în conformitate cu articolul 31a alineatul (3);
 - În cazul în care serviciul nu poate fi găsit în niciuna dintre cele două liste, se verifică dacă acesta respectă oricare dintre criteriile prevăzute la articolul 31a alineatul (1).
126. Structura articolului 31a și interacțiunea dintre alineatele (1), (2) și (3) ale acestuia se pot explica prin contextul istoric al dispoziției și prin intenția de a asigura securitatea juridică într-un cadru legislativ caracterizat prin disparități semnificative între legile naționale ale statelor membre.
127. Trebuie reamintit faptul că exemplele enumerate la articolul 31a alineatul (2) și articolul 31a alineatul (3) sunt rezultatul discuțiilor din cadrul comitetului TVA în care statele membre, confruntându-se cu interpretări divergente și riscuri de dublă impunere sau de neimpozitare, au convenit o serie de orientări *ad-hoc*.
128. În procesul de adoptare a Regulamentului de punere în aplicare privind TVA, orientările comitetului TVA au fost reexamine de către Consiliu și au fost considerate ca o bază solidă pentru ilustrarea semnificației dispozițiilor prevăzute la articolul 31a alineatul (1), precum și pentru furnizarea unei liste de cazuri, care sunt reglementate în prezent de articolul 31a alineatul (2) și alineatul (3).
129. Este important să se rețină că articolul 31a alineatul (2) nu limitează domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (1) – acesta prezintă pur și simplu situații considerate de legiuitorul UE ca îndeplinind cerința de a fi legate de bunuri imobile.
130. În cele din urmă, trebuie subliniat faptul că o aplicare comună a normelor este posibilă numai atunci când conceptele juridice naționale³¹ nu sunt luate în considerare în scopuri de TVA. Acest lucru este esențial pentru a evita dubla impunere sau neimpozitarea.

31 A se vedea concluziile avocatului general Trstenjak în cauza CJUE C-37/08 *RCI Europe*, în special punctul 50.

Articolul 31a alineatul (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.

2.3.2. Cum ar trebui să fie evaluată „legătura suficient de directă”?

131. Trebuie reamintit faptul că norma prevăzută la articolul 47 din Directiva TVA este o normă specială și nu o excepție de la normele generale prevăzute la articolele 44 și 45. Aceasta ar trebui să se aplice pe baza unei evaluări obiective a condițiilor prevăzute în Directiva TVA și în Regulamentul de punere în aplicare privind TVA³² (a se vedea, de asemenea, [partea 1 punctul 1.4](#)). O astfel de abordare este în concordanță cu logica normelor privind locul de prestare a serviciilor, care este aceea de a asigura impozitarea la locul de consum al serviciului³³.
132. Pentru a intra sub incidența articolului 47 din Directiva TVA, un serviciu trebuie să aibă o legătură suficient de directă cu bunurile imobile. Întrucât numeroase servicii pot fi legate într-un fel sau altul de bunuri imobile, ar trebui să fie recunoscut faptul că o legătură slabă sau accesorie nu trebuie să fie considerată ca fiind suficientă pentru a încadra serviciile respective în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA³⁴.
133. Luând în considerare cele de mai sus, rezultă că evaluarea prezenței unei „legături suficient de directe” între serviciul prestat și bunul imobil trebuie să fie efectuată în mod obiectiv prin raportare la criteriile prevăzute la articolul 31a alineatul (1) literele (a) și (b).
134. Criteriile prevăzute la litera (a) includ servicii în cazul cărora rezultatul provine de la bunul imobil (de exemplu, închirierea unei clădiri sau obținerea dreptului de a pescui într-un teritoriul delimitat), în timp ce la litera (b) bunul imobil este obiectul care stă în centrul serviciului prestat asupra acestuia (de exemplu, repararea unei clădiri). Informații suplimentare cu privire la modul de înțelegere a criteriilor de la articolul 31a alineatul (1) literele (a) și (b) sunt incluse la [punctele 2.3.6 și 2.3.7](#) de mai jos. În orice caz, prestarea trebuie să fie legată de unul sau mai multe bunuri imobile specifice³⁵ (a se vedea, de asemenea, [punctul 1.7](#) de mai sus).

2.3.3. Poate fi îndeplinit criteriul „legăturii suficient de directe” de serviciile care sunt prestate de la distanță/din exterior?

135. Răspunsul la întrebarea dacă serviciile prestate din exterior/la distanță pot fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile depinde de natura specifică a serviciului în cauză. Faptul că serviciul este prestat (integral sau parțial) la distanță nu este în sine un obstacol pentru ca serviciul să aibă o legătură suficient

32 A se vedea hotărârile CJUE în cauzele C-166/05 *Heger Rudi* și C-41/04 *Levob Verzekeringen și OV Bank*, precum și concluziile avocatului general Trstenjak în cauza CJUE C-37/08 *RCI Europe*, în special punctul 73.

33 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-37/08 *RCI Europe*, punctul 39.

34 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.

35 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-155/12 *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, punctele 34 și 35.

de directă cu un bun imobil. Fiecare caz trebuie evaluat în mod obiectiv, luând în considerare circumstanțele de fapt în cauză, definiția bunurilor imobile prevăzută la articolul 13b și dispozițiile articolului 31a.

2.3.4. Statutul beneficiarului serviciilor afectează clasificarea serviciilor prestate?

136. Statutul beneficiarului serviciului (de exemplu, dacă acesta este sau nu proprietarul bunului imobil) este nerelevant pentru determinarea clasificării serviciului în sine: totul depinde de natura și de caracteristicile obiective ale serviciului respectiv. De exemplu, este evident că un serviciu de reparare a unei locuințe sau o lucrare de construcție este legată de bunuri imobile, indiferent dacă este prestată în favoarea proprietarului, a chiriașului sau a oricărui ocupant al locuinței sau a unui alt prestator dintr-un lanț de operațiuni (de exemplu, în cazul subcontractării).
137. De asemenea, pentru aplicarea articolului 47 din Directiva TVA, este nerelevant dacă beneficiarul este o întreprindere sau un consumator final. Prin urmare, clasificarea serviciilor prestate nu ar trebui să fie afectată de statutul beneficiarului.

2.3.5. Locația beneficiarului serviciilor afectează clasificarea serviciilor?

138. Întrebarea trebuie să fie abordată în același mod precum cea de mai sus. Factorul decisiv este natura serviciului și nu locația beneficiarului prestării de servicii. Tratatul TVA al serviciului nu poate depinde de faptul dacă bunul este situat în interiorul sau în afara țării în care este stabilit proprietarul bunului. Fiecare serviciu trebuie să fie evaluat luând în considerare împrejurările de fapt în cauză.

2.3.6. Cum trebuie înțeles articolul 31a alineatul (1) litera (a)?

139. Articolul 31a alineatul (1) litera (a) prevede că serviciile legate de bunuri imobile trebuie să fie derivate dintr-un bun imobil care este un element constitutiv al serviciului și este central și esențial pentru serviciile prestate. Un astfel de serviciu nu poate fi prestat fără imobilul subiacent, ceea ce implică faptul că acesta trebuie să fie prestat în legătură cu un bun imobil specific³⁶. Rezultatul serviciului trebuie să provină din bunul imobil respectiv. Cu alte cuvinte, serviciul este derivat din bunul imobil atunci când bunul respectiv este utilizat pentru a presta serviciul, cu condiția ca bunul să constituie elementul principal și dominant pentru serviciul prestat³⁷.

2.3.7. Cum trebuie înțeles articolul 31a alineatul (1) litera (b)?

140. Serviciile sunt considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunurile imobile în cazul în care sunt prestate în beneficiul unui bun imobil sau vizează un bun imobil și au drept obiectiv modificarea caracteristicilor fizice sau a statutului juridic al respectivului bun. Cu alte cuvinte, acestea trebuie să se concentreze pe modificarea statutului juridic și/sau a caracteristicilor fizice ale bunului imobil respectiv.
141. Modificarea din punct de vedere juridic a unui bun imobil ar trebui să acopere orice modificare a situației juridice a bunului respectiv.

36 A se vedea, de asemenea, explicația cu privire la partea specifică a pământului de la [punctul 2.2.1.1](#) și de la [punctul 1.7](#).

37 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-166/05 *Heger Rudi*.

142. Articolul 31a alineatul (1) litera (b) se referă la modificarea fizică, fără nicio specificație suplimentară. Astfel, pare corect să se presupună că orice fel de modificare fizică a unui bun imobil ar trebui să fie suficientă pentru a intra sub incidența dispoziției în discuție (inclusiv serviciile care vizează prevenirea oricărei modificări fizice). Trebuie menționat faptul că sintagma „modificare fizică” utilizată la articolul 31a alineatul (1) litera (b) nu ar trebui să fie considerată ca fiind limitată doar la modificări care sunt semnificative. Cu alte cuvinte, chiar și modificările minore care conduc la o modificare fizică a unui bun imobil (altfel spus, care nu implică modificări ale substanței bunului imobil) ar trebui să intre sub incidența articolului 31a alineatul (1) litera (b) (de exemplu, întreținerea sau curățarea drumurilor, a tunelelor, a podurilor, a clădirilor etc.).

2.3.8. Sunt cumulative dispozițiile de la articolul 31a alineatul (1) litera (a) și articolul 31a alineatul (1) litera (b)?

143. Cele două dispoziții prevăzute de articolul 31a alineatul (1) litera (a) și articolul 31a alineatul (1) litera (b) **nu sunt** cumulative. În practică, este posibil ca unele servicii să îndeplinească criteriile ambelor dispoziții, dar este suficient să fie îndeplinite doar cerințele uneia dintre cele două dispoziții pentru ca un serviciu să fie considerat legat de bunuri imobile.
144. Astfel cum s-a explicat la [punctul 2.3.1](#), evaluarea serviciului pe baza criteriilor prevăzute la articolul 31a alineatul (1) trebuie să aibă loc numai în cazul în care serviciul nu este inclus în niciuna dintre cele două liste de la articolul 31a alineatul (2) și alineatul (3).

2.4. Exemple specifice de servicii care sunt legate sau nu de bunuri imobile

Articolul 31a alineatul (2). Alineatul (1) se aplică în special pentru următoarele:

2.4.1. Este lista prevăzută la articolul 31a alineatul (2) orientativă sau exhaustivă?

145. Lista de la articolul 31a alineatul (2) este pur orientativă și oferă, astfel cum rezultă din formularea acesteia („în special”), exemple de servicii specifice pe care legiuitorul Uniunii le-a considerat ca fiind legate de bunuri imobile în sensul articolului 47 din Directiva TVA. În acest mod, se asigură certitudinea juridică în multe ipoteze comune.
146. Articolul 31a alineatul (2) nu restrânge definiția generală a conceptului de servicii legate de bunuri imobile prevăzută la articolul 31a alineatul (1). Prin urmare, orice situație specifică ce nu a fost reglementată în mod explicit de articolul 31a alineatul (2) literele (a)-(q) sau de articolul 31a alineatul (3) ar trebui să fie evaluată de la caz la caz pe baza criteriilor stabilite la articolul 31a alineatul (1).
147. Urmând aceeași logică, legiuitorul Uniunii a oferit, de asemenea, la articolul 31a alineatul (3) o listă orientativă a serviciilor care nu trebuie considerate ca fiind legate de bunuri imobile (a se vedea [punctul 2.3.1](#) de mai sus).

Din motive de simplificare și claritate, următoarele explicații examinează în paralel definiția pozitivă și negativă a unor situații comparabile, ori de câte ori acestea sunt menționate atât la articolul 31a alineatul (2), cât și la articolul 31a alineatul (3).

2.4.2. Elaborarea de planuri [articolul 31a alineatul (2) litera (a) și articolul 31a alineatul (3) litera (a)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (a) **elaborarea de planuri** pentru o clădire sau părți ale unei clădiri destinate să fie ridicată pe un anumit lot de teren, indiferent dacă clădirea este sau nu ridicată;

Articolul 31a alineatul (3) litera (a) elaborarea de planuri pentru o clădire sau părți ale unei clădiri dacă aceasta nu este destinată să fie ridicată pe un anumit lot de teren;

2.4.2.1. Care este regimul juridic aplicabil studiilor realizate cu privire la un bun imobil a cărui locație nu este cunoscută încă?

148. Faza pregătitoare a lucrărilor de construcții poate acoperi mai multe etape (de exemplu, elaborarea modelelor conceptuale, efectuarea de studii geostaționare etc.), care sunt mai mult sau mai puțin strâns legate de bunuri imobile. Unele servicii în faza pregătitoare pot fi prestate cât timp locația specifică a bunului imobil încă nu este cunoscută sau sigură.
149. În astfel de circumstanțe, atunci când serviciile sunt prestate fără a fi legate de un lot de teren sau de un anumit bun, serviciile nu pot fi considerate ca având o legătură suficientă cu bunurile imobile și nu intră în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA. Astfel de servicii ar trebui să fie impozitate în conformitate cu normele generale relevante privind locul de prestare a serviciilor B2B sau B2C, în funcție de faptul dacă acestea sunt furnizate unui client din mediul de afaceri sau unui consumator final, cu excepția cazului în care s-ar aplica o altă normă specială. Numai serviciile legate de un bun imobil a cărui locație este identificată până la momentul prestării serviciului pot intra sub incidența articolului 47 (a se vedea, de asemenea, explicațiile de la [punctul 1.7](#) de mai sus).
150. În cazul în care serviciile precum elaborarea de planuri nu sunt urmate de lucrări de construcții și nu este ridicată nicio clădire, serviciile respective pot fi considerate totuși legate de bunuri imobile, cu condiția să fi fost furnizate pentru o locație identificată în mod clar. De asemenea, același lucru ar putea fi valabil în cazul în care prestatorul serviciilor participă la o procedură de licitație, dar nu reușește să câștige contractul.

2.4.3. Servicii de supraveghere și de securitate la fața locului [articolul 31a alineatul (2) litera (b)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (b) prestarea de servicii de supraveghere sau de securitate la fața locului;

2.4.3.1. Ce servicii intră în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (b)?

151. Articolul 31a alineatul (2) litera (b) prevede că serviciile de supraveghere sau de securitate la fața locului sunt considerate servicii legate de bunuri imobile.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

152. Atunci când a fost discutată inițial la nivelul comitetului TVA în 2011, supravegherea la fața locului a fost subliniată ca un exemplu de servicii prestate în cadrul pregătirii și coordonării lucrărilor de construcții. Aceasta este, de fapt, unul dintre serviciile menționate în mod expres la articolul 47 din Directiva TVA ca serviciu legat de bunuri imobile.
153. Regulamentul de punere în aplicare privind TVA prevede același tratament fiscal atât pentru prestarea serviciilor de supraveghere la fața locului, cât și pentru prestarea serviciilor de securitate.
154. Supravegherea la fața locului sau supravegherea construcțiilor se referă, în mod normal, la serviciile prestate în sectorul construcțiilor, pentru a se asigura că lucrările de construcție, de demolare sau de renovare sunt executate în mod corespunzător, în conformitate cu cerințele tehnice și juridice, că respectă termenele și bugetul alocate, că respectă standardele de reglementare și de calitate relevante și că se bazează pe documentația necesară. Acestea sunt servicii de specialitate care implică adesea coordonarea a diferiți contractanți și vizează protejarea finalizării cu succes a unui proiect. O parte a serviciului de supraveghere poate implica prezența permanentă sau periodică a experților la fața locului. O altă parte, care include sarcini precum planificarea lucrărilor, coordonarea subcontractanților, finalizarea și eliberarea documentelor, a certificatelor și a declarațiilor, poate fi efectuată în afara șantierului de construcții.
155. Serviciile de securitate au un domeniu de aplicare diferit. Pe de o parte, acestea pot fi prestate în timpul fazei de pregătire sau de construcție a lucrărilor, pentru a preveni furtul sau deteriorarea echipamentelor și materialelor depozitate pe un șantier de construcții. Acest lucru ar necesita, în general, prezența la fața locului a agenților de pază, care controlează accesul pe șantier al personalului și al furnizorilor, asigură securitatea pe timpul nopții, monitorizează șantierul prin supraveghere video (monitorizare cu ajutorul sistemului CCTV) etc. Pe de altă parte, serviciile de securitate pot fi furnizate, de asemenea, după încheierea lucrărilor de construcție sau de renovare, pentru a asigura securitatea clădirilor de uz rezidențial, comercial, industrial sau de birouri. Serviciile respective pot fi prestate prin prezența fizică a agenților de securitate, prin instalarea de sisteme de securitate în clădire sau prin ambele metode.
156. Domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (b) cuprinde toate aceste situații diferite. Prin urmare, atunci când un prestator asigură supravegherea sau securitatea unui bun imobil, indiferent dacă este vorba despre o construcție, o clădire sau doar un lot de teren, se aplică articolul 47 din Directiva TVA. În cazul în care, pentru garantarea securității unui bun mobil (de exemplu, elemente, echipamente sau mașini situate într-o clădire, pe un șantier de construcții sau pe un lot de teren), prestatorul trebuie să asigure și bunul imobil în sine, serviciul de securitate va intra, de asemenea, sub incidența articolului 47 din Directiva TVA.

2.4.3.2. Reglementează articolul 31a alineatul (2) litera (b), de asemenea, serviciile prestate la distanță?

157. Astfel cum s-a explicat mai sus, în conformitate cu articolul 31a alineatul (2) litera (b), supravegherea se referă în principal la supravegherea șantierelor de construcții, în timp ce serviciile de securitate se pot referi la șantiere de construcții, precum și la clădiri și construcții ridicate.
158. În acest sens și având în vedere tehnologiile moderne de supraveghere și de securitate, serviciile de supraveghere și de securitate ar trebui să beneficieze de același tratament fiscal în scopuri de TVA, indiferent dacă acestea sunt prestate prin prezența fizică a resurselor umane la fața locului sau sunt prestate la distanță (fără prezență fizică umană la fața locului), cum ar fi, de exemplu, prin utilizarea

de mijloace tehnologice instalate la fața locului. Atât pentru serviciile de supraveghere, cât și pentru cele de securitate, condiția ar trebui să conștie în faptul că bunul imobil este un element esențial al serviciului prestat. În cazul în care se efectuează o astfel de evaluare, trebuie reamintit că scopul normei speciale de la articolul 47 din Directiva TVA este de a asigura impozitarea la locul de consum și că serviciile legate de bunuri imobile sunt consumate în locul în care este situat bunul.

2.4.3.3. *Intră instalarea unui sistem de securitate în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (b)?*

159. Pentru a stabili dacă instalarea unui sistem de securitate intră sub incidența articolului 47 din Directiva TVA, trebuie stabilit mai întâi dacă tranzacția poate fi considerată o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.
160. În cazul în care instalarea sistemului de securitate face parte din acordul de vânzare a unui sistem de securitate, operațiunea poate fi clasificată în categorii diferite în scopuri de TVA. Operațiunea poate fi o livrare de bunuri cu instalare, care, în conformitate cu articolul 36 din Directiva TVA, va fi impozitată la locul în care este instalat sau asamblat sistemul de securitate. De asemenea, operațiunea poate fi o prestare de servicii legate de bunuri imobile, în cazul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 31a alineatul (2) litera (m).
161. Dacă instalarea este furnizată ca un serviciu separat (independent de furnizarea sistemului de securitate în sine, care ar fi impozitată ca o livrare de bunuri), trebuie evaluat dacă sunt îndeplinite condițiile stabilite la articolul 31a alineatul (2) litera (m), și anume dacă, la instalare, sistemul de securitate este considerat un bun imobil în sensul articolului 13b (a se vedea, de asemenea, [punctul 2.4.14](#)). Condițiile prevăzute la articolul 13b sunt îndeplinite și serviciul de instalare este considerat ca fiind legat de bunuri imobile în cazul în care:
- i) sistemul de securitate care a fost instalat face parte integrantă dintr-o clădire sau construcție și fără acesta clădirea sau construcția este incompletă [articolul 13b litera (c)] – acest lucru ar putea fi valabil, de exemplu, dacă sistemul de securitate a fost instalat într-o închisoare sau la sediul unei bănci unde sunt stocate obiecte de valoare;
- sau
- ii) sistemul de securitate este instalat permanent într-o clădire sau construcție și nu poate fi deplasat fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției [articolul 13b litera (d)] – acest lucru ar putea fi valabil în cazul apartamentelor sau al birourilor.
162. În cazul lucrărilor de instalare în urma cărora sistemul de securitate devine o parte a bunului imobil, serviciul este considerat ca fiind legat de bunuri imobile. Acest lucru ar asigura impozitarea în același loc, indiferent dacă prestația este considerată o livrare de bunuri cu instalare sau asamblare sau o prestare de servicii legate de bunuri imobile.

2.4.4. *Construirea de clădiri [articolul 31a alineatul (2) litera (c)]*

Articolul 31a alineatul (2) litera (c) *construirea unei clădiri pe un teren*, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri;

2.4.4.1. Ce categorii de lucrări de construcții intră în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (c)?

163. Domeniul de aplicare al dispoziției citate vizează toate tipurile de lucrări de construcții, incluzând nu numai construirea de clădiri noi, ci și alte lucrări de construcții precum reconstrucția, modificarea, transformarea, extinderea, demolarea (totală sau parțială) a clădirilor existente sau a unor părți ale clădirilor (lista nu este exhaustivă și, în practică, unele servicii pot include două sau mai multe dintre exemple).

2.4.4.2. Care ar trebui să fie tratamentul TVA al contractării de personal pentru lucrări de construcții?

164. Este discutabil dacă contractarea de personal pentru realizarea lucrărilor de construcții reprezintă servicii care 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”.
165. Pe de o parte, se poate considera că alocarea de personal, indiferent dacă acesta este sau nu contractat pentru lucrări de construcție, este o prestare de servicii care face obiectul normelor generale privind locul prestării serviciilor și nu ar trebui să fie considerată ca fiind legată de bunuri imobile.
166. Pe de altă parte, răspunzând la o întrebare similară, articolul 31b prevede prezumția potrivit căreia închirierea de echipamente în vederea efectuării de lucrări asupra unor bunuri imobile trebuie să fie tratată ca o prestare de servicii legată de bunuri imobile în măsura în care furnizorul care închiriază echipamentele își asumă responsabilitatea execuției lucrărilor. Deși nu există o prezumție în ceea ce privește contractarea de personal, se poate argumenta că, în mod similar cu furnizarea de echipamente, contractarea de personal poate constitui un serviciu legat de bunuri imobile în cazul în care furnizorul își asumă responsabilitatea execuției lucrărilor.
167. Pentru a asigura un tratament TVA coerent al închirierii de echipamente și al contractării de personal, trebuie să fie aplicată aceeași logică în ambele ipoteze: serviciul va fi considerat ca fiind legat de bunuri imobile numai dacă prestatorul care pune la dispoziție personalul își asumă responsabilitatea execuției lucrărilor. În astfel de situații, prestatorul nu va oferi în realitate clientului său doar personal, ci își asumă, de asemenea, responsabilitatea pentru execuția și rezultatele lucrărilor de construcții, ceea ce echivalează cu prestarea de servicii de construcție, și anume prestarea unui serviciu legat bunuri imobile.

2.4.5. Construirea de structuri permanente [articolul 31a alineatul (2) litera (d)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (d) construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum **rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare** și altele similare;

2.4.5.1. Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (d), de asemenea, construcției de structuri permanente fixate pe fundul râurilor/mărilor/oceanelor?

168. Da, în temeiul dispoziției citate, termenul „teren” ar trebui înțeles ca orice suprafață de teren situată deasupra sau sub nivelul mării, în conformitate cu definiția de la articolul 13b litera (b).

169. Acest aspect se poate deduce din jurisprudența CJUE³⁸, conform căreia instalarea unui cablu pe fundul mării trebuie să fie supusă aceluiași tratament fiscal ca o instalație dintr-un bun imobil.

2.4.5.2. Care sunt lucrările de construcție și de demolare care intră sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (d)?

170. Articolul 31a alineatul (2) litera (d) completează articolul 31a alineatul (2) litera (c) și se referă la două tipuri de servicii: pe de o parte, construirea de structuri permanente și, pe de altă parte, lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente existente.
171. Lucrările de construcție și de demolare legate de structuri permanente (precum rețelele de conducte) care intră sub incidența dispoziției în discuție includ, de asemenea, fixarea și demontarea structurilor permanente pe pământ, fie că este vorba despre un teren situat deasupra sau sub nivelul mării.
172. Articolul 31a alineatul (2) litera (d) oferă exemple explicite ale mai multor structuri permanente, făcând trimitere la rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare. Astfel cum reiese din formularea dispoziției, lista nu este totuși exhaustivă. Alte exemple de structuri permanente care fac obiectul dispoziției respective includ sistemele de răcire și de încălzire.
173. Odată ce structura permanentă este construită și lucrările de construcție sunt finalizate, utilizarea structurii respective pentru servicii precum transportul de gaze, apă, canalizare, electricitate etc. nu este considerată ca fiind legată de bunurile imobile în cauză.
174. În ceea ce privește lucrările de întreținere, renovare și reparare a unor structuri permanente, a se vedea articolul 31a alineatul (2) litera (l).

2.4.6. Lucrări executate pe terenuri și servicii agricole [articolul 31a alineatul (2) litera (e)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (e) lucrări executate pe terenuri, inclusiv servicii agricole, precum aratul, semănatul, irigarea și fertilizarea;

2.4.6.1. Ce categorii de lucrări și servicii agricole intră în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (e)?

175. Articolul 31a alineatul (2) litera (e) este complementar dispozițiilor anterioare și se referă la lucrări executate pe terenuri, altele decât lucrările de construcție și de demolare executate asupra unei clădiri [articolul 31a alineatul (2) litera (c)] și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente fixate pe pământ [articolul 31a alineatul (2) litera (d)]. Dispoziția vizează, de exemplu, lucrările de amenajare a terenurilor, cum ar fi nivelarea înainte de începerea lucrărilor de construcții, sau de amenajare peisagistică executată pe o anumită suprafață de teren.
176. Dispoziția cuprinde, de asemenea, serviciile agricole. Acestea ar trebui să fie definite ca servicii prestate cu scopul de a pregăti terenul pentru culturi sau de a cultiva terenul (de exemplu, prin arat, recoltare, curățarea terenului, tăierea copacilor).

³⁸ A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-111/05 *Aktiebolaget NN*.

177. Întrucât serviciile agricole pot acoperi o gamă foarte largă de activități, ar trebui să se aplice o definiție strictă în scopuri de TVA, în conformitate cu Regulamentul de punere în aplicare privind TVA. Serviciile agricole ar trebui să fie considerate ca fiind legate de bunuri imobile numai în măsura în care se referă la lucrări executate pe terenuri. De exemplu, creșterea animalelor este o activitate agricolă care nu trebuie să fie considerată ca fiind legată de bunuri imobile. De asemenea, sortarea, prelucrarea, ambalarea, etichetarea și transportul culturilor după recoltare sau al copacilor după tăiere nu s-ar califica drept servicii legate de bunuri imobile³⁹.

2.4.7. Studierea și evaluarea riscului și a integrității [articolul 31a alineatul (2) litera (f)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (f) studierea și evaluarea riscului și a integrității bunurilor imobile;

2.4.7.1. Care este scopul articolului 31a alineatul (2) litera (f)?

178. Articolul 47 din Directiva TVA definește locul prestării serviciilor legate de bunuri imobile și face trimiteri explicite la serviciile de specialitate. La fel precum în cazul serviciilor de evaluare, studierea și evaluarea riscului și a integrității bunurilor imobile constituie astfel de servicii de specialitate și trebuie să fie impozitate în consecință la locul în care se află bunul imobil.
179. De exemplu, serviciile de evaluare a riscului și a integrității sunt prestate de experți în beneficiul companiilor de asigurări pentru a stabili condițiile unui contract de asigurare pentru o clădire. De asemenea, acestea pot fi prestate ca parte a studiilor de fezabilitate realizate în vederea lucrărilor de construcții. Astfel de servicii implică o evaluare tehnică a stării fizice și/sau a integrității unui anumit bun imobil, a elementelor structurale, a echipamentelor acestuia etc. În unele cazuri, serviciile respective pot implica vizite la fața locului. Cu toate acestea, prezența la fața locului a experților nu este o condiție în sine pentru ca serviciul să intre sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (f). Alte exemple de servicii de evaluare a riscului și integrității sunt evaluările antiseismice, studierea fundului mării, evaluarea realizată asupra unui lot de teren pentru a stabili dacă acesta este potrivit pentru construcție, evaluarea eficienței energetice, evaluarea documentației legate de siguranță și respectarea altor obligații legate de mediu, sănătate sau siguranță.
180. În timp ce studierea și evaluarea riscului și integrității pot fi furnizate, în unele cazuri, împreună cu servicii de evaluare, acestea pot fi furnizate și separat. Prin urmare, legiuitorul Uniunii a ales să le reglementeze în mod individual, în două dispoziții complementare ale Regulamentului de punere în aplicare privind TVA [a se vedea articolul 31a alineatul (2) litera (g) de mai jos]. Se urmărește clarificarea faptului că nu numai evaluarea, ci și alte servicii de specialitate care deserveșc scopuri similare intră sub incidența normei speciale privind locul de prestare a serviciilor prevăzută la articolul 47 din Directiva TVA.

2.4.8. Servicii de evaluare [articolul 31a alineatul (2) litera (g)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (g) evaluarea bunului imobil, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopuri legate de asigurări, pentru a determina valoarea unui bun imobil ca garanție pentru un împrumut sau pentru a evalua riscurile și daunele în litigii;

³⁹ În cazul în care serviciile respective sunt prestate ca un pachet, împreună cu un serviciu legat de bunuri imobile, trebuie să se evalueze dacă pachetul trebuie să fie tratat ca o prestare grupată în scopuri de TVA – a se vedea, de asemenea, [punctul 1.6](#) de mai sus.

2.4.8.1. Ce servicii constând în evaluarea bunurilor imobile intră sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (g)?

181. Serviciile de evaluare pot fi prestate în mai multe împrejurări diferite, în care trebuie să fie determinată valoarea de piață a unuia sau a mai multor bunuri imobile din motive private, de afaceri, juridice sau administrative (de exemplu, cumpărarea, vânzarea, asigurarea sau plata impozitelor pe proprietăți imobiliare sau soluționarea litigiilor legate de integritatea sau conformitatea bunului imobil sau de daunele aduse acestuia).
182. Prin urmare, domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (g) vizează toate serviciile de evaluare, indiferent de scopurile evaluării. Exemplele oferite la articolul 31a alineatul (2) litera (g) (servicii de evaluare în scopuri legate de asigurări, servicii de evaluare în scopul determinării valorii unui bun imobil ca garanție pentru un împrumut sau servicii de evaluare în scopul evaluării riscurilor și daunelor în litigii) sunt doar ilustrative și nu constituie o listă exhaustivă, astfel cum rezultă din folosirea cuvântului „inclusiv” în cadrul dispoziției. Ipotezele în care serviciul de evaluare face parte dintr-o prestare grupată trebuie să fie examinate de la caz la caz, în conformitate cu jurisprudența constantă⁴⁰ a CJUE (a se vedea [punctul 1.6](#) de mai sus).

2.4.8.2. Pot fi considerate serviciile de evaluare prealabilă (due diligence) ca fiind servicii legate de bunuri imobile în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (g)?

183. Serviciile de evaluare prealabilă acoperă o gamă largă de servicii de specialitate, constând în investigarea și analiza situației unei întreprinderi sau organizații înainte de o tranzacție comercială. În mod normal, acestea urmăresc să stabilească o listă de fapte materiale, pentru a identifica riscurile potențiale și a permite o evaluare mai bună a activelor întreprinderii. Serviciile de evaluare prealabilă pot fi legate sau nu de bunuri imobile și pot fi prestate de către experți care lucrează în diferite sectoare profesionale, cum ar fi auditori, ingineri etc. Exemple de servicii de evaluare prealabilă sunt serviciile de evaluare prealabilă în domeniul fiscal, serviciile de evaluare prealabilă în domeniul tehnic și al mediului (pentru serviciile de evaluare prealabilă considerate servicii juridice a se vedea [punctul 2.4.18](#) de mai jos).
184. În cazul în care evaluarea activelor constând în bunuri imobile face parte dintr-un serviciu complex de evaluare prealabilă, ar trebui să fie efectuată o evaluare pentru a identifica elementul predominant în cadrul prestării. În cazul în care evaluarea bunului imobil predomină, serviciul de evaluare prealabilă poate fi considerat ca fiind legat de bunuri imobile în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (g) (a se vedea, de asemenea, [punctul 1.6](#) de mai sus privind livrările grupate).

2.4.8.3. Depinde tratarea prestării unui serviciu de evaluare a unei proprietăți ca fiind sau nu legată de un bun imobil de metoda prin care este efectuată evaluarea respectivă?

185. Valoarea de piață a unui bun imobil poate fi evaluată prin diferite metode, cum ar fi metoda comparației directe, metoda valorii de capital, metoda reziduală etc. Unele dintre metodele respective pot necesita o inspecție fizică a bunului imobil, iar altele nu. Alegerea metodei de evaluare nu este relevantă în sine pentru a determina locul de prestare a serviciului în scopuri de TVA.

40 A se vedea hotărârile CJUE în cauzele C-425/06 *Part Servis* și C-392/11 *Field Fisher Waterhouse*.

2.4.9. Leasingul sau închirierea de bunuri imobile [articolul 31a alineatul (2) litera (h) și articolul 31a alineatul (3) litera (b)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (h) **leasingul sau închirierea de bunuri imobile** în alte situații decât cele vizate de alineatul (3) litera (c), **inclusiv depozitarea de bunuri** într-o parte specifică a bunului imobil **alocată utilizării exclusive** de către client;

Articolul 31a alineatul (3) litera (b) depozitarea de bunuri într-un bun imobil dacă nicio parte specifică a bunului imobil nu este alocată utilizării exclusive de către client;

2.4.9.1. **Cum poate fi interpretată sintagma „leasingul sau închirierea de bunuri imobile” în sensul normelor privind locul de prestare a serviciilor?**

186. Directiva TVA nu prevede definiții ale leasingului sau închirierii de bunuri imobile. Conceptul este folosit atât pentru normele privind locul de prestare a serviciilor, cât și pentru excepțiile de la acestea.
187. Conform jurisprudenței constante, în esență, închirierea sau leasingul de bunuri imobile constă în atribuirea către o parte, pentru o perioadă convenită și în schimbul unei plăți, a dreptului de a ocupa bunul imobil, ca și cum persoana respectivă ar fi proprietar, și de a exclude orice altă persoană de la a beneficia de dreptul respectiv⁴¹. Definiția include elementele cheie ale „leasingului și închirierii de bunuri imobile” și poate fi utilizată în scopul articolului 31a alineatul (2) litera (h). Faptul că o anumită situație nu se încadrează în definiția „închirierii sau leasingului de bunuri imobile” dată de CJUE (întrucât, de exemplu, una dintre condiții nu este îndeplinită) nu înseamnă că aceasta nu poate fi reglementată de articolul 47 din Directiva TVA în cazul în care sunt îndeplinite condițiile generale prevăzute la articolul 31a alineatul (1).
188. Leasingul de bunuri imobile poate intra sub incidența articolului 47 din Directiva TVA doar în măsura în care este considerat o prestare de servicii și nu o livrare de bunuri în temeiul legislației naționale relevante.

2.4.9.2. **Cum ar trebui să fie interpretată depozitarea de bunuri în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (h), luând în considerare poziția adoptată de CJUE în cauza RR Donnelley?**

189. Articolul 31a alineatul (2) litera (h) consideră, în general, serviciile de leasing și de închiriere de bunuri imobile, cu excepția serviciilor de publicitate, ca fiind legate de bunuri imobile (a se vedea, de asemenea, [punctul 2.4.20](#) privind punerea la dispoziție a unui stand). De asemenea, acesta acoperă în mod explicit serviciile constând în depozitarea de bunuri și precizează condițiile în care serviciile respective trebuie să fie considerate ca fiind legate de bunuri imobile.
190. În ceea ce privește exemplul special al depozitării de bunuri, legiuitorul a stabilit cerința ca o anumită parte a bunului imobil în care sunt depozitate bunurile să fie alocată utilizării exclusive de către client (altfel spus, ca locația în care sunt depozitate bunurile să fie identificată, cunoscută de către client și alocată exclusiv necesităților acestuia pe întreaga durată a contractului) pentru ca depozitarea să fie considerată ca fiind legată de bunuri imobile.
191. În cauza *RR Donnelley*, CJUE a indicat de asemenea, că: „Dacă, (...) s-ar stabili că beneficiarii unei astfel de prestări de servicii de depozitare nu au, de exemplu, niciun drept de acces la partea din imobil unde sunt depozitate mărfurile lor sau că bunul imobil pe care sau în care acestea trebuie să fie depozitate nu constituie

41 A se vedea hotărârile CJUE în cauzele C-174/06 *CO.GE.P.*, punctul 31, și C-270/09 *MacDonald Resorts*, punctul 46.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

un element central și indispensabil al prestării de servicii”, prestarea de servicii complexe de depozitare ar putea să nu intre în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA.

192. Cele două elemente – accesul la bunurile depozitate și caracterul central și indispensabil al bunurilor imobile pentru serviciul prestat – sunt factori care au rolul de a sprijini instanțele naționale în evaluarea lor, dar nu constituie condiții noi, suplimentare la condiția prevăzută la articolul 31a alineatul (2) litera (h). Prin urmare, situația în care un client dispune de o suprafață alocată exclusiv pentru depozitarea mărfurilor (mai exact, o suprafață pe care doar clientul respectiv poate depozita bunuri în detrimentul oricărei alte persoane) ar putea fi considerată un serviciu legat de bunuri imobile, chiar dacă clientul poate avea acces la suprafața respectivă numai în anumite momente sau în anumite condiții.

2.4.9.3. Cum ar trebui să fie tratate serviciile de depozitare furnizate împreună cu servicii suplimentare?

193. Tratatul TVA aplicat serviciilor complexe de depozitare furnizate în depozite sau în alte spații va depinde, în primul rând, de clasificarea serviciilor ca prestație unică sau ca prestație multiplă (a se vedea explicațiile de la [punctul 1.6.](#) de mai sus). În acest sens, explicațiile furnizate de CJUE în cauza *RR Donnelley*⁴² sunt foarte clare în furnizarea de îndrumări cu privire la abordarea care trebuie urmată.

194. Prin urmare, ar trebui aplicat următorul test pentru a se stabili locul de prestare a unui serviciu complex de depozitare:

- Este prestat serviciul de depozitare a bunurilor împreună cu alte servicii care sunt într-atât de strâns legate de depozitare încât formează, în mod obiectiv, un serviciu unic și indivizibil, a cărui separare ar avea un caracter artificial, elementul de depozitare al serviciului unic fiind, în orice caz, cel principal și cel căutat de către client?
- Este prestat serviciul de depozitare împreună cu alte servicii auxiliare care nu reprezintă pentru client un scop în sine, ci, pur și simplu, un mijloc de a beneficia mai bine de respectivul serviciu de depozitare?

195. Dacă răspunsul la una dintre cele două întrebări este afirmativ, prestarea serviciului complex va fi tratată ca o prestație unică. În cazul în care o anumită parte a depozitului este atribuită pentru uzul exclusiv al clientului, serviciile indivizibile, în primul caz și, în al doilea caz, toate componentele prestării de servicii complexe (atât depozitarea bunurilor, cât și serviciile auxiliare acestora) trebuie să fie impozitate cu TVA în locul în care se află depozitul.

2.4.10. Prestarea de servicii de cazare [articolul 31a alineatul (2) litera (i) și articolul 31a alineatul (3) litera (d)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (i) prestarea de servicii de cazare în sectorul **hotelier** sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, inclusiv dreptul de a sta într-un loc specific rezultat din **conversia drepturilor de folosință pe durată limitată** și situațiile similare;

Articolul 31a alineatul (3) litera (d) **serviciile de intermediere** în prestarea de **servicii de cazare la hotel** sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, dacă intermediarul acționează în numele și pe seama unei alte persoane;

42 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-155/12 *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, punctele 20-25.

2.4.10.1. Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (i), de asemenea, serviciilor de cazare oferite în afara sectorului hotelier (de exemplu, căsuțe de vacanță, vile de vacanță, schimburi de apartamente etc.)?

196. Domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (i) este larg: acesta se aplică nu numai serviciilor de cazare în hoteluri, ci și serviciilor de cazare „în sectoare cu funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping”. Aceasta înseamnă că tipul sau locul serviciului de cazare este nerelevant pentru clasificarea serviciului. Cel mai important criteriu este dacă bunul imobil va fi utilizat sau nu în scopul cazării. Prin urmare, orice serviciu de cazare supus la plata TVA (altfel spus, considerat ca o prestare impozabilă) poate fi considerat ca fiind legat de bunuri imobile în conformitate cu articolul 31a alineatul (2) litera (i), indiferent de tipul de cazare implicat în prestarea serviciului (o cameră într-un hotel, un apartament, un bungalow, o casă în copac, o iurtă, un loc de camping etc.).

2.4.10.2. Care sunt serviciile care intră sub incidența dispoziției privind „dreptul de a sta într-un loc specific rezultat din conversia drepturilor de folosință pe durată limitată” în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (i)?

197. Articolul 31a alineatul (2) litera (i) confirmă faptul că prestarea de servicii de cazare în hoteluri și unități similare este considerată un serviciu legat de bunuri imobile care ar trebui să fie impozitat în locul în care este situat bunul imobil respectiv.

198. Aceeași dispoziție precizează, de asemenea, că serviciile care permit unui client să se bucure de dreptul de a sta într-un loc specific (de exemplu, într-o locuință folosită pe durată limitată) în schimbul dreptului de folosință pe durată limitată fac, de asemenea, obiectul normei privind locul de prestare a serviciilor prevăzută la articolul 47 din Directiva TVA.

199. Conversia „drepturilor de folosință pe durată limitată” (denumită, de asemenea, în mod frecvent schimb de drepturi de folosință pe durată limitată) se referă la servicii care permit clienților să își exercite, cu titlu oneros, dreptul de a utiliza temporar un bun, de a sta într-un hotel sau de a ocupa o unitate de cazare. Aceasta prezintă o alternativă la metodele de cazare mai tradiționale și, prin urmare, este supusă aceluiași tratament TVA precum serviciile de cazare.

200. CJUE a hotărât⁴³ că „este evident că drepturile de folosință pe durată limitată constituie drepturi asupra unor bunuri imobile, iar cesionarea lor în schimbul exercitării unor drepturi analoge constituie o operațiune aflată în legătură cu bunuri imobile”.

201. În practică, de regulă, titularii de drepturi de folosință pe durată limitată sunt membri ai unui grup sau ai unei asociații. Un titular de drepturi de folosință pe durată limitată care dorește să schimbe dreptul său cu cel al unui alt titular nu ar intra în contact direct cu persoana respectivă, ci ar contacta mai degrabă grupul sau asociația a cărei activitate comercială constă în organizarea schimbului între membrii săi cu titlu oneros.

202. Conform CJUE, serviciul de facilitare, de organizare sau de permitere a schimbului de drepturi de folosință pe durată limitată este consumat în locul în care se află bunul imobil pentru care sunt schimbate drepturile de folosință pe durată limitată.

43 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-37/08 *RCI Europe*, punctul 37.

203. Prin urmare, serviciile prestate de întreprinderi sau asociații care administrează și organizează schimbul între propriii membri al drepturilor de folosință pe durată limitată ale acestora (atât în cadrul programelor de schimb al drepturilor de folosință pe durată limitată tradiționale⁴⁴, cât și în cadrul programelor de luare în proprietate pe durată limitată pe baza drepturilor la puncte⁴⁵) intră sub incidența dispoziției privind „dreptul de a sta într-un loc specific rezultat din conversia drepturilor de folosință pe durată limitată” de la articolul 31a alineatul (2) litera (i).
204. De asemenea, în conformitate cu articolul 31a alineatul (3) litera (d), intermedierea în furnizarea dreptului de a sta într-un loc specific rezultat din conversia drepturilor de folosință pe durată limitată, de exemplu, prin facilitarea schimbului drepturilor de folosință, poate fi legată de bunuri imobile (a se vedea [punctul 2.4.17](#) de mai jos), cu condiția ca intermediarul să nu acționeze în numele și pe seama unei alte persoane.

2.4.11. Cesiunea sau transferul de drepturi de folosință a unui întreg bun imobil sau a unor părți ale acestuia [articolul 31a alineatul (2) litera (j)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (j) cesiunea sau transferul de drepturi, altele decât cele vizate de literele (h) și (i), **legate de utilizarea unui întreg bun imobil sau a unor părți ale acestuia**, inclusiv autorizația de a utiliza o parte a unei proprietăți, cum ar fi acordarea de **drepturi de pescuit și de vânătoare** sau a accesului în **săli de așteptare din aeroporturi**, sau utilizarea unei infrastructuri pentru care se percep taxe, cum ar fi **un pod sau un tunel**;

2.4.11.1. Care este scopul articolului 31a alineatul (2) litera (j)?

205. Scopul acestei dispoziții este de a completa domeniul de aplicare al serviciilor prevăzute la articolul 31a alineatul (2) litera (h) și la articolul 31a alineatul (2) litera (i), pentru a asigura un tratament fiscal coerent al diferitelor tipuri de folosință a bunurilor imobile. Toate cele trei dispoziții [articolul 31a alineatul (2) literele (h), (i) și (j)] se referă la servicii care constau în a acorda unui client dreptul de a utiliza un bun imobil în diferite condiții contractuale [mai exact, leasing, închiriere și depozitare în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (h), prestarea de servicii de cazare în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (i) și cesiunea sau transferul altor drepturi de utilizare a unui bun imobil în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (j)].
206. Luând în considerare acest aspect și coroborând articolul 31a alineatul (2) litera (j) cu articolul 31a alineatul (2) litera (h) și cu articolul 31a alineatul (2) litera (i), este evident că domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (j) este mai amplu decât cel al celorlalte două dispoziții, întrucât vizează includerea unor servicii diferite, „altele decât cele prevăzute la literele (h) și (i)”. Prin urmare, dispoziția ar trebui să se aplice nu numai exemplurilor care sunt enumerate în aceasta (drepturi de pescuit și de vânătoare, accesul la săli de așteptare din aeroporturi, utilizarea de poduri sau de tuneluri pentru care se percep taxe), ci și oricăror altor cesiuni sau transferuri ale drepturilor de utilizare a unui întreg bun imobil sau a unor părți ale acestuia care nu sunt enumerate în mod explicit în dispozițiile menționate, atunci când acestea îndeplinesc condițiile de a fi un serviciu având o legătură suficientă cu bunurile imobile.

44 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-37/08 *RCI Europe*.

45 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-270/09 *Macdonald Resorts*.

207. De asemenea, cesiunea sau transferul de drepturi de utilizare a unui întreg bun imobil sau a unor părți ale acestuia poate lua forma unui cupon valoric, de exemplu pentru plata taxelor de autostradă. În astfel de circumstanțe, locul prestării pentru cuponul valoric îl urmează pe cel al prestării subiacente. Ori de câte ori prestarea subiacentă are o legătură suficientă cu bunurile imobile, vânzarea cuponului valoric este impozabilă, prin urmare, la locul în care este situat bunul imobil (infrastructura de transport din exemplul de mai sus).

2.4.11.2. Care sunt limitele domeniului de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (j)?

208. Domeniul de aplicare al dispoziției în discuție este larg, dar rămâne strict limitat de condiția existenței unei „legături suficient de directe” între serviciu și bunurile imobile. În timp ce exemple precum acostarea, ancorarea, andocarea, prestarea de servicii în dană⁴⁶ în porturi sau aeroporturi, furnizarea de drepturi de utilizare a unor zone portuare sau aeroportuare specifice etc. ar intra în domeniul de aplicare al articolului 47 din Directiva TVA, serviciile suplimentare furnizate separat de aceiași prestatori (de exemplu, serviciile de curățare sau de spălătorie propuse clienților pe lângă serviciile în dană, serviciile de telecomunicații, de restaurant și de catering prestate în saloanele VIP ale aeroporturilor, întreținerea bărcilor acostate în locuri de acostare închiriate etc.) nu se încadrează în domeniul de aplicare al articolului 47 numai pentru că sunt prestate în porturi sau aeroporturi. Cu toate acestea, în cazul în care aceleași servicii suplimentare sunt prestate ca un pachet, împreună cu un serviciu legat de bunuri imobile, trebuie să se examineze dacă pachetul poate fi considerat o prestație unică în scopuri de TVA și trebuie să fie impozitat ca atare (a se vedea, de asemenea, explicațiile privind prestările grupate de la [punctul 1.6.](#) de mai sus).

2.4.11.3. Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (j), de asemenea, partajării birourilor?

209. Partajarea birourilor este o practică în curs de dezvoltare, care permite întreprinderilor sau organizațiilor care dețin sau gestionează o clădire de birouri să partajeze o parte din spațiul lor pentru birouri cu alte întreprinderi. Acest lucru permite celor care pun la dispoziție birourile să își crească la maximum veniturile obținute din spațiul de lucru și să-și extindă rețeaua profesională. Întreprinderile sau profesioniștii care utilizează serviciul respectiv își reduc la minimum costurile de închiriere și se bucură de o mai mare flexibilitate în alegerea unui spațiu de lucru în funcție de nevoile curente. Serviciul poate include diferite componente, care merg de la simpla închiriere a unui birou la utilizarea unei game complete de servicii precum utilizarea de telefoane, copiatoare, imprimante, bucătării, săli de reuniune etc. Acestea pot face obiectul unei singure facturi, ca un pachet de servicii, sau al unor facturi separate pentru închirierea de bază a unui birou, pe de o parte, și pentru servicii suplimentare, pe de altă parte.
210. Locul de prestare a serviciilor respective depinde de clasificarea lor ca serviciu unic sau ca servicii multiple în scopuri de TVA, pe baza criteriilor definite de jurisprudența CJUE⁴⁷. Pentru fiecare prestație unică, inclusiv prestațiile grupate considerate prestații unice, trebuie să se examineze dacă utilizarea întregului bun imobil sau a unor părți ale acestuia (spațiul de birouri) constituie elementul central și indispensabil al contractului. În acest caz, se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (j) și TVA este datorată în statul membru în care se află birourile (a se vedea, de asemenea, [punctul 1.6](#) de mai sus).

46 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*.

47 A se vedea hotărârile CJUE în cauzele C-155/12 *RR Donelley Global Turnkey Solutions Poland*, punctele 20-25 și C-42/14 *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, punctul 30 și următoarele.

2.4.11.4. Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (j) penişelor?

211. CJUE a hotărât⁴⁸ că, în anumite circumstanțe, penişele pot fi considerate bunuri imobile [a se vedea, de asemenea, explicațiile de la articolul 13b litera (b)]. Acest lucru este valabil în special atunci când penișa este imobilizată prin legături care nu pot fi desfăcute cu ușurință prinse de malul și în bazinul unui fluviu, se află într-un amplasament delimitat în apele fluviale și este afectată exclusiv desfășurării unei activități permanente pe amplasamentul respectiv, precum exploatarea unui restaurant-discootecă.
212. De asemenea, o penișă poate fi considerată un bun imobil în situațiile în care, de exemplu, aceasta este închiriată în scopul cazării, în vederea organizării unui eveniment sau pentru a desfășura o activitate comercială, precum prestarea de servicii de restaurant, în cazul în care contractul de închiriere prevede că ambarcațiunea poate fi utilizată numai în repaus, în timp ce este legată de un punct fix. Multe penișe nu dispun de autopropulsie și pot fi deplasate doar prin alte mijloace precum remorhere sau macarale.
213. Ori de câte ori sunt îndeplinite condițiile pentru ca o penișă să fie considerată un bun imobil, cesiunea sau transferul drepturilor de utilizare a întregii ambarcațiuni sau a unor părți ale acesteia poate fi considerat un serviciu legat de bunuri imobile în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (j).

2.4.12. Întreținerea, renovarea și repararea clădirilor [articolul 31a alineatul (2) litera (k)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (k) întreținerea, renovarea și repararea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri, inclusiv lucrări de curățenie, montare de gresie și faianță, tapet și parchet;

2.4.12.1. Reglementează articolul 31a alineatul (2) litera (k) numai întreținerea, renovarea și repararea clădirilor sau și întreținerea, renovarea și repararea unor tipuri diferite de bunuri imobile?

214. Formularea articolului 31a alineatul (2) litera (k) se referă în mod clar numai la clădiri și părți ale clădirilor, ceea ce limitează domeniul de aplicare al dispoziției în cauză la anumite bunuri imobile.
215. Cu toate acestea, întreținerea, renovarea și repararea altor tipuri de bunuri imobile poate avea, de asemenea, o legătură suficient de directă cu bunurile imobile în cazul în care intră în domeniul de aplicare al altor dispoziții ale Regulamentului de punere în aplicare privind TVA, în special articolul 31a alineatul (2) literele (l) și (n) sau, în termeni mai generali, articolul 31a alineatul (1) litera (b).

2.4.12.2. Reglementează articolul 31a alineatul (2) litera (k) numai serviciile de întreținere, renovare și reparare din cadrul unor lucrări majore sau se aplică acesta și serviciilor de curățenie recurente în interiorul și în exteriorul clădirilor?

216. Domeniul de aplicare al dispoziției respective include o gamă largă de servicii. Dispoziția se aplică lucrărilor de renovare majore, precum și serviciilor de reparare sau de întreținere mai limitate. Aceasta acoperă curățarea interioară și exterioară a unei clădiri și, prin urmare, include serviciile de curățenie în birouri.

48 A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-532/11 *Leichenich*, punctul 29.

2.4.13. Întreținerea, renovarea și repararea unor structuri permanente [articolul 31a alineatul (2) litera (l)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (l) **întreținerea, renovarea și repararea unor structuri permanente** precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;

2.4.13.1. Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (l) infrastructurilor de telecomunicații?

217. Pentru a ilustra conceptul de „structuri permanente”, articolul 31a alineatul (2) litera (l) oferă o listă cu exemple de astfel de structuri, prin trimitere la rețelele de conducte pentru gaz, apă și canalizare. Cu toate acestea, lista nu este limitativă și dispoziția se aplică, de asemenea, altor structuri permanente. În mod normal, printre structurile permanente s-ar număra unitățile, infrastructurile sau instalațiile necesare pentru prestarea de servicii și bunuri esențiale precum transport, energie electrică, încălzire, alimentare cu apă, comunicații etc. Structurile utilizate în aceste scopuri pot fi îngropate în pământ, amplasate pe pământ sau fixate pe pământ în diferite moduri.
218. Prin urmare, menținerea, renovarea și repararea infrastructurilor de telecomunicații (de exemplu, înlocuirea unei rețele de cabluri instalată subteran) pot constitui servicii care intră sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (l).

2.4.14. Instalarea sau asamblarea unor mașini sau echipamente [articolul 31a alineatul (2) litera (m) și articolul 31a alineatul (3) litera (f)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (m) **instalarea sau montarea unor mașini sau echipamente** care, la instalare sau montare, sunt considerate bunuri imobile;

Articolul 31a alineatul (3) litera (f) instalarea sau montarea, (...) mașinilor sau a echipamentelor care nu fac parte și nu devin parte din bunul imobil;

2.4.14.1. Cum ar trebui interpretat articolul 31a alineatul (2) litera (m) prin raportare la articolul 13b literele (c) și (d)?

219. Articolul 13b literele (c) și (d) prevede că „orice element care a fost instalat și face parte integrantă dintr-o clădire sau construcție, fără de care clădirea sau construcția este incompletă” și, respectiv, că „orice element, echipament sau mașină instalată permanent într-o clădire sau construcție, care nu poate fi deplasată fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției” sunt considerate „bunuri imobile”. Prin urmare, ambele dispoziții fac referire la bunuri mobile „instalate” care devin bunuri imobile la instalare sau asamblare.
220. Scopul articolului 31a alineatul (2) litera (m) este, prin urmare, de a reaminti și a clarifica în mod explicit faptul că instalarea și asamblarea bunurilor mobile care, odată instalate sau asamblate, sunt clasificate drept bunuri imobile trebuie să fie considerate servicii legate de bunuri imobile (a se vedea, de asemenea, observațiile privind instalarea sistemelor de securitate cuprinse la [punctul 2.4.3.3](#)).
221. Articolul 31a alineatul (2) litera (n) completează această dispoziție, prevăzând că trebuie aplicat același tratament în ceea ce privește întreținerea, repararea, inspecția și controlul unor astfel de bunuri.

2.4.14.2. Din ce moment al procesului de instalare sau de montare a mașinilor sau echipamentelor sunt acestea considerate bunuri imobile?

222. Articolul 31a alineatul (2) litera (m) se referă la procesul de instalare de la început. Toate serviciile de instalare și de montare efectuate în locul în care va fi instalat sau montat în cele din urmă elementul, echipamentul sau mașina intră sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (m). Astfel, de exemplu, serviciile de montare realizate într-o locație diferită înainte de livrarea bunurilor la locul de instalare sau de montare nu ar intra sub incidența dispoziției. De asemenea, transportul sau livrarea bunurilor respective sau a uneltelor sau mașinilor necesare pentru instalare sau montare nu ar intra sub incidența dispoziției.
223. Orice servicii realizate asupra elementului, mașinii sau echipamentului într-o jurisdicție diferită de cea în care se află bunul imobil, înainte de instalarea sau de montarea acestuia, ar trebui să fie considerate în orice caz ca nefiind legate de bunuri imobile.
224. Pentru prestările grupate (de exemplu, în cazul în care sunt incluse servicii de transport), ar trebui să fie efectuată o evaluare individuală cu privire la natura generală a serviciului (a se vedea [punctul 1.6](#) de mai sus).

2.4.15. Întreținerea, repararea, inspecția și supravegherea mașinilor sau echipamentelor [articolul 31a alineatul (2) litera (n) și articolul 31a alineatul (3) litera (f)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (n) **întreținerea și repararea, inspecția și controlul mașinilor sau al echipamentelor** în cazul în care mașinile sau echipamentele sunt considerate bunuri imobile;

Articolul 31a alineatul (3) litera (f) (...), întreținerea și repararea, inspecția sau supravegherea mașinilor sau a echipamentelor care nu fac parte și nu devin parte din bunul imobil;

225. Scopul dispoziției este identic cu cel al articolului 31a alineatul (2) litera (m) (a se vedea mai sus). După ce mașinile sau echipamentele au fost instalate sau montate și, în urma instalării sau montării, sunt considerate bunuri imobile, serviciile de întreținere, reparare, inspecție și supraveghere prestate cu privire la mașinile sau echipamentele respective vor fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile.

2.4.15.1. Se aplică articolul 31a alineatul (2) litera (n) serviciilor prestate la distanță?

226. Tehnologiile moderne pot permite întreprinderilor specializate să presteze, de exemplu, o parte sau toate serviciile de inspecție sau de supraveghere la distanță (și anume, fără a fi prezente fizic în locul unde se află mașinile sau echipamentele). În măsura în care natura serviciului este aceeași, indiferent de metodele tehnice utilizate și întrucât tehnologia va continua să evolueze în timp, tratamentul TVA al serviciilor respective trebuie să fie același, indiferent dacă acestea necesită sau nu intervenții fizice efectuate la fața locului unde se află mașinile sau echipamentele (a se vedea, de asemenea, [punctul 1.5](#) de mai sus).

2.4.16. Administrarea de proprietăți [articolul 31a alineatul (2) litera (o) și articolul 31a alineatul (3) litera (g)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (o) **administrarea de proprietăți, alta decât administrarea de portofolii** de investiții imobiliare care face obiectul alineatului (3) litera (g), constând în exploatarea de bunuri imobile comerciale, industriale sau rezidențiale de către proprietar sau pe seama acestuia;

Articolul 31a alineatul (3) litera (g) administrarea portofoliului de investiții imobiliare;

2.4.16.1. Ce se înțelege prin administrarea de proprietăți în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (o)?

227. În temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (o), conceptul de administrare de proprietăți cuprinde serviciile administrative prestate pentru a asigura funcționarea, întreținerea și utilizarea corespunzătoare a bunurilor imobile. În mod normal, serviciile respective constau în coordonarea supravegherii, a curățării și a întreținerii proprietății, colectarea chiriilor, păstrarea evidențelor și gestionarea plăților pentru cheltuielile de exploatare, promovarea proprietății, aplicarea condițiilor contractului de închiriere, stabilirea de contacte pentru atenuarea și soluționarea conflictelor dintre proprietar și prestatorii de servicii și/sau chiriași.
228. Conceptul de administrare de proprietăți se aplică oricărui tip de bunuri imobile, indiferent dacă acestea sunt utilizate în scopuri comerciale, industriale sau rezidențiale.
229. În timp ce domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (o) este limitat de formularea dispoziției, care face referire numai la administrarea de proprietăți „de către proprietar sau pe seama acestuia”, acest lucru nu împiedică considerarea drept servicii legate de bunuri imobile a serviciilor prestate pe seama locatarului sau a chiriașului în temeiul altor dispoziții specifice sau în temeiul dispozițiilor generale ale Regulamentului de punere în aplicare privind TVA.
230. De asemenea, în timp ce administrarea de proprietăți a fost definită de legiuitorul UE ca având o legătură suficient de directă cu bunurile imobile, acest lucru nu este valabil pentru gestionarea portofoliului de investiții imobiliare, inclusiv atunci când portofoliul respectiv conține bunuri imobile.

2.4.16.2. Ce se înțelege prin administrarea portofoliului de investiții imobiliare? Intră administrarea unei singure investiții în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (3) litera (g)?

231. Atât articolul 31a alineatul (2) litera (o), cât și articolul 31a alineatul (3) litera (g) fac referire la „administrarea portofoliului de investiții imobiliare”. Acest lucru arată intenția legiuitorului Uniunii Europene de a exclude activitatea menționată din domeniul de aplicare al serviciilor considerate ca fiind legate de bunuri imobile, întrucât administrarea portofoliului de investiții este un serviciu de natură financiară și, ca atare, poate fi considerată o tranzacție financiară⁴⁹.
232. Specificația respectivă din Regulamentul de punere în aplicare privind TVA are rolul de a face distincția între administrarea de proprietăți și cea de portofolii și de a indica faptul că serviciile de administrare a investițiilor nu trebuie să fie tratate ca fiind legate de bunuri imobile, inclusiv atunci când portofoliul conține bunuri imobile. Spre deosebire de serviciile de administrare de proprietăți, care se concentrează pe funcționarea și exploatarea bunurilor imobile, serviciile de administrare de portofolii protejează interesele financiare ale clientului și vizează

⁴⁹ A se vedea hotărârea CJUE în cauza C-44/11 *Deutsche Bank AG*, punctul 54.

în primul rând creșterea valorii portofoliului acestuia. Prin urmare, un administrator de portofoliu nu s-ar ocupa de administrarea zilnică a proprietății, ci s-ar concentra mai degrabă pe analiza și monitorizarea pieței și a activelor clientului său, pe cumpărarea și vânzarea de proprietăți, adăugând valoare și căutând noi oportunități de investiții pentru clientului său, precum și dezvoltând relații cu alți investitori.

233. În sensul Regulamentului de punere în aplicare privind TVA, principala diferență dintre administrarea de proprietăți și cea de portofolii constă în modul de utilizare a bunului imobil în cauză. Bunurile imobile pot reprezenta o investiție, la fel ca investițiile în aur, titluri de valoare, obiecte de colecție, opere de artă, antichități, ambarcațiuni etc. Ori de câte ori bunurile imobile sunt cumpărate sau vândute în scopuri investiționale, serviciile de administrare legate de operațiunea respectivă (inclusiv serviciile de administrare a activelor prestate în timpul perioadei de deținere) ar trebui să fie tratate ca administrare a portofoliului și, ca atare, acestea nu vor fi legate de bunuri imobile.
234. În practică, pentru a evalua dacă un serviciu poate fi considerat drept administrare a unei proprietăți sau a unui portofoliu, trebuie să se examineze dacă prestatorul oferă sau nu clientului său un serviciu de investiții. În mod normal, prestatorii care își desfășoară activitatea în cele două sectoare specifice (de exemplu, agenții imobiliare, pe de o parte, și fondurile de investiții imobiliare, pe de altă parte) nu aplică același model de afaceri, nu folosesc aceleași metode de stabilire a prețurilor și nu vizează aceiași clienți.
235. De asemenea, numărul de proprietăți care fac obiectul serviciului este nerelevant pentru a considera un serviciu ca administrare a unei proprietăți sau a unui portofoliu. Întrucât natura serviciului rămâne aceeași, indiferent de numărul de proprietăți în cauză, este posibil ca, în anumite situații, administrarea portofoliului de investiții imobiliare să fie legată de o singură proprietate.
236. În concluzie, administrarea investițiilor (altfel spus, administrarea portofoliului) nu ar trebui să fie considerată un serviciu legat de bunuri imobile, chiar dacă investițiile vizează bunuri imobile.

2.4.17. Intermediere în operațiuni care implică bunuri imobile [articolul 31a alineatul (2) litera (p) și articolul 31a alineatul (3) litera (d)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (p) serviciile de intermediere privind vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile și stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unor bunuri imobile (fie că acestea sunt asimilate sau nu unor bunuri corporale), altele decât serviciile de intermediere care fac obiectul alineatului (3) litera (d);

Articolul 31a alineatul (3) litera (d) serviciile de intermediere în prestarea de servicii de cazare la hotel sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, dacă intermediarul acționează în numele și pe seama unei alte persoane;

2.4.17.1. Ce activități de intermediere pot fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile? Care este domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (p)?

237. Articolul 31a alineatul (2) litera (p) acoperă numai serviciile de intermediere privind vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile (în ceea ce privește definiția leasingului și închirierii de bunuri imobile, a se vedea [punctul 2.4.9.1](#) de mai sus) și stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau de drepturi reale asupra unor bunuri imobile (care au loc, de exemplu, atunci când este stabilit sau transferat dreptul de a utiliza un drum situat pe bunul imobil

al altcuiva). Intermedierea în vânzarea, stabilirea sau transferul de acțiuni sau interese care îi conferă deținătorului drepturi de proprietate sau de posesie *de jure* sau *de facto* asupra bunului imobil sau asupra unei părți din acesta nu intră sub incidența sintagmei „transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil” (mai multe informații pot fi consultate la [punctul 2.4.18](#) de mai jos).

238. Întrucât conceptele naționale de drept civil diferă substanțial în raport cu serviciile de intermediere și operațiunile subiacente, astfel de concepte nu ar trebui să fie un punct de referință atunci când se evaluează dacă un serviciu intră sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (p).

2.4.17.2. Se limitează articolul 31a alineatul (2) litera (p) numai la serviciile de intermediere prestate de agenți imobiliari sau se aplică acesta, de asemenea, oricărei persoane implicate în serviciile de intermediere?

239. Articolul 47 din Directiva TVA include în mod explicit în domeniul său de aplicare serviciile prestate de experți și de agenți imobiliari. Cu toate acestea, serviciile de intermediere prevăzute la articolul 31a alineatul (2) litera (p) nu se limitează la serviciile prestate de cele două profesii. Persoanele fizice sau juridice care nu sunt experți sau agenți imobiliari ar putea presta, de asemenea, serviciile menționate în dispoziția în cauză.

240. Acest lucru este confirmat de formularea articolului 47 din Directiva TVA, al cărui domeniu de aplicare nu se limitează la meserii sau profesii specifice. Prin urmare, alte profesii – cum ar fi, de exemplu, un administrator de active sau un broker imobiliar – nu ar trebui să fie excluse din domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (p) doar pentru că nu sunt menționate în mod explicit la articolul 47 din Directiva TVA. Factorul decisiv este tipul serviciilor prestate efectiv de intermediar și nu profesia acestuia.

2.4.17.3. Reglementează articolul 31a alineatul (2) litera (p), de asemenea, prestările de servicii în cazul în care nu are loc vânzarea, leasingul, închirierea, stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau de drepturi reale asupra unor bunuri imobile?

241. Articolul 31a alineatul (2) litera (p) se va aplica chiar și în cazul în care nu are loc în cele din urmă vânzarea, leasingul, închirierea, stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau de drepturi reale asupra unor bunuri imobile.

2.4.17.4. De ce subliniază articolul 31a alineatul (3) litera (d) condiția „dacă intermediarul acționează în numele și pe seama unei alte persoane”?

242. Articolul 31 prevede că, în ceea ce privește serviciile de intermediere în prestarea de servicii de cazare în sectorul hotelier și în sectoare cu o funcție similară, dacă intermediarul acționează în numele și pe seama unei alte persoane, se aplică articolul 44⁵⁰ sau articolul 46⁵¹ din Directiva TVA. Cu alte cuvinte, în ceea ce privește serviciile menționate la articolul 31, nu se aplică articolul 47 din Directiva TVA.

243. Prin urmare, pentru a evita o eventuală contradicție, articolul 31a alineatul (3) litera (d) exclude din domeniul de aplicare al serviciilor legate de bunuri imobile serviciile de intermediere în prestarea de servicii de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate

50 Pentru prestările de servicii B2B, locul prestării serviciilor este locul în care este stabilit clientul.

51 Pentru prestările de servicii B2C, locul prestării serviciilor este locul în care este impozitabilă operațiunea subiacentă.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

pentru camping, dacă intermediarul acționează în numele și pe seama unei alte persoane.

244. Ar trebui subliniat faptul că, atunci când o persoană impozabilă acționează în nume propriu, aceasta nu este tratată ca intermediar, ci ca prestator, în conformitate cu articolul 28 (sau cu articolul 306 și următoarele, după caz) din Directiva TVA. Prin urmare, o astfel de prestare nu intră sub incidența articolului 31a alineatul (3) litera (d).

2.4.17.5. Cum ar trebui să fie tratate situațiile în care serviciile de intermediere menționate la articolul 31a alineatul (2) litera (p) includ elemente diferite (precum cercetarea, stabilirea de contacte, crearea de site-uri, prospectarea și analiza calităților bunului)?

245. Este posibil ca prestarea realizată de o întreprindere care furnizează servicii de intermediere să includă și alte servicii. În ceea ce privește prestările complexe, fiecare caz trebuie să fie evaluat pe baza datelor proprii. În conformitate cu jurisprudența constantă a CJUE, în cazul în care o operațiune constă în mai multe elemente care sunt tratate ca o prestare unică, trebuie să fie identificată o prestare principală. Numai atunci când elementul principal este identificat ca serviciu de intermediere privind vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile sau stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau de drepturi reale asupra unor bunuri imobile, întregul serviciu poate intra sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (p). În acest caz, prestarea unică constând în serviciul de intermediere este considerată ca fiind legată de bunuri imobile, în sensul articolului 47 din Directiva TVA (a se vedea, de asemenea, [punctul 1.6](#) de mai sus).

2.4.18. Servicii juridice [articolul 31a alineatul (2) litera (q) și articolul 31a alineatul (3) litera (h)]

Articolul 31a alineatul (2) litera (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.

Articolul 31a alineatul (3) litera (h) serviciile juridice, altele decât cele care fac obiectul alineatului (2) litera (q), legate de contracte, inclusiv consultața 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.

2.4.18.1. Ce criterii permit să se stabilească dacă un serviciu intră în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (q) sau al articolului 31a alineatul (3) litera (h)?

246. 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 imobile⁵². 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.

⁵² 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.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

247. 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 imobile⁵³.
248. 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.
249. Pentru trasarea unei linii de demarcare între cele două dispoziții, atenția ar trebuie să se concentreze asupra situațiilor incluse în articolul 31a alineatul (2) litera (q).
250. Articolul 31a alineatul (2) litera (q) se referă la servicii juridice legate de:
- transferul unui titlu de proprietate imobiliară;
 - stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil (tratate sau nu ca bun corporal);
 - stabilirea sau transferul de drepturi reale asupra unor bunuri imobile (tratate sau nu ca bunuri corporale).
251. Articolul 31a alineatul (2) litera (q) se aplică chiar și dacă operațiunea subiacentă care are ca rezultat modificarea statutului juridic al bunurilor nu este finalizată (și anume, dacă nu există nicio modificare efectivă a statutului juridic al bunului).
252. Dispoziția în cauză oferă două exemple de servicii juridice care intră sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (q): actele notariale și elaborarea unui contract pentru vânzarea sau cumpărarea unor bunuri imobile. Cu toate acestea, ar trebui să se aibă în vedere faptul că serviciile juridice privind transferul unui titlu de proprietate imobiliară pot avea alte forme, cum ar fi, de exemplu, serviciile juridice privind investițiile imobiliare, lichidarea (primirea cotei de lichidare ca bun), elaborarea de contracte de construcții, de contracte de leasing sau partajul bunurilor imobile, în cazul unui divorț.
253. Gama de servicii juridice care ar putea avea o legătură cu bunurile imobile este foarte largă. Cu toate acestea, numai serviciile juridice referitoare la unul dintre cele trei puncte enumerate la articolul 31a alineatul (2) litera (q) ar trebui să fie considerate legate de bunuri imobile. Acest lucru înseamnă că serviciile juridice care intră sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (q) sunt doar cele care se referă la modificarea statutului juridic al bunurilor. În consecință, 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).

⁵³ Este posibil ca noțiunea de „drepturi reale” să nu fie utilizată în unele sisteme naționale. Ar fi util să existe orientări pentru persoanele impozabile la nivel național care să explice conceptele naționale care intră în domeniul de aplicare al noțiunii de „drepturi reale”, pentru a permite persoanelor impozabile să aplice în mod corect dispozițiile Regulamentului de punere în aplicare privind TVA. În caz de dublă impunere sau de neimpunere, ar trebui să fie consultat comitetul TVA.

254. Prin urmare, printre exemplele de servicii juridice care nu intră sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (q) se numără: consultanța juridică privind condițiile contractuale sau litigiile legate de proprietate, consultanța fiscală privind capitalul scutit de impozit pentru un bun specific, consultanța juridică privind impozitele pe transferul de proprietăți imobiliare, serviciile juridice legate de acordarea de drepturi asupra garanțiilor și ipotecilor sau serviciile legate de procedurile de insolvență.
255. Singura excepție de la această regulă ar surveni în situațiile în care astfel de servicii sunt legate de actul de transfer al titlului de proprietate imobiliară, stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unui bun imobil (fie că acestea sunt asimilate sau nu unor bunuri corporale)⁵⁴.

2.4.18.2. Pot fi considerate serviciile juridice privind încheierea de contracte de închiriere sau de leasing ca fiind legate de bunuri imobile?

256. În cazul în care serviciile juridice constau în întocmirea unui contract (cum ar fi un contract de închiriere sau de leasing) și încheierea unui astfel de contract ar stabili sau ar transfera anumite drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unor bunuri imobile, serviciile respective ar trebui să fie considerate ca intrând sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (q).
257. De asemenea, în cazul în care un stat membru nu ar considera un contract de închiriere sau un contract de leasing având ca obiect un bun imobil ca stabilind sau transferând anumite drepturi sau drepturi reale asupra acestuia, trebuie să se aplice testul prevăzut la articolul 31a alineatul (1) pentru a verifica dacă serviciile juridice privind cele două tipuri de contracte ar trebui să fie tratate totuși ca fiind legate de bunuri imobile. Întrucât serviciile juridice privind astfel de contracte de închiriere sau de leasing se concentrează în mod normal pe un bun imobil și vizează modificarea statutului juridic al acestuia, ele trebuie să fie considerate ca având o legătură suficient de directă cu bunurile imobile și, prin urmare, ca intrând sub incidența articolului 47 din Directiva TVA. Numai în cazul în care contractele de închiriere sau de leasing nu au nicio legătură cu bunurile imobile, serviciile juridice având ca obiect astfel de contracte ar putea fi considerate ca neavând o legătură suficient de directă cu bunurile imobile.
258. Este important, mai ales din perspectiva unei abordări armonizate de către statele membre, ca serviciile juridice legate direct de contracte de închiriere și de leasing să fie tratate în mod uniform în întreaga Uniune Europeană și să fie impozabile în statul membru în care se află bunul imobil.

2.4.18.3. Cum trebuie înțeles conceptul „modificarea statutului juridic” în contextul articolului 31a alineatul (2) litera (q)?

259. Modificarea statutului juridic menționată la articolul 31a alineatul (2) litera (q) se referă numai la schimbările indicate în dispoziție, și anume transferul unui titlu de proprietate imobiliară, stabilirea sau transferul anumitor drepturi asupra unui bun imobil (fie că acesta este asimilat sau nu unui bun corporal) și stabilirea sau transferul de drepturi reale asupra unor bunuri imobile (fie că acestea sunt asimilate sau nu unui bun corporal). Prin urmare, alte tipuri de modificare a statutului juridic nu intră sub incidența dispoziției în cauză.

⁵⁴ A se vedea [punctul 1.6](#) de mai sus care se referă la prestările grupate.

2.4.18.4. Se limitează domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (2) litera (q) numai la servicii juridice prestate de avocați și notari?

260. Articolul 31a alineatul (2) litera (q) se referă la servicii juridice, dar nu enumeră profesiile care ar trebui să presteze serviciile respective. Prin urmare, profesioniștii, alții decât avocați sau notari, nu pot fi excluși de la aplicarea dispoziției respective. Factorul decisiv este ca persoana care prestează serviciile juridice să fie o persoană impozabilă și ca serviciile respective să fie legate direct de transferul unui titlu de proprietate imobiliară, de 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).

2.4.18.5. Care este sensul expresiei „anumite drepturi” de la articolul 31a alineatul (2) litera (q)?

261. Articolul 31a alineatul (2) litera (q) se referă la stabilirea sau transferul „anumitor drepturi” asupra unor bunuri imobile. Trebuie recunoscut faptul că o astfel de formulare vizează includerea diferitelor concepte de drepturi de proprietate care se aplică în diferite state membre.

262. În această privință, nu este posibil să nu se coroboreze articolul 31a alineatul (2) litera (q) cu articolul 15 alineatul (2)⁵⁵ din Directiva TVA.

263. Articolul 31a alineatul (2) litera (q) se aplică numai pentru „anumite drepturi asupra unui bun imobil”, precum și pentru „drepturi reale asupra unor bunuri imobile” [indiferent dacă statele membre au folosit sau nu opțiunea prevăzută la articolul 15 alineatul (2) din Directiva TVA de a le considera bunuri corporale].

264. „Interesele echivalente cu acțiunile care îi conferă deținătorului, *de jure* sau *de facto*, drepturi de proprietate sau de posesie asupra unor bunuri imobile sau asupra unei părți a acestora”, prevăzute la articolul 15 alineatul (2) litera (c) din Directiva TVA, nu intră sub incidența noțiunii de „anumite interese” prevăzută la articolul 31a alineatul (2) litera (q).

265. În cazul în care există îndoieli, atunci când serviciile juridice nu intră nici sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (q) și nici a articolului 31a alineatul (3) litera (h), trebuie să se aplice testul pentru a determina dacă serviciul îndeplinește criteriile prevăzute în definiția de la articolul 31a alineatul (1) (mai multe informații pot fi consultate la [punctul 2.3](#) de mai sus).

2.4.18.6. Pot fi considerate serviciile de consiliere care necesită prezența la fața locului sau care sunt legate de un anumit bun imobil ca fiind legate de bunuri imobile în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (q)?

266. Astfel cum s-a menționat mai sus, la [punctul 2.4.18.1](#), de regulă, serviciile de consultanță nu ar trebui să fie considerate ca intrând sub incidența articolului 31a alineatul (2) litera (q). Cerința prezenței la fața locului pentru prestarea unui serviciu juridic este nerelevantă pentru aplicarea articolului 31a alineatul (2) litera (q).

⁵⁵ Această dispoziție oferă statelor membre posibilitatea de a extinde conceptul de bunuri corporale la anumite drepturi asupra bunurilor imobile, la drepturile reale care îi conferă titularului dreptul de a utiliza bunurile imobile și la acțiunile sau interesele echivalente cu acțiunile care îi conferă deținătorului, *de jure* sau *de facto*, drepturi de proprietate sau de posesie asupra unor bunuri imobile sau asupra unei părți a acestora.

2.4.18.7. Pot fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile serviciile juridice privind finanțarea achiziționării unui bun imobil sau de consultanță pentru investiții?

267. Nici serviciile juridice privind finanțarea achiziției unui bun imobil, nici serviciile de consultanță pentru investiții nu pot fi considerate ca fiind legate de bunuri imobile, 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).

2.4.19. Servicii de publicitate [articolul 31a alineatul (3) litera (c)]

Articolul 31a alineatul (3) Alineatul (1) nu se aplică pentru următoarele:

- (c) serviciile de publicitate, chiar dacă implică utilizarea de bunuri imobile;

2.4.19.1. Ce se înțelege prin „servicii de publicitate” la articolul 31a alineatul (3) litera (c)?

268. Serviciile de publicitate pot fi prestate prin mijloace foarte diferite și pe diverse suporturi fizice. Bunurile imobile pot fi unul dintre suporturile posibile pentru acest tip de serviciu. În acest caz, se pune întrebarea dacă utilizarea unui bun imobil (precum pereți sau panouri) ca suport fizic pentru serviciu este suficientă pentru a clasifica serviciul respectiv ca fiind legat de bunuri imobile.
269. Articolul 31a alineatul (3) litera (c) prevede că serviciile de publicitate nu sunt considerate servicii legate de bunuri imobile, inclusiv în cazul în care acestea implică utilizarea de bunuri imobile.
270. Acest lucru poate fi explicat prin faptul că, în ipoteza descrisă mai sus, bunul imobil (perete sau panou) este doar un suport pentru serviciu și nu obiectul serviciului. Obiectul serviciului este promovarea unui produs. Prin urmare, nu există o legătură suficient de directă între serviciul de publicitate și bunurile imobile pentru a putea aplica articolul 47 din Directiva TVA, indiferent de produsul care este promovat (de exemplu, inclusiv în cazul promovării unei case sau a unui apartament de vânzare).
271. Desigur, prestarea de servicii de publicitate nu ar trebui să se confunde cu serviciul de închiriere prin care proprietarul unui bun imobil ar închiria un bun imobil unei companii de publicitate care ar folosi, la rândul său, bunul respectiv ca spațiu pentru publicitate. Acest exemplu ilustrează două relații contractuale diferite. În primul rând, există un serviciu de închiriere a bunului imobil, care va fi considerat un serviciu legat de bunuri imobile. În al doilea rând, există un serviciu de publicitate ulterior prestat de compania de publicitate în favoarea propriului client, care nu este considerat un serviciu legat de bunuri imobile.

2.4.19.2. Se aplică articolul 31a alineatul (3) litera (c), de asemenea, în cazurile în care publicitatea presupune o modificare fizică a bunului imobil, cum ar fi vopsirea unei părți a clădirii?

272. Formularea articolului 31a alineatul (3) litera (c) nu face distincția între diferitele forme și tehnici de publicitate. Întrucât chestiunea principală este de a determina dacă bunul imobil face sau nu obiectul serviciului și răspunsul la această întrebare este același, indiferent de tehnica folosită pentru publicitate, trebuie să se considere că articolul 31a alineatul (3) litera (c) se aplică chiar și atunci când serviciul implică vopsirea unei părți a clădirii.

273. Cu toate acestea, astfel cum este indicat la [punctul 271](#) de mai sus, fiecare situație contractuală trebuie să fie evaluată separat. De exemplu, în cazul în care o companie de publicitate prestează un serviciu de publicitate care implică vopsirea unui perete, serviciul respectiv nu va fi legat de bunuri imobile și TVA percepută de compania de publicitate clientului său ar trebui să fie stabilită în conformitate cu normele generale relevante. Cu toate acestea, în cazul în care compania de publicitate încheie un contract separat cu un subcontractant care va vopsi efectiv peretele pentru compania de publicitate, serviciul furnizat de subcontractant companiei de publicitate este un serviciu legat de bunuri imobile și, prin urmare, subcontractantul va trebui să perceapă TVA aplicabilă în jurisdicția în care se află bunul imobil.

2.4.20. Punerea la dispoziție a unui stand împreună cu alte servicii conexe [articolul 31a alineatul (3) litera (e)]

Articolul 31a alineatul (3) Alineatul (1) nu se aplică pentru următoarele:

(e) **punerea la dispoziție a unui stand la locul de desfășurare a unui târg sau a unei expoziții, împreună cu alte servicii conexe** care permit expozantului să prezinte obiecte, cum ar fi conceperea standului, transportul și depozitarea obiectelor, punerea la dispoziție de mașini, cablarea, asigurarea și publicitatea;

2.4.20.1. Care este domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (3) litera (e)?

274. Articolul 31a alineatul (3) litera (e) se referă la situațiile în care punerea la dispoziție a unui stand la locul de desfășurare a unui târg sau a unei expoziții este însoțită de alte servicii conexe și le consideră ca nefiind legate de bunuri imobile.
275. Chiar dacă punerea la dispoziție a unui stand este însoțită doar de un serviciu relevant și serviciile sunt prestate sub forma unui pachet, acest lucru este suficient pentru ca prestarea să se încadreze în domeniul de aplicare al articolului 31a alineatul (3) litera (e), și anume să fie tratată ca un serviciu care nu este legat de bunuri imobile. Această abordare este necesară pentru a asigura o aplicare armonizată a dispoziției în întreaga UE, în vederea evitării dublei impuneri sau a neimpozitării.
276. Există trei criterii cumulative importante care trebuie îndeplinite pentru ca serviciul să fie considerat ca nefiind legat de bunuri imobile în temeiul articolului 31a alineatul (3) litera (e):
- i) punerea la dispoziție a unui stand;
 - ii) prestarea unuia sau a mai multor servicii conexe;
 - iii) serviciile conexe trebuie să permită expozantului să prezinte obiecte și să își promoveze serviciile sau produsele.

2.4.20.2. Cum trebuie definită „punerea la dispoziție a unui stand” în temeiul articolului 31a alineatul (3) litera (e)?

277. „Punerea la dispoziție a unui stand” constă în a pune temporar la dispoziția unui expozant o suprafață delimitată și/sau o structură mobilă (de exemplu, un chioșc, un stand sau o tejghea) în vederea participării la o expoziție sau un târg. Serviciul este considerat ca nefiind legat de bunuri imobile în temeiul articolului 31a alineatul (3) litera (e) în măsura în care standul este pus la dispoziție „împreună cu alte servicii conexe”, și anume în măsura în care prestatorul nu lasă standul

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

gol, ci oferă mai degrabă un pachet de servicii necesare expozantului pentru a-și promova temporar produsele sau activitatea.

278. Prin urmare, în scopul aplicării articolului 31a alineatul (3) litera (e), ar trebui să se facă o distincție între închirierea numai a bunurilor imobile [care trebuie clasificată ca fiind legată de bunuri imobile în temeiul articolului 31a alineatul (2) litera (h)] și punerea la dispoziție a unui stand împreună cu alte servicii conexe care permit expozantului să prezinte obiecte [care trebuie clasificată ca nefiind legată de bunuri imobile în temeiul articolului 31a alineatul (3) litera (e)].
279. Atunci când se face distincția între aceste două ipoteze diferite, ar trebui să fie luate în considerare toate împrejurările de fapt ale operațiunii, inclusiv serviciile incluse în mod implicit în contract, cum ar fi furnizarea de energie electrică, conexiune la internet, încălzire, aer condiționat etc.
280. În conformitate cu articolul 31a alineatul (3) litera (e), celelalte servicii conexe prestate împreună cu punerea la dispoziție a unui stand ar trebui să permită expozantului să prezinte obiecte. Serviciile menționate includ conceperea standului, transportul și depozitarea obiectelor, punerea la dispoziție de mașini, cablarea, asigurarea și publicitatea. Lista nu este exhaustivă, ci cu titlu ilustrativ. Alte tipuri de servicii ar putea intra la rândul lor sub incidența serviciilor conexe prevăzute la articolul 31a alineatul (3) litera (e), cu condiția ca acestea să permită expozantului să prezinte obiecte.
281. Serviciile ar trebui să fie considerate ca alte servicii conexe punerii la dispoziție a unui stand în temeiul articolului 31a alineatul (3) litera (e), indiferent dacă acestea sunt prestate în cadrul unui singur contract (de punere la dispoziție a standului) sau în cadrul unor contracte separate, încheiate cu același prestator. Aplicarea normelor privind locul de prestare a serviciilor nu ar trebui să fie subminată de o modificare a dispozițiilor contractuale astfel încât să se eludeze impozitarea într-o anumită jurisdicție.

2.4.21. Punerea la dispoziție de echipamente în scopul realizării de lucrări asupra unui bun imobil (articolul 31b)

Articolul 31b

În cazul în care **se pun echipamente la dispoziția** unui client în scopul realizării de lucrări asupra unui bun imobil, această operațiune **constituie o prestare de servicii legate de bunuri imobile numai dacă prestatorul își asumă responsabilitatea** execuției lucrărilor.

Un prestator care pune la dispoziția clientului echipamente împreună cu suficient personal pentru operarea acestora în vederea executării lucrărilor **se presupune că și-a asumat responsabilitatea execuției lucrărilor**. Presumpția conform căreia prestatorul are responsabilitatea execuției lucrărilor **poate fi răsturnată prin orice mijloace relevante** de fapt sau de drept.

282. Articolul 31b prevede că închirierea de echipamente unui client, cu sau fără personal însoțitor, cu scopul realizării de lucrări asupra unui bun imobil va fi considerată drept un serviciu legat de bunuri imobile doar dacă prestatorul își asumă responsabilitatea execuției lucrărilor. În cazul în care echipamentele sunt puse la dispoziția clientului împreună cu suficient personal pentru operarea acestora, se presupune că furnizorul echipamentelor și-a asumat responsabilitatea execuției lucrărilor. În acest caz, serviciul trebuie să fie impozitat în țara în care este situat bunul imobil respectiv.

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

283. Un exemplu tipic de situație în care se poate aplica dispoziția în cauză este utilizarea de schele pentru construirea, repararea sau curățarea unei clădiri. În cazul în care schelele sunt pur și simplu puse la dispoziție sau închiriate unui client, serviciul de închiriere nu poate fi considerat ca fiind un serviciu legat de bunuri imobile. Cu toate acestea, în cazul în care furnizorul schelei își asumă responsabilitatea execuției lucrărilor (de exemplu, construcția, repararea sau curățarea clădirii), în special pentru că acesta a pus la dispoziție, de asemenea, suficient personal în vederea execuției lucrărilor, serviciul va putea fi considerat un serviciu legat de bunuri imobile.
284. În orice caz, prezumția potrivit căreia furnizorul echipamentelor are responsabilitatea execuției lucrărilor în temeiul articolului 31b poate fi răsturnată prin orice mijloace relevante de fapt sau de drept. În general, dispozițiile contractuale ar oferi indicii importante asupra persoanei căreia îi revine responsabilitatea contractuală.

ANEXĂ

EXTRASE DIN LEGISLAȚIA RELEVANTĂ

DIRECTIVA 2006/112/CE A CONSILIULUI (dispoziție deja aplicabilă)

Articolul 47 — Prestarea de servicii legate de bunuri imobile

Locul de prestare a serviciilor legate de bunuri 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 și de servicii de pregătire și coordonare a lucrărilor de construcții, de exemplu, serviciile prestate de arhitecți și de societățile care asigură supravegherea pe șantier, este locul unde este situat bunul imobil respectiv.

REGULAMENTUL DE PUNERE ÎN APLICARE (UE) NR. 1042/2013 AL CONSILIULUI (dispoziții care intră în vigoare la 1 ianuarie 2017) de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește locul prestării serviciilor

Articolul 13b

În aplicarea Directivei 2006/112/CE, următoarele sunt considerate „bunuri imobile”:

- (a) *orice parte specifică a pământului, situată la suprafața acestuia sau sub aceasta, în legătură cu care se pot dobândi drepturi de proprietate sau de posesie;*
- (b) *orice clădire sau construcție fixată pe pământ sau în pământ, deasupra sau sub nivelul mării, care nu poate fi ușor demontată sau deplasată;*
- (c) *orice element care a fost instalat și face parte integrantă dintr-o clădire sau construcție, fără de care clădirea sau construcția este incompletă, cum ar fi uși, ferestre, acoperișuri, scări și ascensoare;*
- (d) *orice element, echipament sau mașină instalată permanent într-o clădire sau construcție, care nu poate fi deplasată fără distrugerea sau modificarea clădirii sau a construcției.”*

Articolul 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:

- (a) *elaborarea de planuri pentru o clădire sau părți ale unei clădiri destinate să fie ridicată pe un anumit lot de teren, indiferent dacă clădirea este sau nu ridicată;*
- (b) *prestarea de servicii de supraveghere sau de securitate la fața locului;*
- (c) *construirea unei clădiri pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri;*

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

- (d) *construirea de structuri permanente pe un teren, precum și lucrările de construcție și de demolare executate asupra unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;*
- (e) *lucrări executate pe terenuri, inclusiv servicii agricole precum aratul, semănatul, irigarea și fertilizarea;*
- (f) *studierea și evaluarea riscului și a integrității bunurilor imobile;*
- (g) *evaluarea bunului imobil, inclusiv în cazul în care astfel de servicii sunt necesare în scopuri legate de asigurări, pentru a determina valoarea unui bun imobil ca garanție pentru un împrumut sau pentru a evalua riscurile și daunele în litigii;*
- (h) *leasingul sau închirierea de bunuri imobile, în alte situații decât cele vizate de alineatul (3) litera (c), inclusiv depozitarea de bunuri într-o parte specifică a bunului imobil alocată utilizării exclusive de către client;*
- (i) *prestarea de servicii de cazare în sectorul hotelier sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, inclusiv dreptul de a sta într-un loc specific rezultat din conversia drepturilor de folosință pe durată limitată și situațiile similare;*
- (j) *cesiunea sau transferul de drepturi, altele decât cele vizate de literele (h) și (i), legate de utilizarea unui întreg bun imobil sau a unor părți ale acestuia, inclusiv autorizația de a utiliza o parte a unei proprietăți, cum ar fi acordarea de drepturi de pescuit și de vânatoare sau a accesului în săli de așteptare din aeroporturi, sau utilizarea unei infrastructuri pentru care se percep taxe, cum ar fi un pod sau un tunel;*
- (k) *întreținerea, renovarea și repararea unei clădiri sau a unor părți ale unei clădiri, inclusiv lucrări de curățenie, montare de gresie și faianță, tapet și parchet;*
- (l) *întreținerea, renovarea și repararea unor structuri permanente precum rețelele de conducte pentru gaz, apă, canalizare și altele similare;*
- (m) *instalarea sau montarea unor mașini sau echipamente care, la instalare sau montare, sunt considerate bunuri imobile;*
- (n) *întreținerea și repararea, inspecția și controlul mașinilor sau al echipamentelor în cazul în care mașinile sau echipamentele sunt considerate bunuri imobile;*
- (o) *administrarea de proprietăți, alta decât administrarea de portofolii de investiții imobiliare care face obiectul alineatului (3) litera (g), constând în exploatarea de bunuri imobile comerciale, industriale sau rezidențiale de către proprietar sau pe seama acestuia;*
- (p) *serviciile de intermediere privind vânzarea, leasingul sau închirierea de bunuri imobile și stabilirea sau transferul de anumite drepturi asupra unui bun imobil sau drepturi reale asupra unor bunuri imobile (fie că acestea sunt asimilate sau nu unor bunuri corporale), altele decât serviciile de intermediere care fac obiectul alineatului (3) litera (d);*
- (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:

- (a) *elaborarea de planuri pentru o clădire sau părți ale unei clădiri dacă aceasta nu este destinată să fie ridicată pe un anumit lot de teren;*
- (b) *depozitarea de bunuri într-un bun imobil dacă nicio parte specifică a bunului imobil nu este alocată utilizării exclusive de către client;*
- (c) *serviciile de publicitate, chiar dacă implică utilizarea de bunuri imobile;*

**Note explicative la normele UE în materie de TVA în ceea ce
privește locul de prestare a serviciilor legate de bunuri imobile,
care urmează să intre în vigoare în 2017**

- (d) *serviciile de intermediere în prestarea de servicii de cazare la hotel sau în sectoare cu o funcție similară, cum ar fi tabere de vacanță sau locuri amenajate pentru camping, dacă intermediarul acționează în numele și pe seama unei alte persoane;*
- (e) *punerea la dispoziție a unui stand la locul de desfășurare a unui târg sau a unei expoziții, împreună cu alte servicii conexe care permit expozantului să prezinte obiecte, cum ar fi conceperea standului, transportul și depozitarea obiectelor, punerea la dispoziție de mașini, cablarea, asigurarea și publicitatea;*
- (f) *instalarea sau montarea, întreținerea și repararea, inspecția sau supravegherea mașinilor sau a echipamentelor care nu fac parte și nu devin parte din bunul imobil;*
- (g) *administrarea portofoliului de investiții imobiliare;*
- (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.*

Articolul 31b

În cazul în care se pun echipamente la dispoziția unui client în scopul realizării de lucrări asupra unui bun imobil, această operațiune constituie o prestare de servicii legate de bunuri imobile numai dacă prestatorul își asumă responsabilitatea execuției lucrărilor.

Un prestator care pune la dispoziția clientului echipamente împreună cu suficient personal pentru operarea acestora în vederea executării lucrărilor se presupune că și-a asumat responsabilitatea execuției lucrărilor. Prezumția conform căreia prestatorul are responsabilitatea execuției lucrărilor poate fi răsturnată prin orice mijloace relevante de fapt sau de drept.