

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-463 din 2014, Asparuhovo Lake Investment Company OOD. Serviciile prestate sub forma unor abonamente prin care furnizorul este la dispoziția clientului din perspectiva dreptului de deducere a TVA de către cumpărător.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

3 septembrie 2015

„Trimitere preliminară – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Directiva 2006/112/CE – Articolul 24 alineatul (1), articolul 25 litera (b), articolul 62 alineatul (2), articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) – Noțiunea «prestare de servicii» – Contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță – Fapt generator al taxei – Necesitatea dovedirii prestării efective a serviciilor – Exigibilitatea taxei”

În cauza C-463/14,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad – Varna (Bulgaria), prin decizia din 29 septembrie 2014, primită de Curte la 8 octombrie 2014, în procedura

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

împotriva

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, domnul A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnii E. Jarašiūnas și C. G. Fernlund (raportor), judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: domnul M. Aleksejev, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 2 iulie 2015,

luând în considerare observațiile prezentate:

– pentru Asparuhovo Lake Investment Company OOD, de J. Fitsev;

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

- pentru Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, de A. Kirova, în calitate de agent;
- pentru guvernul elen, de K. Georgiadis și de A. Magrippi, în calitate de agenți;
- pentru guvernul portughez, de L. Inez Fernandes și de R. Campos Laires, precum și de A. Cunha, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de D. Roussanov și de M. Owsiany-Hornung, 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 articolului 24 alineatul (1), a articolului 25 litera (b), a articolului 62 alineatul (2), a articolului 63 și a articolului 64 alineatul (1) 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 Asparuhovo Lake Investment Company OOD (denumită în continuare „ALIC”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și practici în materie fiscală și de securitate socială” pentru orașul Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Publice, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, cu privire la deducerea taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) care a fost aplicată în amonte pentru achiziția de servicii de consultanță pe bază de abonament.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Articolul 2 din Directiva TVA prevede:

„(1) Următoarele operațiuni sunt supuse TVA:

[...]

- (c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]"

4 Articolul 9 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Persoană impozabilă» înseamnă orice persoană care, în mod independent, desfășoară în orice loc orice activitate economică, indiferent de scopul sau rezultatele activității respective.

Orice activitate a producătorilor, comercianților sau persoanelor care prestează servicii, inclusiv activitățile miniere și agricole și activitățile prestate în cadrul profesiunilor liberale, este considerată «activitate economică». Exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate este de asemenea considerată activitate economică.”

5 Articolul 24 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„«Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.”

6 Potrivit articolului 25 din aceeași directivă:

„O prestare de servicii poate consta, între altele, în una dintre următoarele operațiuni:

[...]

- (b) obligația de a se abține de la o acțiune sau o situație sau de a tolera o acțiune sau o situație;

[...]"

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

8 Articolul 63 din această directivă prevede:

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

- 9 Articolul 64 alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„Atunci când determină decontări sau plăți succesive, livrarea de bunuri, alta decât cea constând în închirierea de bunuri pe o anumită perioadă de timp sau vânzarea de bunuri cu plată în rate, în conformitate cu articolul 14 alineatul (2) litera (b), și prestarea de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă decontările sau plățile respective.”

- 10 Articolul 66 din Directiva TVA permite statelor membre să deroge „de la articolele 63, 64 și 65 [și să prevadă] 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;
- (b) cel târziu la data încasării plății;
- (c) atunci când nu se emite o factură sau când aceasta este emisă târziu, într-un termen determinat de la data la care intervine faptul generator”.

Dreptul bulgar

- 11 Conform articolului 2 din Legea privind TVA (Zakon za danâk vârhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea în vigoare la data faptelor din cauza principală (denumită în continuare „ZDDS”):

„Sunt supuse [TVA-ului]:

- 1. orice livrare de bunuri sau prestare de servicii impozabilă, efectuată cu titlu oneros;
- [...]”

- 12 Articolul 8 din ZDDS prevede:

„În sensul acestei legi, un «serviciu» este tot ceea ce are o valoare, dar este distinct de bunuri, de moneda curentă și de valutele străine utilizate ca mijloace de plată.”

- 13 Potrivit articolului 9 din ZDDS:

„1) «Prestare de servicii» înseamnă orice activitate prin care se furnizează un serviciu.

2) De asemenea, este considerată prestare de servicii:

[...]

2. asumarea unei obligații de a nu face sau de abținere de la exercitarea unor drepturi;

[...]”

- 14 Articolul 25 din ZDDS prevede:

„1) În cadrul prezentei legi, «fapt generator» al TVA înseamnă livrarea de bunuri sau prestarea de servicii efectuate de o persoană impozabilă în sensul prezentei legi, precum și achiziția intracomunitară și importul de bunuri, conform articolului 16.

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

[...]

4) În situația în care livrarea are loc periodic, în etape sau în mod continuu, cu excepția livrărilor prevăzute la articolul 6 alineatul 2, fiecare perioadă sau etapă pentru care s-a convenit o plată, privită individual, este considerată o livrare de bunuri, iar faptul generator al taxei corespunzător acestei perioade sau etape intervine la data la care plata devine exigibilă.

[...]

6) La momentul intervenirii faptului generator al taxei conform alineatelor 2, 3 și 4:

1. taxa în sensul prezentei legi devine exigibilă pentru operațiunile de livrare impozabile și se naște obligația persoanei impozabile înregistrate de a plăti taxa, [...]

[...]”

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 15 ALIC este o societate bulgară a cărei activitate are ca obiect principal agricultura, horticultura, creșterea animalelor și activități auxiliare.
- 16 La 1 august 2011, această societate a încheiat contracte de abonament având ca obiect servicii de consultanță cu patru alte societăți, și anume „Krestan Bulmar – Korporativni finansi” EOOD, „Krestan Bulmar – Biznes razvitie” EOOD, „Krestan Bulmar – Legakonsult” EOOD și „Biznes Ekspres” EOOD (denumite în continuare, împreună, „prestatorii”), în domeniile finanțării întreprinderilor, dezvoltării comerciale, serviciilor de consultanță juridică și, respectiv, în domeniul serviciilor privind securitatea informațiilor. Toate aceste societăți de consultanță erau reprezentate de aceeași persoană. Părțile au reziliat aceste contracte începând de la data de 5 martie 2012.
- 17 În cadrul contractelor menționate, prestatorii s-au obligat:
- să se afle la dispoziția ALIC pentru consultanță, reuniuni și angajamente în fiecare zi lucrătoare între orele 9-18 și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale;
 - dacă este cazul, să asigure pe timpul necesar prezența fizică a unei persoane competente la ALIC și/sau a unui terț care are legături cu aceasta din urmă, inclusiv în afara programului de lucru, în zilele de duminică și de sărbători legale;

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

- să obțină documentația necesară și să facă schimb între părți cu aceasta, precum și cu informațiile necesare pentru a asigura protecția cea mai completă și mai eficientă posibilă a intereselor ALIC, precum și
 - să transmită în timp util beneficiarului, pentru consultare, negociere și semnare, toate documentele necesare referitoare la protecția intereselor sale.
- 18 Prestatorii au declarat că nu au încheiat niciun contract similar cu terți care au interese contrare celor ale ALIC și/sau care se află în concurență directă cu aceasta. Ei s-au obligat de asemenea să nu încheie astfel de contracte.
- 19 Drept contraprestație, ALIC s-a angajat să le plătească o remunerație săptămânală, plătită în fiecare zi de luni a săptămânii care urmează celei pentru care este datorată remunerația. ALIC a dedus TVA-ul indicat pe facturile emise de prestatori.
- 20 ALIC a făcut obiectul unui control fiscal pentru perioada cuprinsă între luna august și luna octombrie 2011. Cu ocazia acestui control, administrația fiscală a constatat că facturile au fost emise în termenul indicat în contracte, contabilizate în mod corespunzător în registrele prestatorilor, precum și în cele ale ALIC și că au făcut obiectul unei declarații privind TVA-ul. Administrația fiscală a arătat de asemenea că facturile întocmite de prestatori au fost onorate prin plăți efectuate prin intermediul băncii. S-a stabilit, în plus, că prestatorii dispuneau de un personal suficient de calificat pentru executarea serviciilor convenite.
- 21 În ceea ce privește modalitățile de executare a acestor servicii, prestatorii au declarat că părțile nu au intenționat să constate în mod formal, pe bază de documente, comanda și furnizarea serviciilor menționate. Sarcinile și problemele curente erau examinate în cadrul reuniunilor, prin telefon sau prin e-mail. Persoanele responsabile în mod concret de executarea serviciilor respective au precizat că persoana responsabilă de comunicarea cu clientul le atribuia, prin mijloace de comunicare electronică, diferitele sarcini care trebuiau efectuate pentru ALIC.
- 22 Administrația fiscală a considerat că nu a fost prezentată nicio probă cu privire la tipul, la cantitatea și la natura serviciilor furnizate în mod real, în special niciun document direct referitor la numărul de ore executate, și că nu au fost furnizate niciun fel de informații cu privire la modul de stabilire a prețurilor serviciilor. La 1 august 2013, administrația fiscală a emis o decizie de impunere rectificativă prin care a refuzat societății ALIC dreptul de a deduce TVA-ul facturat de prestatori asupra sumei de 33 349 de leva bulgare (BGN), adică aproximativ 17 000 de euro.
- 23 ALIC a contestat decizia rectificativă la Direktor. Întrucât prin decizia din 4 noiembrie 2013 acesta din urmă a confirmat decizia rectificativă, ALIC a introdus o acțiune la instanța de trimitere.
- 24 Această instanță subliniază că contractele încheiate de ALIC stabileau doar domeniul serviciilor de consultanță și nu indicau niciun rezultat concret care trebuia atins în ceea ce privește obiectul, termenul de executare, modul de recepție și prețul unitar al acestor

servicii. Instanța menționată adaugă că decizia părților de a remunera serviciile furnizate de prestatori prin plata, la anumite termene de scadență, a unor sume forfetare demonstrează că aceste plăți nu condiționaseră exigibilitatea remunerației de un rezultat concret, astfel încât nu este necesar să se examineze dacă asemenea rezultate au fost efectiv atinse.

- 25 Instanța de trimitere precizează că administrația fiscală nu a susținut niciodată că prestările de servicii pe baza cărora ALIC solicită un drept de deducere a TVA-ului plătit în amonte erau viciate de fraudă și nici nu a prezentat elemente de probă în acest sens.
- 26 Această instanță menționează că are însă îndoieli dacă un contract de abonament precum cel în discuție în litigiul principal poate constitui o „prestare de servicii”, în sensul articolului 24 alineatul (1) și al articolului 25 litera (b) din Directiva TVA, sau dacă doar prestarea de servicii concrete de consultanță poate constitui o asemenea prestare și poate da naștere dreptului de deducere a TVA-ului. În primul caz, instanța de trimitere solicită să se stabilească de asemenea dacă faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata.
- 27 În aceste condiții, Administrativen sad – Varna (Tribunalul Administrativ din Varna, Bulgaria) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 24 alineatul (1) și articolul 25 litera (b) din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că noțiunea «prestare de servicii» cuprinde și contractele de abonament privind prestarea serviciilor de consultanță, precum cele din procedura principală, în care prestatorul, care dispune de personal calificat pentru prestarea serviciilor, s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului și s-a obligat să se abțină de la încheierea unor contracte cu obiect similar cu concurenții beneficiarului?
- 2) Articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) din Directiva [TVA] trebuie interpretate în sensul că, în cazul serviciilor de consultanță prestate pe bază de abonament, faptul generator al taxei intervine la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat sau cât de des a apelat la serviciile pentru care consultantul s-a aflat la dispoziția sa?
- 3) Articolul 62 alineatul (2) din Directiva [TVA] trebuie interpretat în sensul că prestatorul de servicii din cadrul unui contract de abonament de consultanță este obligat să factureze taxa pe valoarea adăugată la expirarea perioadei pentru care s-a convenit tariful aferent abonamentului sau această obligație ia naștere numai dacă beneficiarul a apelat la serviciile consultantului în respectiva perioadă fiscală?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitate

- 28 În ședința desfășurată la Curte, Direktor a susținut că întrebările adresate Curții sunt inadmisibile pentru motivul că litigiul principal nu ridică nicio problemă de drept, toate părțile vizate fiind de acord cu privire la interpretarea dispozițiilor Directivei TVA în discuție în litigiul principal, ci doar chestiuni de fapt referitoare la existența unor probe prin care se urmărește să se dovedească existența efectivă a serviciilor de consultanță furnizate de prestatori.
- 29 În această privință trebuie amintit că, în cadrul procedurii de cooperare între 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 relevanța întrebărilor pe care le adresează Curții. În plus, instanțele naționale trebuie să furnizeze Curții elementele de fapt necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (a se vedea printre altele Hotărârea Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, punctele 32 și 33).
- 30 Or, potrivit instanței de trimitere, nici lipsa existenței efective a serviciilor de consultanță în discuție în litigiul principal, nici existența unei fraude care ar rezulta de aici nu au fost demonstrate. În plus, această instanță are îndoieli privind aplicarea TVA-ului în cazul unor contracte de abonament având ca obiect servicii de consultanță.

- 31 În consecință, trebuie să se considere că întrebările adresate sunt admisibile.

Cu privire la prima întrebare

- 32 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 24 alineatul (1) și articolul 25 litera (b) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului și s-a obligat să se abțină de la încheierea unor contracte cu obiect similar cu concurenții beneficiarului.
- 33 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că Directiva TVA, ca și 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), atribuie TVA-ului un domeniu de aplicare foarte larg, vizând, la articolul 2, care privește alte operațiuni impozabile decât importurile de bunuri, livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de o persoană impozabilă care acționează ca atare (Hotărârea Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, punctul 25).
- 34 Dispozițiile care figurează în titlul IX din Directiva TVA scutesc anumite activități de TVA. Prestarea unor servicii de consultanță, în special serviciile de consultanță juridică, comercială și financiară, nu face parte din aceste scutiri. În consecință, serviciile de

consultanță precum cele în discuție în litigiul principal sunt incluse în domeniul de aplicare al Directivei TVA.

- 35 Trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței Curții, baza de impozitare a unei prestări de servicii este constituită din tot ceea ce se primește în contrapartidă pentru serviciul furnizat și că o prestare de servicii nu este, prin urmare, impozabilă decât în cazul în care există o legătură directă între serviciul prestat și contraprestația primită. În consecință, o prestare de servicii nu este, așadar, impozabilă 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 furnizat beneficiarului (a se vedea în acest sens Hotărârea Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, punctele 13 și 14, precum și Hotărârea Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, punctul 39).
- 36 Este necesar, prin urmare, să se stabilească dacă plata forfetară efectuată în cadrul unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cel din litigiul principal constituie contrapartida prestațiilor de servicii convenite, care cuprind angajamentul de a se afla în permanență la dispoziția beneficiarului și de a se abține de la încheierea unor contracte cu concurenții săi, precum și dacă există o legătură directă între serviciile prestate și contraprestația primită.
- 37 În această privință, în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) și, respectiv, în cea în care s-a pronunțat Hotărârea Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), Curtea a examinat deja aplicarea TVA-ului, pe de o parte, unei cotizații anuale de natură forfetară plătite unei asociații sportive în vederea utilizării unor instalații sportive care includeau un circuit de golf și, pe de altă parte, unei plăți forfetare pentru servicii de îngrijire prestate unor persoane aflate în întreținere.
- 38 La punctul 40 din Hotărârea Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) și la punctul 36 din Hotărârea Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), Curtea a statuat în esență că, atunci când prestarea de servicii în cauză se caracterizează, printre altele, prin disponibilitatea permanentă a prestatorului de servicii pentru a furniza, la momentul potrivit, prestațiile cerute de beneficiar, nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar. În fiecare dintre cele două cauze în care s-au pronunțat hotărârile menționate, exista o prestare de servicii impozabilă la care se raporta suma forfetară, independent de numărul de prestații furnizate și primite, în speță, de numărul de circuite de golf efectuate sau, respectiv, de volumul de servicii de îngrijire furnizate.
- 39 Împrejurarea că serviciile nu sunt nici definite dinainte, nici individualizate și că remunerarea se face sub forma unei sume forfetare nu este de natură să afecteze legătura directă care există între prestarea de servicii efectuată și contraprestația obținută, al cărei quantum este prevăzut în avans și potrivit unor criterii bine stabilite (Hotărârea Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, punctul 37).

- 40 Aceste considerații sunt aplicabile unui contract de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cel în discuție în litigiul principal, a căror existență efectivă revine însă instanței naționale să o verifice, în cadrul căruia clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație.
- 41 Împrejurarea că clientul nu plătește o singură sumă forfetară, ci efectuează mai multe plăți periodice nu poate afecta această constatare, întrucât diferența referitoare la aceste plăți nu privește natura imposibilă a activității, ci doar modalitățile de plată a sumei forfetare.
- 42 În ceea ce privește angajamentul prestatorului de a se abține de la a oferi servicii unui concurent al beneficiarului, acesta este asimilabilă cu o clauză de exclusivitate care se inserează în contractul de abonament privind prestarea de servicii de consultanță și nu poate fi de natură să modifice caracterul imposibil al contractului respectiv. În consecință, nu este necesar să se răspundă la prima întrebare ținând seama de dispozițiile articolului 25 litera (b) din Directiva TVA, referitoare la o „obligație de a nu face”.
- 43 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare formulată că articolul 24 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata contractului.

Cu privire la cea de a doua și la cea de a treia întrebare

- 44 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie examinate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, în ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.
- 45 Răspunsul la această întrebare decurge parțial din răspunsul la prima întrebare.
- 46 În ceea ce privește faptul generator al taxei, acesta este definit la articolul 62 alineatul (1) din Directiva TVA ca fiind faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA-ul să devină exigibil. Potrivit articolului 63 din Directiva TVA, acest fapt generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.
- 47 Or, astfel cum s-a arătat la punctele 40 și 41 din prezenta hotărâre, în cadrul cauzei principale, întrucât obiectul prestării de servicii nu este furnizarea unor servicii de

consultanță bine definite, ci faptul de a se afla la dispoziția clientului pentru a-i oferi consultanță, prestarea de servicii este efectuată de prestator prin însuși faptul de a se afla la dispoziție în perioada stabilită în contractul de abonament, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se referă această remunerație.

- 48 Potrivit articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA, atunci când determină plăți succesive, prestațiile de servicii sunt considerate efectuate la expirarea perioadelor la care se referă plățile respective.
- 49 Astfel, o prestare de servicii precum cea în discuție în litigiul principal, care constă, în esență, în faptul de a se afla în permanență la dispoziția clientului pentru a-i furniza servicii de consultanță și care este remunerată prin plata periodică a unor sume forfetare, trebuie considerată efectuată în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii de consultanță clientului său în această perioadă.
- 50 Momentul la care prestarea trebuie considerată efectuată, în sensul articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA, este sfârșitul fiecărei perioade la care se referă plățile. Întrucât faptul generator și exigibilitatea taxei depind de momentul la care sunt prestate serviciile, conform articolului 63 din această directivă, rezultă că aceste două evenimente intervin tot la sfârșitul fiecăreia dintre aceste perioade.
- 51 În consecință, este necesar să se răspundă la a doua și la a treia întrebare adresate că, în ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 52 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 treia) declară:

- 1) **Articolul 24 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță unei întreprinderi, în special de natură juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorul s-a pus la dispoziția beneficiarului pe durata 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

- 2) În ceea ce privește contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță precum cele în discuție în litigiul principal, articolul 62 alineatul (2), articolul 63 și articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că faptul generator al taxei și exigibilitatea acesteia intervin la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.