

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-295 din 2017 MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA. Elementele ce fac diferența între solicitarea unei despăgubiri nesupuse TVA și prestarea de servicii aflată în sfera TVA.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

22 noiembrie 2018

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Domeniu de aplicare – Operațiuni impozabile – Prestare de servicii cu titlu oneros – Distincție între despăgubiri neimpozabile și prestări de servicii impozabile furnizate în schimbul plății unei «indemnizații»”

În cauza C-295/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul Arbitral Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia], prin decizia din 8 ianuarie 2017, primită de Curte la 22 mai 2017, în procedura

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA

împotriva

Autoridade Tributária e Aduaneira,

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul K. Lenaerts, președintele Curții, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a cincea, domnul E. Levits (raportor) și doamna M. Berger, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna R. Șereș, administratoare,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 26 aprilie 2018,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA, de V. Codeço, de M. Machado de Almeida și de R. M. Fernandes Ferreira, advogados;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes, de M. Figueiredo și de R. Campos Laires, în calitate de agenți;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

– pentru guvernul irlandez, de M. Browne, de J. Quaney și de A. Joyce, în calitate de agenți, asistați de N. J. Travers, SC, și de A. Keirse, BL;

– pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de A. Caeiros, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 7 iunie 2018,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c), a articolului 64 alineatul (1), a articolului 66 primul paragraf, precum și a articolului 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (denumit în continuare „MEO”), pe de o parte, și Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoritatea Fiscală și Vamală, Portugalia), pe de altă parte, în legătură cu lichidarea taxei pe valoarea adăugată (TVA), precum și cu dobânzile compensatorii aferente.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului „prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare”.

4 Conform articolului 64 alineatul (1) din această directivă:

„Atunci când determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, [...] și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective.”

5 Articolul 66 primul paragraf din directiva menționată prevede:

„Prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, statele membre pot prevedea ca TVA să devină exigibilă, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, la una din următoarele date:

(a) cel târziu la data emiterii facturii;

[...]”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

6 Articolul 73 din aceeași directivă are următorul cuprins:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

7 Articolul 90 din Directiva TVA prevede:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

Dreptul portughez

8 Potrivit articolului 1 alineatul 1 litera a) din Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codul privind taxa pe valoarea adăugată):

„Sunt supuse taxei pe valoarea adăugată:

a) livrarea de bunuri și prestarea de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul național de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.”

9 Articolul 16 alineatul 1 din Codul privind taxa pe valoarea adăugată are următorul cuprins:

„Fără a se aduce atingere dispozițiilor alineatelor 2 și 10, baza de impozitare pentru livrările de bunuri și pentru prestările de servicii impozabile corespunde valorii contrapartidei obținute sau care urmează să fie obținută de la dobânditor, de la destinatar sau de la un terț.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

10 MEO, societate cu sediul la Lisabona (Portugalia), are ca activitate principală furnizarea pe teritoriul portughez de prestări de servicii în domeniul telecomunicațiilor. Aceasta desfășoară astfel o activitate economică în sensul articolului 9 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva TVA și este, prin urmare, supusă la plata TVA-ului.

11 În cadrul activității sale, MEO încheie cu clienții săi contracte de prestări de servicii, în domeniul telecomunicațiilor, de acces la internet, televiziune și multimedia, dintre care unele prevăd perioade minime de contractare, acordând în același timp clienților condiții avantajoase, în special sub formă de rate lunare de abonament mai reduse.

12 Aceste contracte prevăd de asemenea că, în cazul dezactivării produselor și serviciilor prevăzute în acestea înainte de expirarea perioadei minime de contractare convenite, la cererea clienților sau pentru un motiv care le este imputabil, MEO are dreptul la o despăgubire

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

corespunzătoare valorii taxelor de abonament lunar convenite înmulțite cu diferența dintre perioada minimă de contractare prevăzută în contract și numărul de luni în care s-a realizat prestarea de servicii.

13 Potrivit instanței de trimitere, quantumul care trebuie plătit de client către MEO în cazul rezilierii anticipate a contractului de prestare de servicii ar fi, prin urmare, suma taxei de abonament corespunzătoare pentru întreaga perioadă minimă de contractare, chiar dacă prestarea de servicii nu este furnizată clientului până la sfârșitul acestei perioade.

14 Reiese de asemenea din decizia de trimitere că clientul este obligat să plătească suma respectivă în cazul în care serviciile sunt dezactivate înainte de încheierea perioadei minime de contractare, în special în cazul în care clientul își încalcă obligația de a plăti costurile abonamentelor lunare convenite.

15 În cursul unui control efectuat la MEO între 1 aprilie și 20 noiembrie 2014, Autoritatea Fiscală și Vamală a constatat că, pentru exercițiul fiscal corespunzător anului 2012, MEO nu a achitat TVA-ul pentru suma care a fost facturată clienților în urma rezilierii anticipate a contractelor de prestare de servicii și, în consecință, a emis acte de recuperare a TVA-ului.

16 Reiese din decizia de trimitere că, în urma rezilierii anticipate de către client a contractului de prestare de servicii, MEO dezactivează serviciile prevăzute în contract și adresează clientului o factură care include quantumul predeterminat al indemnizației datorate MEO în temeiul contractului, precum și mențiunea „nu face obiectul TVA-ului”.

17 Apreciind că suma datorată în temeiul rezilierii anticipate a contractelor de prestări de servicii reprezintă indemnizații care nu sunt supuse TVA-ului, pentru motivul că acestea nu urmăresc să remunereze serviciile furnizate, MEO a formulat un recurs grațios împotriva actelor de recuperare a TVA-ului, care a fost respins.

18 Împotriva acestei decizii de respingere, MEO a depus la 23 decembrie 2015 un recurs ierarhic, care nu a fost soluționat în termenul legal.

19 La 20 mai 2016, MEO a sesizat instanța de trimitere, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ), Portugalia], cu o acțiune prin care se urmărește constatarea nelegalității actelor de recuperare a TVA-ului.

20 Instanța de trimitere consideră că sumele datorate de clienți MEO pentru nerespectarea perioadei minime contractuale reprezintă, în scopuri de TVA, contrapartida unei prestări de servicii și constituie, prin urmare, o remunerație.

21 Potrivit acestei instanțe, aceste sume prezintă caracterul unei remunerații pentru motivul că acestea permit să se garanteze MEO menținerea aceluiași nivel de venituri precum în cazul neîntreruperii prestațiilor. MEO nu ar suferi niciun beneficiu nerealizat întrucât sumele respective ar fi convenite prin contract.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

22 În aceste împrejurări, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunalul de Arbitraj Fiscal (Centrul de Arbitraj Administrativ)] a decis să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c), articolul 64 alineatul (1), articolul 66 [primul paragraf] litera (a) și articolul 73 din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că un furnizor de servicii de telecomunicații (televiziune, internet, telefonie mobilă și fixă) datorează [TVA] cu ocazia recuperării, pentru o cauză imputabilă clientului, a unei sume stabilite în prealabil pentru a fi plătită de clienți în cazul încetării anticipate a unui contract care prevede obligația de a rămâne legat prin contract pentru o durată determinată (perioadă de fidelizare), această sumă corespunzând tarifului de bază lunar datorat de client în temeiul contractului înmulțit cu numărul tarifelor lunare care vor deveni scadente până la încheierea perioadei de fidelizare, în condițiile în care, la data facturării respectivei sume, independent de achitarea efectivă a acesteia, furnizorul a sistat deja prestarea serviciilor, în cazul în care:

a) suma facturată are drept obiectiv descurajarea clienților de la nerespectarea perioadei de fidelizare la care s-au obligat și acoperirea prejudiciilor pe care le-a suferit operatorul ca urmare a nerespectării perioadei de fidelizare, în special prin pierderea profitului pe care l-ar fi obținut în cazul în care contractul ar fi rămas în vigoare până la sfârșitul perioadei, prin contractarea unor tarife mai scăzute, prin punerea la dispoziție a unor echipamente sau a altor oferte, gratuit sau la preț redus, sau prin cheltuieli de publicitate și de găsire a clienților;

b) contractele cu perioadă de fidelizare încheiate presupun pentru cei care le-au intermediat un profit superior celui rezultat din încheierea contractelor fără fidelizare, dat fiind faptul că, în ambele cazuri (respectiv în cazul contractelor cu sau fără perioadă de fidelizare), profitul intermediarilor se calculează pe baza valorii tarifelor lunare stabilite în contractele încheiate;

c) suma facturată poate fi calificată în dreptul național drept clauză penală?

2) Răspunsul la prima întrebare preliminară poate fi modificat în cazul în care una sau mai multe dintre situațiile expuse la literele acestei întrebări nu sunt aplicabile?”

Cu privire la cererea de redeschidere a fazei orale a procedurii

23 În urma prezentării concluziilor avocatului general, MEO a solicitat, prin actul depus la grefa Curții la 25 iunie 2018, să se dispună redeschiderea fazei orale a procedurii, în temeiul articolului 83 din Regulamentul de procedură al Curții.

24 În susținerea cererii sale, MEO a susținut în esență că concluziile avocatului general, în special punctele 41, 44, 46 și 47 din acestea, erau întemeiate pe fapte eronate, având în vedere în special suma facturată de MEO clienților în cazul rezilierii anticipate a contractului de prestări de servicii.

25 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 252 al doilea paragraf TFUE, avocatul general prezintă în mod public, cu deplină imparțialitate și în deplină independență, concluzii motivate în cauzele care, în conformitate cu Statutul Curții de Justiție a Uniunii

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Europene, necesită intervenția sa. În această privință, nici concluziile avocatului general, nici motivarea pe care se întemeiază acestea nu sunt obligatorii pentru Curte (Hotărârea din 22 iunie 2017, Federație Nederlandse Vakvereniging și alții, C-126/16, EU:C:2017:489, punctul 31, precum și jurisprudența citată).

26 În această privință, trebuie amintit de la bun început că Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și Regulamentul de procedură al acesteia nu prevăd posibilitatea ca părțile interesate să depună observații în răspuns la concluziile prezentate de avocatul general (Hotărârea din 25 octombrie 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punctul 23 și jurisprudența citată). În consecință, dezacordul unei părți interesate față de concluziile avocatului general, oricare ar fi chestiunile pe care acesta le examinează în cadrul lor, nu poate constitui prin el însuși un motiv care să justifice redeschiderea fazei orale a procedurii (Hotărârea din 25 octombrie 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, punctul 24, precum și Hotărârea din 29 noiembrie 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, punctul 27 și jurisprudența citată).

27 Prin argumentele sale referitoare la elementele care caracterizează suma facturată în cazul rezilierii anticipate de către client a contractului de prestare de servicii, MEO încearcă să răspundă concluziilor avocatului general care pun în discuție descrierea acestui quantum, astfel cum rezultă din cererea de decizie preliminară, din dosarul aflat la dispoziția Curții, precum și din informațiile furnizate în ședință.

28 Desigur, potrivit articolului 83 din Regulamentul de procedură, Curtea poate oricând să dispună, după ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, în special atunci când consideră că nu este suficient lămurită sau atunci când o parte a invocat, după închiderea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei Curții sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților ori a persoanelor interesate menționate la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene.

29 Or, calcularea valorii facturate de MEO pentru rezilierea anticipată a contractului de prestare de servicii a fost descrisă de instanța de trimitere, după cum reiese din cuprinsul punctului 12 din prezenta hotărâre, aspect pe care MEO nu l-a contestat, de altfel, nici în observațiile sale scrise, nici în ședință. În plus, trebuie subliniat că stabilirea situației de fapt este de competența exclusivă a instanței de trimitere. Cu privire la calificarea acestei sume reținute de MEO, ea nu este obligatorie pentru Curte în răspunsul său la cererea de decizie preliminară.

30 În speță, Curtea, după ascultarea avocatului general, consideră că dispune de toate elementele necesare pentru a răspunde la întrebările adresate de instanța de trimitere și apreciază că, pentru a soluționa cauza principală, toate argumentele, în special cele referitoare la calificarea sumei respective, au fost puse în discuție în fața Curții.

31 Prin urmare, nu este necesar să se dispună redeschiderea fazei orale a procedurii.

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

32 Republica Portugheză invocă inadmisibilitatea cererii de decizie preliminară prin invocarea caracterului incert și speculativ al întrebărilor adresate de instanța de trimitere, care nu ar fi dovedit împrejurările de fapt care se află la originea litigiului principal și nu ar fi stabilit cadrul juridic relevant.

33 În acest sens, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul cooperării dintre Curte și instanțele naționale, instituită prin articolul 267 TFUE, numai instanța națională sesizată cu soluționarea litigiului și care trebuie să își asume răspunderea pentru hotărârea judecătorească ce urmează a fi pronunțată are competența să aprecieze, luând în considerare particularitățile cauzei, atât necesitatea unei decizii preliminare, pentru a fi în măsură să pronunțe propria hotărâre, cât și pertinenta întrebărilor pe care le adresează Curții. În consecință, în cazul în care întrebările adresate au ca obiect interpretarea sau validitatea unei norme de drept al Uniunii, Curtea este, în principiu, obligată să se pronunțe (Hotărârea din 6 martie 2018, SEGRO și Horváth, C-52/16 și C-113/16, EU:C:2018:157, punctul 42, precum și jurisprudența citată).

34 În plus, respingerea unei cereri formulate de o instanță națională este posibilă numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal ori atunci când problema este de natură ipotetică ori Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 6 martie 2018, SEGRO și Horváth, C-52/16 și C-113/16, EU:C:2018:157, punctul 43, precum și jurisprudența citată).

35 În speță, reiese din cererea de decizie preliminară că instanța de trimitere are îndoieli cu privire la interpretarea și la aplicarea articolului 2 alineatul (1) litera c), precum și a articolului 73 din Directiva TVA în ceea ce privește calificarea sumelor percepute de MEO în urma rezilierii de către clienții săi a unor contracte de prestări servicii înainte de încheierea perioadei minime de contractare convenite. Trebuie să se arate de asemenea că instanța de trimitere a expus în mod suficient și corect situația de fapt care se află la originea litigiului principal, precum și cadrul juridic din cauza principală din care reiese că întrebările adresate nu sunt de natură ipotetică.

36 Rezultă, pe de o parte, că interpretarea dreptului Uniunii care este solicitată în speță are o legătură certă cu obiectul litigiului principal și, pe de altă parte, că întrebările adresate nu au caracter ipotetic.

37 Din cele de mai sus rezultă că cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la fond

Cu privire la prima întrebare

38 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă suma prestabilită percepută de un operator economic în cazul rezilierii anticipate de către clientul său sau pentru un motiv imputabil acestuia din urmă a unui contract de prestări de servicii care prevede o perioadă minimă de contractare, sumă care corespunde celei pe care acest operator ar fi primit-o în restul perioadei respective, trebuie să fie considerată drept remunerație pentru o prestare de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

servicii efectuată cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA și supusă ca atare acestei taxe.

39 În consecință, trebuie subliniat că o prestare de servicii nu este efectuată „cu titlu oneros” în sensul dispoziției menționate decât în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului individualizabil furnizat beneficiarului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 18 iulie 2007, Société thermale d’Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, punctul 19 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 23 decembrie 2015, Air France-KLM și Hop!Brit-Air, C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, punctul 22). Această situație se regăsește atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 decembrie 2015, Air France-KLM și Hop!Brit-Air, C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, punctul 23, precum și jurisprudența citată).

40 În ceea ce privește legătura directă dintre serviciul furnizat beneficiarului și contravaloarea efectivă primită, Curtea a statuat deja, în ceea ce privește vânzarea de bilete de avion pe care pasagerii nu le-au utilizat și a căror rambursare nu au putut-o obține, că contravaloarea prețului plătit la momentul semnării contractului privind prestarea unui serviciu este constituită din dreptul clientului de a beneficia de executarea obligațiilor care decurg din contract, indiferent dacă clientul pune în aplicare acest drept. Astfel, prestatorul de servicii efectuează această prestație atunci când permite clienților să beneficieze de aceasta, astfel încât existența legăturii directe sus-menționate nu este afectată de faptul că clientul nu face uz de dreptul menționat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 23 decembrie 2015, Air France-KLM și Hop!Brit-Air, C-250/14 și C-289/14, EU:C:2015:841, punctul 28).

41 În plus, în ceea ce privește cerința unei legături directe între serviciul prestat și contravaloarea primită, este necesar să se stabilească dacă suma datorată pentru nerespectarea perioadei minime de contractare, în conformitate cu termenii contractelor în discuție în litigiul principal, reprezintă o plată pentru un serviciu, având în vedere jurisprudența citată la punctele 39 și 40 din prezenta hotărâre.

42 Or, în speță, trebuie amintit că, potrivit modului de calcul expus de instanța de trimitere și menționat la punctul 12 din prezenta hotărâre, suma datorată, în temeiul contractelor respective, pentru nerespectarea perioadei minime de contractare reprezintă suma taxei de abonament înmulțită cu diferența dintre perioada minimă de contractare și numărul de luni în care prestarea de servicii a fost furnizată. Astfel, plata sumei datorate pentru nerespectarea perioadei minime de contractare permite MEO să obțină, în principiu, aceleași venituri precum în cazul în care clientul nu ar fi reziliat contractul în mod prematur.

43 În ceea ce privește valoarea clauzelor contractuale în cadrul calificării unei operațiuni taxabile, trebuie arătat că luarea în considerare a realității economice și comerciale constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 42 și jurisprudența citată).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

44 Or, în măsura în care MEO are dreptul să primească același quantum, în temeiul contractelor în discuție în litigiul principal, în caz de nerespectare a perioadei minime de contractare, precum cel pe care l-ar fi perceput ca remunerare a prestațiilor de servicii pe care le-a efectuat în ipoteza în care clientul nu ar fi reziliat contractul, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, dacă este cazul, rezilierea anticipată a contractului de către client sau pentru un motiv care îi este imputabil acestuia nu modifică realitatea economică a relațiilor dintre MEO și clientul său.

45 În aceste condiții, este necesar să se considere că contravaloarea quantumului plătit de client către MEO este constituită din dreptul clientului de a beneficia de executarea de către acest operator a obligațiilor care decurg din contractul de prestare de servicii, chiar și în cazul în care clientul nu dorește sau nu poate să pună în aplicare acest drept, pentru un motiv care îi este imputabil. Astfel, în speță, MEO oferă clientului posibilitatea de a beneficia de această prestație în sensul jurisprudenței citate la punctul 40 din prezenta hotărâre, iar încetarea acestei prestații nu îi este imputabilă.

46 Trebuie adăugat în această privință că, deși quantumul respectiv era calificat drept despăgubiri destinate să repare prejudiciul suferit de MEO, natura contribuției plătite de client ar fi modificată după cum acest client decide să utilizeze sau nu serviciul în cauză în perioada prevăzută în contract.

47 Astfel, clientul care a beneficiat de prestări de servicii pentru întreaga perioadă de contractare prevăzută în contract și cel care reziliază contractul înainte de încheierea acestei perioade ar fi tratați în mod diferit în ceea ce privește TVA-ul.

48 Prin urmare, este necesar să se considere că quantumul datorat pentru nerespectarea perioadei minime de contractare remunerează prestațiile furnizate de MEO, indiferent dacă clientul pune sau nu pune în aplicare dreptul de a beneficia de serviciile menționate până la sfârșitul perioadei minime de contractare.

49 În ceea ce privește condiția ca sumele plătite să reprezinte contrapartida efectivă a unui serviciu care poate fi individualizat, trebuie subliniat că serviciul prestat, precum și suma facturată clientului în caz de reziliere a contractului pe parcursul perioadei minime de contractare sunt deja stabilite în momentul încheierii contractului.

50 Astfel, suma datorată pentru nerespectarea perioadei minime de contractare trebuie să fie considerată ca făcând parte integrantă din prețul total plătit pentru prestarea de servicii, împărțit în tranșe lunare, care devine imediat exigibil în caz de nerespectare a obligației de plată.

51 În ceea ce privește această din urmă împrejurare, astfel, reiese din ordonanța de trimitere că, în conformitate cu dispozițiile relevante din dreptul național, taxa aferentă sumei respective este datorată în momentul emiterii facturii, ipoteză prevăzută la articolul 66 primul paragraf litera (a) din Directiva TVA, prin derogare în special de la articolul 64 alineatul (1) din această directivă, dispoziții la care se referă în mod expres instanța de trimitere în prima sa întrebare preliminară. Având în vedere considerațiile expuse mai sus, în special cele referitoare la faptul că rezilierea anticipată a contractului nu modifică realitatea economică a relațiilor dintre MEO și clientul său, trebuie să se considere că nici exigibilitatea anticipată a TVA-ului în cazul rezilierii contractului,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

nici dispozițiile menționate mai sus nu au niciun efect asupra interpretării articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA care trebuie reținută în speță.

52 Prin urmare, suma datorată pentru nerespectarea perioadei minime de contractare constituie contrapartida unei prestări de servicii care poate fi individualizată.

53 Reiese din modul de redactare a primei întrebări, care face de asemenea trimitere la articolul 73 din Directiva TVA, că instanța de trimitere are îndoieli cu privire la eventuala incidență asupra exigibilității TVA-ului a nerecuperării efective a sumei datorate în cazul rezilierii anticipate a contractului.

54 Potrivit acestui articol, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de prestatorul de servicii din partea clientului său.

55 În consecință, dat fiind că TVA-ul urmărește să greveze exclusiv consumatorul final, suma care reprezintă baza de impozitare a TVA-ului care trebuie percepută de autoritățile fiscale nu poate fi mai mare decât contravaloarea plătită efectiv de consumatorul final și pe baza căreia s-a calculat TVA-ul final suportat de acesta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19).

56 În consecință, trebuie adăugat, în orice caz și astfel cum a arătat avocatul general la punctul 55 din concluzii, că, în cazul în care este necesar, autoritățile naționale competente au obligația de a efectua, în condițiile stabilite de dreptul național, corecția de TVA adecvată, astfel cum este prevăzută la articolul 90 din Directiva TVA, pentru ca TVA-ul să fie dedus din suma efectiv percepută de prestatorul de servicii de la clientul său.

57 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că suma prestabilă percepută de un operator economic în cazul rezilierii anticipate de către clientul său sau pentru un motiv imputabil acestuia din urmă a unui contract de prestări de servicii care prevede o perioadă minimă de contractare, sumă care corespunde celei pe care acest operator ar fi primit-o în restul perioadei respective în lipsa unei astfel de rezilieri, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, trebuie să fie considerată drept remunerație pentru o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și supusă ca atare acestei taxe.

Cu privire la a doua întrebare

58 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă condițiile menționate la literele (a), (b) și (c) ale primei întrebări, respectiv faptul că scopul sumei forfetare este să descurajeze clienții de la a nu respecta perioada minimă de contractare și să repare prejudiciul suferit de operator în cazul nerespectării perioadei respective, faptul că remunerația primită de un agent comercial pentru încheierea de contracte care stipulează o perioadă minimă de contractare este mai mare decât cea prevăzută în cadrul contractelor care nu prevăd o astfel de perioadă sau faptul că suma facturată este calificată în dreptul național drept o

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

clauză penală, sunt determinante pentru calificarea sumei predeterminate în contractul de prestări de servicii pe care clientul o datorează în cazul rezilierii anticipate a acestui contract.

59 În primul rând, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă obiectivul sumei forfetare, care este să descurajeze clienții de la a nu respecta perioada minimă de contractare și să repare prejudiciul suferit de operator în cazul rezilierii anticipate a contractului, afectează calificarea acestei sume drept remunerare a unei prestări de servicii.

60 În această privință, este necesar să se arate că noțiunea „prestare de servicii”, în sensul Directivei TVA, trebuie să fie interpretată independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor respective (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctul 41).

61 În schimb, astfel cum s-a statuat deja la punctul 43 din prezenta hotărâre, este esențial să se ia în considerare realitatea economică a tranzacției în cauză, care constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punctele 42, 48 și 49, precum și jurisprudența citată). După cum a arătat avocatul general la punctul 46 din concluzii, în cadrul unei abordări economice, suma datorată pentru nerespectarea perioadei minime de contractare asigură MEO un venit fix sub forma unei remunerații contractuale minime.

62 Prin urmare, obiectivul care constă în a descuraja clienții de la a nu respecta perioada minimă de contractare nu este determinant pentru calificarea sumei menționate în măsura în care, în conformitate cu realitatea economică, această sumă are ca scop să garanteze MEO, în principiu, aceleași venituri precum cele care ar fi fost obținute în cazul în care contractul nu ar fi fost reziliat înainte de încheierea perioadei minime de contractare pentru un motiv care este imputabil clientului.

63 În al doilea rând, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă faptul că remunerația primită de un agent comercial pentru încheierea de contracte care stipulează o perioadă minimă de contractare este mai ridicată decât cea prevăzută pentru contractele care nu prevăd o astfel de perioadă are un impact asupra calificării sumei datorate pentru nerespectarea perioadei minime de contractare.

64 Pentru a stabili dacă acest quantum reprezintă o contraprestație a unei prestări de servicii supuse TVA-ului, sunt luate în considerare, astfel cum reiese din cuprinsul punctelor 39-51 din prezenta hotărâre, elementele din dosarul prezentat Curții, din care rezultă că acest quantum a fost calculat în funcție de valoarea taxei de abonament de bază atât pentru perioada care precedă rezilierea contractului de prestări de servicii, cât și pentru perioada care se întinde de la rezilierea contractului până la sfârșitul perioadei minime de contractare.

65 Întrucât răspunsul dat de Curte la prima întrebare nu depinde, așadar, în niciun mod de faptul că remunerația primită de un agent comercial poate varia în funcție de tipul de contract încheiat cu clientul, este suficient să se constate că o comparație între contractele care prevăd o perioadă minimă de contractare și cele care nu prevăd o astfel de perioadă este lipsită de relevanță în ceea

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

ce privește aspectul dacă suma datorată pentru nerespectarea perioadei minime de contractare constituie o remunerație pentru prestarea de servicii în discuție în litigiul principal.

66 În al treilea rând, instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă faptul că suma facturată pentru nerespectarea perioadei minime de contractare este considerată, în dreptul intern, o clauză penală poate influența calificarea acestei sume drept remunerație pentru prestarea de servicii.

67 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, termenii unei dispoziții a dreptului Uniunii care nu face nicio trimitere expresă la dreptul statelor membre trebuie, în mod normal, să primească o interpretare autonomă și uniformă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 noiembrie 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, punctul 38 și jurisprudența citată).

68 Prin urmare, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 34 din concluzii, nu prezintă importanță pentru interpretarea dispozițiilor Directivei TVA faptul că această sumă constituie, în dreptul național, un drept la reparare delictual sau o penalitate contractuală sau că aceasta este calificată drept reparații, compensare sau remunerare.

69 A evalua dacă plata unei remunerații intervine în contrapartida unei prestări a unui serviciu este o problemă ce ține de dreptul Uniunii, care trebuie soluționată independent de evaluarea realizată pe baza dreptului național.

70 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că nu sunt determinante pentru calificarea sumei predeterminate în contractul de prestări de servicii pe care clientul o datorează în cazul rezilierii anticipate a acestuia faptul că scopul sumei forfetare este să descurajeze clienții de la a nu respecta perioada minimă de contractare și să repare prejudiciul suferit de operator în cazul nerespectării perioadei respective, faptul că remunerația primită de un agent comercial pentru încheierea de contracte care stipulează o perioadă minimă de contractare este mai mare decât cea prevăzută în cadrul contractelor care nu prevăd o astfel de perioadă și faptul că suma facturată este calificată în dreptul național drept o clauză penală.

Cu privire la cheltuielile de judecată

71 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

1) **Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că suma prestabilită percepută de un operator economic în cazul rezilierii anticipate de către clientul său sau pentru un motiv imputabil acestuia din urmă a unui contract de prestări de servicii care prevede o perioadă minimă de contractare, sumă care corespunde celei pe care acest operator ar fi primit-o în restul perioadei respective în lipsa unei astfel de**

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

rezilieri, aspect a cărui verificare revine instanței de trimitere, trebuie să fie considerată drept remunerație pentru o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros și supusă ca atare acestei taxe.

2) Nu sunt determinante pentru calificarea sumei predeterminate în contractul de prestări de servicii pe care clientul o datorează în cazul rezilierii anticipate a acestuia faptul că scopul sumei forfetare este să descurajeze clienții de la a nu respecta perioada minimă de contractare și să repare prejudiciul suferit de operator în cazul nerespectării perioadei respective, faptul că remunerația primită de un agent comercial pentru încheierea de contracte care stipulează o perioadă minimă de contractare este mai mare decât cea prevăzută în cadrul contractelor care nu prevăd o astfel de perioadă și faptul că suma facturată este calificată în dreptul național drept o clauză penală.

Semnături