

## **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

### **Cauza C-549 din 2011 Orfey Bulgaria EOOD. Realizarea unui schimb de servicii între activități de construcții montaj și dreptul de suprafață asupra unui teren. Faptul generator pentru TVA.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

**19 decembrie 2012(\*)**

„TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolele 63, 65, 73 și 80 – Constituirea, de către persoane fizice, a unui drept de suprafață în favoarea unei societăți în schimbul unor servicii de construcție furnizate de această societate acelor persoane fizice – Contract de schimb – TVA aplicat serviciilor de construcție – Fapt generator – Exigibilitate – Plata anticipată a întregii contrapartide – Obiectul plății anticipate – Baza de impozitare a unei operațiuni în cazul contrapartidei constituite din bunuri sau din servicii – Efect direct”

În cauza C-549/11,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Varhoven administrativen sad (Bulgaria), prin decizia din 27 octombrie 2011, primită de Curte la 2 noiembrie 2011, în procedura

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

împotriva

**Orfey Bulgaria EOOD,**

CURTEA (Camera a opta),

compusă din doamna C. Toader, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a opta, doamna A. Prechal și domnul E. Jarašiūnas (raportor), judecători,

avocat general: domnul N. Wahl,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

## 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 Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de I. Andonova, în calitate de agent;
- pentru guvernul bulgar, de T. Ivanov și de E. Petranova, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de V. Savov, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63, 65, 73 și 80 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 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 Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” pentru orașul Burgas din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „Direktor”), pe de o parte, și Orfey Bulgaria EOOD (denumită în continuare „Orfey”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere rectificativă prin care Orfey este obligată la plata unui supliment la taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”).

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

- 3 Articolul 62 din Directiva TVA prevede:

„În sensul prezentei directive:

- (1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil;

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

(2) TVA-ul devine «exigibil» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

4 Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

„Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

5 Potrivit articolului 65 din Directiva TVA:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.”

6 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau pentru 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 furnizor sau de 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 80 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că, pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre cazurile pe care le enumeră această dispoziție pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață.

8 Articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede:

„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.”

### *Dreptul bulgar*

9 În versiunea aplicabilă în cauza principală, articolul 25 din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006 și DV nr. 113 din 28 decembrie 2007, denumită în continuare „ZDDS”) prevede:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

„(1) Sunt fapte generatoare ale TVA-ului, în sensul prezentei legi: livrarea de bunuri sau prestarea de servicii efectuată de o persoană impozabilă potrivit prezentei legi [...].

(2) Faptul generator intervine la data la care este transferată proprietatea asupra bunului sau la data la care este furnizat serviciul.

[...]

(6) Dacă înainte de intervenirea faptului generator conform alineatului (2), (3) sau (4) are loc o plată anticipată integrală sau parțială în cadrul unei operațiuni, TVA-ul devine exigibil la momentul încasării plății (proporțional cu suma de plată), cu excepția cazului în care plata are loc în contextul unei livrări intracomunitare. În acest caz, se consideră că taxa este inclusă în suma de plată.”

### 10 Articolul 26 alineatele (2) și (7) din ZDDS prevede:

„(2) Baza de impozitare cuprinde tot ceea ce poate fi cuprins în contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de prestator din partea clientului sau a unui terț, exprimată în leva și în centime, fără taxă, potrivit prezentei legi. [...]

[...]

(7) În cazul în care contrapartida unei operațiuni este constituită integral sau parțial din bunuri sau din servicii (plata se efectuează integral sau parțial în bunuri sau în servicii), baza de impozitare este valoarea de piață a bunului livrat sau a serviciului prestat, calculată la data la care TVA-ul a devenit exigibil.”

### 11 Potrivit articolului 45 din ZDDS:

„(1) Livrările scutite de TVA sunt transmiterea dreptului de proprietate asupra unui teren, constituirea sau transmiterea dezmembrămintelor drepturilor reale asupra unui teren, precum și închirierea sau arendarea acestuia.

(2) Constituirea sau transmiterea dreptului de suprafață se consideră operațiune scutită conform alineatului (1) până la momentul finalizării construcției la roșu a clădirii pentru care se constituie sau se transmite dreptul de suprafață. Dreptul de suprafață nu include lucrările de montare și de instalare efectuate.”

### 12 Articolul 130 din ZDDS prevede:

„(1) Orice operațiune a cărei contrapartidă este constituită (integral sau parțial) din bunuri sau din servicii este considerată că reprezintă două operațiuni corelate, în care fiecare dintre furnizori este vânzător a ceea ce furnizează și cumpărător a ceea ce obține.

(2) În conformitate cu alineatul (1), faptul generator al TVA-ului intervine pentru ambele operațiuni la momentul la care intervine faptul generator al primei dintre cele două operațiuni.”

- 13 Articolul 63 alineatul (1) din Legea privind regimul proprietății (Zakon za sobstvenostta, DV nr. 92 din 16 noiembrie 1951), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal (denumită în continuare „ZZS”), prevede:

„Proprietarul terenului poate ceda unei alte persoane dreptul de a construi o clădire pe terenul său, această persoană devenind proprietar al construcției.”

- 14 Articolul 67 alineatul (1) din ZZS prevede:

„Dacă nu este exercitat în decursul unei perioade de cinci ani, dreptul de a construi o clădire pe terenul altei persoane [articolul 63 alineatul (1)] se stinge în favoarea proprietarului terenului, ca efect al prescripției.”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

- 15 Prin actul notarial din 3 aprilie 2008, patru persoane fizice (denumite în continuare „proprietarii terenului”) au constituit un drept de suprafață în favoarea Orfey, în temeiul căruia acestea din urmă i s-a transmis dreptul de a construi o clădire pe terenul aparținând proprietarilor menționați și de a deveni proprietarul exclusiv al unor bunuri imobile pe care le va construi. În contrapartida acestui drept de suprafață, Orfey s-a angajat să realizeze planul acestei construcții, să o edifice exclusiv pe cheltuiala sa până la recepția finală și să livreze „la cheie” proprietarilor terenului anumite bunuri imobile aparținând acestei clădiri, fără ca proprietarii terenului să aibă obligația efectuării unei plăți suplimentare, bunuri în raport cu care își mențineau și își constituiau reciproc un drept de suprafață. Orfey și-a asumat obligația de a finaliza construcția clădirii și de a obține autorizația de a o valorifica în termen de 21 de luni de la data începerii șantierului.
- 16 La 5 aprilie 2008, Orfey a transmis fiecăruia dintre proprietarii terenului o factură în legătură cu operațiunea „drept de suprafață constituit în temeiul actului notarial”. Valoarea acestor patru facturi se ridică la o sumă totală de 302 721,36 BGN, la care se adăuga o sumă totală de 60 544,27 BGN reprezentând TVA.
- 17 În cadrul unui control fiscal, s-a constatat că baza de impozitare a operațiunii fusese stabilită în funcție de valoarea fiscală a dreptului de suprafață în conformitate cu actul notarial, respectiv 684 000 BGN, iar nu în funcție de valoarea de piață a imobilelor cedate proprietarilor terenului. De asemenea, s-a constatat că Orfey nu menționase facturile respective în jurnalul de vânzări pentru perioada

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

fiscală aferentă, respectiv luna aprilie 2008, nici pentru perioada următoare, respectiv luna mai 2008, și că, în plus, această societate nu luase în considerare facturile respective pentru declarațiile privind TVA-ul avute în vedere.

- 18 La 28 aprilie 2009, serviciul veniturilor bugetare a adresat Orfey o decizie de impunere rectificativă pentru luna aprilie 2008, deși la acea dată nu fusese finalizată construcția clădirii și aceasta nu fusese valorificată. Serviciul respectiv a considerat că Orfey furniza servicii de construcție și că, în temeiul articolului 130 din ZDDS, faptul generator al TVA-ului privind această operațiune a intervenit la data constituirii dreptului de suprafață. Pe baza raportului de expertiză întocmit în cadrul controlului fiscal, s-a considerat că valoarea de piață a dreptului de suprafață constituit era echivalentă valorii serviciilor de construcție a clădirii prestate de Orfey, respectiv 1 984 130 BGN. Prin urmare, în decizia de impunere rectificativă, s-a stabilit TVA-ul datorat pentru această operațiune la suma de 396 826 BGN, majorată cu dobânzi.
- 19 Împotriva deciziei de impunere rectificative, Orfey a formulat un recurs administrativ la Direktor. Întrucât acest recurs administrativ a fost respins prin decizia din 6 iulie 2009, împotriva acesteia, Orfey a introdus o acțiune în contencios la Administrativen sad – Burgas (Tribunalul Administrativ Burgas). Prin decizia din 30 aprilie 2010, această instanță a admis acțiunea formulată de Orfey și a anulat decizia de impunere rectificativă. Împotriva acestei decizii, Direktor a formulat recurs la instanța de trimitere.
- 20 În fața acestei din urmă instanțe, Direktor susține, în esență, că legislația națională se conformează Directivei TVA. La rândul său, Orfey susține că a pierdut dreptul de suprafață, întrucât clădirea nu a fost construită în termenul prevăzut.
- 21 Instanța de trimitere arată că, pentru a soluționa litigiul cu care este sesizată, are obligația să stabilească, mai întâi, momentul la care intervine faptul generator al TVA-ului pentru serviciile de construcție furnizate de Orfey. În această privință, instanța de trimitere arată, pe de o parte, că, în opinia sa, faptul generator al TVA-ului aferent constituirii dreptului de suprafață a intervenit la semnarea actului notarial, deși la acel moment această operațiune era scutită. Pe de altă parte, instanța de trimitere își exprimă îndoiala cu privire la compatibilitatea cu Directiva TVA a articolului 130 alineatul (2) din ZDDS, care prevede că faptul generator intervine înainte de realizarea operațiunii.
- 22 Instanța de trimitere adaugă că, în cazul în care ar rezulta că această dispoziție a ZDDS se conformează Directivei TVA, în continuare, ar trebui să aprecieze legalitatea stabilirii bazei de impozitare a serviciilor de construcție. Cu privire la acest aspect, instanța de trimitere ridică problema compatibilității cu articolul 73

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

din Directiva TVA a articolului 26 alineatul (7) din ZDDS, care, în speță, determină reținerea valorii de piață a serviciilor de construcție, astfel cum a fost evaluată de un expert.

- 23 În sfârșit, instanța de trimitere dorește să afle dacă există posibilitatea să considere dreptul de suprafață în discuție o plată anticipată pentru serviciile de construcție viitoare care vor fi prestate de Orfey, având în vedere că acest drept de suprafață constituie contrapartida integrală primită de Orfey pentru aceste servicii și că o interpretare strictă a articolului 65 din Directiva TVA ar impune ca plata anticipată să fie efectuată în bani. În această privință, instanța de trimitere subliniază că, în temeiul articolului 67 alineatul (1) din ZZS, dreptul de suprafață conferit Orfey poate fi stins dacă este invocată expres prescripția extinctivă prevăzută în această dispoziție.
- 24 În aceste împrejurări, Varhoven administrativen sad (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 63 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune unei excepții în temeiul căreia, în cazul prestării unui serviciu de construcție în vederea edificării anumitor bunuri imobile independente într-o clădire, faptul generator al TVA-ului intervine înainte de data prestării efective a serviciului respectiv și în temeiul căreia acest fapt generator este raportat la data faptului generator al operațiunii corelate, și anume constituirea unui drept de suprafață asupra altor bunuri imobile din această clădire, care constituie și contrapartida serviciului de construcție?
  - 2) O dispoziție națională care prevede că, de vreme ce contrapartida unei operațiuni este constituită integral sau parțial din bunuri sau din servicii, baza de impozitare a operațiunii este valoarea de piață a bunurilor sau a serviciilor furnizate este compatibilă cu articolele 73 și 80 din Directiva [TVA]?
  - 3) Articolul 65 din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că se opune ipotezei ca TVA-ul aferent cuantumului plății anticipate să devină exigibil dacă plata nu s-a efectuat în bani sau această dispoziție trebuie interpretată în sens larg, considerându-se că și în aceste cazuri TVA-ul devine exigibil și trebuie facturat la cuantumul contravalorii în bani a operațiunii corelate?
  - 4) Dacă răspunsul la a treia întrebare reține a doua variantă, având în vedere împrejurările concrete, în speță, dreptul de suprafață constituit poate fi considerat o plată anticipată în sensul articolului 65 din Directiva [TVA]?
  - 5) Articolele 63, 65 și 73 din Directiva [TVA] au un efect direct?”

## **Cu privire la întrebările preliminare**

*Cu privire la prima, la a treia și la a patra întrebare*

- 25 Prin intermediul primei, al celei de a treia și al celei de a patra întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 63 și 65 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în cazul constituirii unui drept de suprafață în favoarea unei societăți în vederea edificării unei clădiri, în contrapartida serviciilor de construcție a anumitor bunuri imobile care se vor afla în acea clădire, pe care societatea respectivă se angajează să le livreze la cheie persoanelor care au constituit acest drept de suprafață, se opun ca TVA-ul aplicat acestor servicii de construcție să devină exigibil din momentul constituirii dreptului de suprafață, cu alte cuvinte, înaintea acestei prestări de servicii.
- 26 Director, guvernul bulgar și Comisia Europeană susțin, în esență, că această întrebare determină un răspuns negativ. Director și guvernul bulgar susțin în special că noțiunea „plata făcută înainte” prevăzută la articolul 65 din Directiva TVA nu poate fi limitată doar la plățile în bani și că, în vederea aplicării acestei dispoziții, este suficient ca valoarea plății efectuate să poată fi evaluată.
- 27 În această privință, trebuie amintit că articolul 63 din Directiva TVA prevede că faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Articolul 65 din aceeași directivă, potrivit căruia, în cazul în care plata este făcută înainte de livrarea de bunuri sau de prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată, constituie o derogare de la norma prevăzută la articolul 63 și, ca atare, trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (Hotărârea din 21 februarie 2006, BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, C-419/02, Rec., p. I-1685, punctul 45).
- 28 Astfel, pentru ca TVA-ul să poată deveni exigibil fără ca livrarea ori prestarea să fi fost încă efectuată, este necesar ca toate elementele pertinente privind faptul generator, mai precis livrarea sau prestarea viitoare, să fie deja cunoscute și, prin urmare, în special ca la momentul plății anticipate bunurile sau serviciile să fie determinate cu precizie (Hotărârea BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, citată anterior, punctul 48, și Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara, C-520/10, punctul 26). Așadar, avansurile plătite pentru livrări de bunuri sau pentru prestări de servicii care nu au fost încă identificate în mod clar nu pot face obiectul plății TVA-ului (Hotărârea BUPA Hospitals și Goldsborough Developments, citată anterior, punctul 50, precum și Hotărârea din 16 decembrie 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Rep., p. I-13179, punctul 31).



## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

- 29 În consecință, nu se poate exclude ca, în temeiul articolului 65 din Directiva TVA, taxa datorată pentru serviciile de construcție să devină exigibilă la momentul la care dreptul de suprafață, care reprezintă contrapartida integrală a acestor servicii, este constituit în favoarea societății care trebuie să furnizeze serviciile respective, de vreme ce, la acel moment, toate elementele pertinente ale acestei prestări de servicii viitoare sunt deja cunoscute și, așadar, în special serviciile în discuție sunt determinate cu precizie.
- 30 Cu toate acestea, instanța de trimitere dorește să afle posibilitatea de a aplica dispoziția menționată atunci când plata anticipată constă într-o plată în natură.
- 31 În această privință, trebuie arătat că, desigur, este adevărat, astfel cum arată îndeosebi Comisia, că modul de redactare a articolului 65 din Directiva TVA pare să sugereze, în special în versiunile în limbile bulgară și franceză, că această dispoziție ar avea în vedere numai plățile anticipate constând în sume de bani.
- 32 Cu toate acestea, rezultă dintr-o jurisprudență constantă că un text de drept derivat al Uniunii trebuie să fie interpretat, în măsura posibilului, în sensul conformității sale cu dispozițiile tratatelor și cu principiile generale ale dreptului Uniunii (Hotărârea din 21 martie 1991, Rauh, C-314/89, Rec., p. I-1647, punctul 17, și Hotărârea din 10 iulie 2008, Bertelsmann și Sony Corporation of America/Impala, C-413/06 P, Rep., p. I-4951, punctul 174 și jurisprudența citată).
- 33 Tot dintr-o jurisprudență constantă reiese că principiul egalității de tratament, a cărui expresie particulară la nivelul dreptului derivat al Uniunii și în domeniul special al fiscalității o reprezintă principiul neutralității fiscale, impune ca situații comparabile să nu fie tratate în mod diferit, cu excepția cazului în care o diferențiere este justificată în mod obiectiv (Hotărârea din 10 aprilie 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rep., p. I-2283, punctele 49 și 51, și Hotărârea din 29 octombrie 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rep., p. I-10567, punctul 44).
- 34 Astfel, principiul neutralității fiscale, principiu fundamental al sistemului comun de TVA, se opune, pe de o parte, ca mărfuri sau prestări de servicii asemănătoare, care se află, așadar, în concurență unele cu altele, să fie tratate diferit din punctul de vedere al TVA-ului, precum și, pe de altă parte, ca operatorii economici care efectuează aceleași operațiuni să fie tratați diferit în materia colectării TVA-ului (a se vedea în special Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, Rep., p. I-10413, punctul 67 și jurisprudența citată).
- 35 Or, Curtea s-a pronunțat deja în sensul că aceste contracte de schimb, în care contrapartida este, prin definiție, în natură, și operațiunile pentru care contrapartida este exprimată în bani reprezintă, din punct de vedere economic și

comercial, două situații identice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec., p. I-3801, punctele 23 și 25).

- 36 Rezultă că principiul egalității de tratament ar fi încălcat dacă aplicarea articolului 65 din Directiva TVA ar depinde de forma avută de contrapartida primită de persoana impozabilă. Acest principiu impune, așadar, ca articolul 65 să fie interpretat în sensul că se aplică și atunci când plata anticipată se realizează în natură, din moment ce sunt îndeplinite condițiile amintite la punctul 28 din prezenta hotărâre. Totuși, este necesar ca valoarea acestei plăți anticipate să poată fi exprimată în bani. Astfel, deși, potrivit unei jurisprudențe constante, contrapartida unei prestări de servicii poate consta într-o livrare de bunuri și poate constitui baza de impozitare în sensul articolului 73 din Directiva TVA atunci când există o legătură directă între prestarea de servicii și livrarea de bunuri, condiția este ca valoarea livrării de bunuri să fie exprimată în bani (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 2001, Bertelsmann, C-380/99, Rec., p. I-5163, punctul 17 și jurisprudența citată).
- 37 Împrejurarea că această constituire a unui drept de suprafață, în discuție în litigiul principal, reprezintă contrapartida integrală, iar nu doar parțială, a serviciilor de construcție la care s-a angajat Orfey nu poate repune în cauză o asemenea interpretare. Pe de o parte, articolul 65 prevede că taxa devine exigibilă „la suma încasată”. Modul de redactare a acestei dispoziții nu se opune, așadar, ca suma încasată să corespundă întregii contrapartide a prestării de servicii pentru care TVA-ul devine exigibil. Pe de altă parte, astfel cum Curtea a arătat deja, în expunerea de motive a Propunerii pentru a șasea directivă a Consiliului în materia armonizării legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, COM(73) 950 final din 20 iunie 1973 (*Bulletin des Communautés européennes*, supliment 11/73, p. 13), în prezent înlocuită prin Directiva TVA, Comisia a arătat că „efectuarea unor plăți [...] anticipate determină exigibilitatea taxei, deoarece părțile la contract își anunță astfel intenția de a beneficia, anticipat, de toate efectele financiare legate de realizarea faptului generator” (Hotărârea BUPA Hospitals și Goldsbrough Developments, citată anterior, punctul 49). Or, această situație se regăsește și atunci când valoarea plății anticipate se ridică la întreaga contrapartidă convenită.
- 38 În acest cadru, în vederea interpretării articolelor 63 și 65 din Directiva TVA, instanța de trimitere ridică deopotrivă problema pertinentei posibilității stingerii dreptului de suprafață constituit în favoarea Orfey. În această privință, trebuie arătat că instanța de trimitere menționează că dreptul de suprafață în discuție poate fi stins numai dacă este invocată expres prescripția extinctivă prevăzută la articolul 67 alineatul (1) din ZZS. Prin urmare, trebuie să se considere că această

posibilitate reprezintă o simplă condiție rezolutorie în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA. În consecință, astfel cum susțin în mod întemeiat guvernul bulgar și Comisia, faptul că o asemenea condiție poate interveni eventual în viitor nu poate repune în discuție realizarea operațiunii la momentul constituirii dreptului de suprafață, de vreme ce la acel moment, astfel cum s-a arătat la punctul 29 din prezenta hotărâre, toate elementele pertinente ale viitoarei prestări de servicii sunt deja cunoscute și, așadar, în special, serviciile în discuție sunt determinate cu precizie. Prin urmare, o asemenea eventualitate nu determină niciun efect asupra interpretării respective.

- 39 În sfârșit, trebuie arătat că, pentru a stabili dacă sunt îndeplinite condițiile de exigibilitate a TVA-ului datorat pentru o asemenea prestare de servicii viitoare, este puțin important dacă această contrapartidă a viitoarei prestări de servicii în discuție reprezintă în sine o operațiune supusă plății TVA-ului. Astfel, după cum rezultă din jurisprudența amintită la punctele 28 și 36 din prezenta hotărâre, pentru ca TVA-ul datorat pentru o asemenea prestare de servicii viitoare să devină exigibil în împrejurări precum cele din litigiul principal este suficient ca toate elementele pertinente ale prestării de servicii viitoare să fie deja cunoscute și ca valoarea contrapartidei acesteia să poată fi exprimată în bani.
- 40 Din toate cele de mai sus rezultă că la prima, la a treia și la a patra întrebare trebuie să se răspundă că, în împrejurări precum cele din cauza principală, atunci când un drept de suprafață este constituit în favoarea unei societăți în vederea edificării unei clădiri, în contrapartida serviciilor de construcție a anumitor bunuri imobile care se vor afla în această clădire, pe care societatea respectivă se angajează să le livreze la cheie persoanelor care au constituit acest drept de suprafață, articolele 63 și 65 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca TVA-ul aplicat acestor servicii de construcție să devină exigibil din momentul constituirii dreptului de suprafață, cu alte cuvinte, înaintea acestei prestări de servicii, de vreme ce, la momentul constituirii dreptului respectiv, toate elementele pertinente ale acestei prestări de servicii viitoare sunt deja cunoscute și, așadar, în special serviciile în discuție sunt determinate cu precizie, iar valoarea dreptului respectiv poate fi exprimată în bani, aspecte care trebuie verificate de instanța de trimitere.

*Cu privire la a doua întrebare*

- 41 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolele 73 și 80 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale, precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în cazul în care contrapartida unei operațiuni este constituită integral din bunuri sau din servicii, baza de impozitare a operațiunii este valoarea de piață a bunurilor sau a serviciilor furnizate.

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

- 42 Guvernul bulgar susține în special că această contrapartidă trebuie apreciată avându-se în vedere mecanismele pieței și că numai recurgerea la valoarea de piață permite garantarea unui tratament egal între operatorii economici care efectuează plata în natură și cei care efectuează plata în bani.
- 43 Dimpotrivă, Comisia consideră că, atunci când operațiunea supusă plății taxei este efectuată în schimbul unor bunuri livrate sau a unor servicii furnizate anticipat, TVA-ul datorat pentru operațiune trebuie calculat pe baza valorii în bani a bunurilor livrate sau a serviciilor furnizate în contrapartida operațiunii respective.
- 44 Dintr-o jurisprudență constantă rezultă că baza de impozitare pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii, efectuată cu titlu oneros, este constituită de contrapartida obținută efectiv în acest sens de persoana impozabilă. Această contrapartidă constituie valoarea subiectivă, și anume obținută efectiv, iar nu valoarea estimată conform unor criterii obiective. În plus, această contrapartidă trebuie să poată fi exprimată în bani (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iulie 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Rep., p. I-7505, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 45 În lipsa reprezentării într-o sumă de bani convenită de părți, această valoare, pentru a fi subiectivă, trebuie să fie cea pe care beneficiarul prestării de servicii, care reprezintă contrapartida livrării de bunuri, o atribuie serviciilor pe care intenționează să le procure și trebuie să corespundă sumei pe care acesta este dispus să o cheltuiască în acest scop (Hotărârea din 2 iunie 1994, Empire Stores, C-33/93, Rec., p. I-2329, punctul 19).
- 46 Pe de altă parte, trebuie amintit că articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că, pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre cazurile pe care le enumeră această dispoziție pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață.
- 47 Or, condițiile de aplicare stabilite în dispoziția menționată sunt exhaustive, astfel încât o legislație națională nu poate prevedea, în temeiul aceleiași dispoziții, că baza de impozitare este valoarea de piață a operațiunii în cazuri diferite de cele enumerate în cuprinsul acesteia (Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties, C-621/10 și C-129/11, punctul 51).
- 48 În speță, din decizia de trimitere nu rezultă că operațiunea în discuție în litigiul principal ar fi fost efectuată între persoane între care există legături precum cele prevăzute la articolul 80 alineatul (1) din Directiva TVA, aspect care trebuie însă verificat de instanța de trimitere. În aceste împrejurări, articolul menționat nu

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

poate fi interpretat în sensul că permite ca valoarea de piață a operațiunii respective să constituie baza de impozitare.

- 49 Din cele de mai sus rezultă că trebuie să se răspundă la a doua întrebare că, în împrejurări precum cele din cauza principală, în care operațiunea nu se realizează între persoane între care există legături în sensul articolului 80 din Directiva TVA, aspect care trebuie însă verificat de instanța de trimitere, articolele 73 și 80 din această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în cazul în care contrapartida unei operațiuni este constituită integral din bunuri sau din servicii, baza de impozitare a operațiunii este valoarea de piață a bunurilor sau a serviciilor furnizate.

*Cu privire la a cincea întrebare*

- 50 Prin intermediul celei de a cincea întrebări, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolele 63, 65 și 73 din Directiva TVA au un efect direct.
- 51 Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, în toate situațiile în care dispozițiile unei directive sunt, din punctul de vedere al conținutului, necondiționate și suficient de precise, particularii sunt îndreptățiți să le invoce în fața instanțelor naționale împotriva statului fie atunci când acesta s-a abținut de la transpunerea în termen a acestei directive în dreptul național, fie atunci când a transpus directiva în mod incorect (Hotărârea din 5 octombrie 2004, Pfeiffer și alții, C-397/01-C-403/01, Rec., p. I-8835, punctul 103, și Hotărârea din 12 iulie 2012, Vodafone España, C-55/11, C-57/11 și C-58/11, punctul 37).
- 52 Curtea s-a pronunțat deja în sensul că articolul 10 alineatul (2) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), devenit articolul 63 din Directiva TVA, îndeplinește aceste criterii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi, C-10/92, Rec., p. I-5105, punctele 34 și 35). Curtea s-a pronunțat în același sens și în legătură cu articolul 73 din Directiva TVA (Hotărârea Balkan and Sea Properties, citată anterior, punctul 61).
- 53 În plus, se impune constatarea că articolul 65 din Directiva TVA stabilește în mod clar și necondiționat împrejurările în care TVA-ul devine exigibil înaintea efectuării livrării de bunuri sau a prestării de servicii și quantumul în privința căruia devine astfel exigibil. Așadar, această dispoziție îndeplinește deopotrivă criteriile menționate.

- 54 Rezultă că la a cincea întrebare trebuie să se răspundă că articolele 63, 65 și 73 din Directiva TVA au un efect direct.

### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 55 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 opta) declară:

- 1) În împrejurări precum cele din cauza principală, atunci când un drept de suprafață este constituit în favoarea unei societăți în vederea edificării unei clădiri, în contrapartida serviciilor de construcție a anumitor bunuri imobiliare care se vor afla în această clădire, pe care societatea respectivă se angajează să le livreze la cheie persoanelor care au constituit acest drept de suprafață, articolele 63 și 65 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că nu se opun ca taxa pe valoarea adăugată aplicată acestor servicii de construcție să devină exigibilă din momentul constituirii dreptului de suprafață, cu alte cuvinte, înaintea acestei prestări de servicii, de vreme ce, la momentul constituirii dreptului respectiv, toate elementele pertinente ale acestei prestări de servicii viitoare sunt deja cunoscute și, așadar, în special serviciile în discuție sunt determinate cu precizie, iar valoarea dreptului respectiv poate fi exprimată în bani, aspecte care trebuie verificate de instanța de trimitere.**
- 2) În împrejurări precum cele din cauza principală, în care operațiunea nu se realizează între persoane între care există legături în sensul articolului 80 din Directiva 2006/112, aspect care trebuie înșă verificat de instanța de trimitere, articolele 73 și 80 din această directivă trebuie interpretate în sensul că se opun unei dispoziții naționale precum cea în discuție în litigiul principal, în temeiul căreia, în cazul în care contrapartida unei operațiuni este constituită integral din bunuri sau din servicii, baza de impozitare a operațiunii este valoarea de piață a bunurilor sau a serviciilor furnizate.**
- 3) Articolele 63, 65 și 73 din Directiva 2006/112 au un efect direct.**

**Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța**

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

Semnături