



**Partners:**

Gabriel Biriș  
Gelu Goran\*  
Victor Constantinescu\*  
Daniel Vișoiu\*\*  
Raluca Năstase

\* Member of New York Bar

\*\* Member of Florida Bar

## ”Effective use and enjoyment” – Istoria unei excepții

**Luisiana Dobrinescu**  
**Senior Associate**

### **(INTRO)**

TVA-ul comunitar este o adevărată industrie: atât la nivel politic, decizional, (statele încercând să își regleze în permanență o parte din buget prin intermediul TVA, inclusiv prin negocierea cu celelalte State Membre a unor reguli de taxare care să avantajeze activitățile economice naționale preponderente), cât și la nivelul teoreticienilor în TVA, provocați să țină pasul cu o materie aflată în continuă mișcare.

Peste mai puțin de trei luni, intră în aplicare Pachetul de TVA<sup>1</sup> care conține reguli noi atât din punctul de vedere al locului prestării/taxării serviciilor, cât și din punct de vedere administrativ (în ceea ce privește rambursarea de TVA pentru persoane stabilite în Comunitate, combaterea fraudei de TVA prin introducerea unor noi obligații declarative și prin îmbunătățirea colaborării între autoritățile fiscale din statele membre).

Nu era niciun secret că, în mare parte, Codul Fiscal va transpune întocmai dispozițiile imperative ale actelor normative care fac parte din Pachetul de TVA. Rămânea însă de văzut în ce măsură statul român a ales să se folosească de ”criteriul utilizării și exploatării efective”, determinant pentru alegerea locului impozitării anumitor servicii.

### **TVA, taxă pe consum**

Încă de la prima versiune a Directivei a Șasea<sup>2</sup>, obiectivul principal declarat a fost taxarea operațiunilor economice în statul de consum (al beneficiarului). Totuși, din rațiuni financiare, politice și administrative, o mare parte din operațiunile supuse taxei pe valoarea adăugată au rămas taxabile în statul sursă (al prestatorului).

---

<sup>1</sup> Pachetul de TVA cuprinde:

Directiva 2008/8/CE de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește locul de prestare al serviciilor;  
Directiva 2008/9/CE a Consiliului de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoarea adăugată, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare;  
Regulamentul CE nr. 143/2008 al Consiliului de modificare a Regulamentului CE nr. 1798/2003 în ce privește instituirea cooperării administrative și a schimbului de informații referitoare la normele privind locul de prestare al serviciilor, regimurile speciale și procedura de rambursare a TVA.

<sup>2</sup> Directiva 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată

Începând cu 2010, Directiva 2008/9/EEC extinde aplicabilitatea taxării la locul de consum, urmând ca noi extinderi să aibă loc în anii 2011, 2013 și 2015.

Practic, începând cu 2010, se va inversa regula de bază aplicabilă serviciilor prestate între persoane impozabile: locul taxării nu va mai fi locul prestatorului, ci locul beneficiarului.

Cum totul nu putea rămâne chiar așa de simplu (altminteri, ce am mai avea noi, consultanții, de lucru), s-au menținut suficient de multe excepții de la această regulă.

În ceea ce privește serviciile prestate către o persoană neimpozabilă, regula actuală de impozitare se menține (la locul furnizorului), cunoscând însă foarte multe excepții, potrivit cărora taxarea se va aplica tot la locul consumului.

Practic, putem spune că, per ansamblu, excepțiile instituite de noua formă a Directivei 2006/112/EEC sunt mai numeroase, fiind diferențiate după cum beneficiarul este persoană impozabilă sau neimpozabilă.

Una dintre aceste excepții este dată de opțiunea pe care Directiva 2006/112/EEC a lăsat-o la dispoziția statelor membre de a impozita anumite servicii în funcție de locul în care acestea sunt efectiv utilizate și exploatate ("*the use and enjoyment criterion*").

### **Istoria „efectivei utilizări și exploatări”**

Criteriul efectivei utilizări se poate remarca de la prima redactare a Directivei a șasea. Articolul 9(3) al acestei Directive prevedea că pentru serviciile intangibile și pentru închirierea de bunuri mobile corporale, statele membre pot considera că locul prestării serviciilor este la locul efectivei lor utilizări și exploatări, indiferent de locul în care acestea ar fi fost considerate impozabile, potrivit regulilor generale.

Ca și în prezent, acest criteriu era relevant în cazul serviciilor transfrontaliere, când competența de taxare trebuia să fie împărțită între statele membre și statele terțe.

Rațiunea introducerii acestui criteriu a constat în special în înlăturarea distorsiunilor concurențiale între furnizorii din state terțe și cei comunitari, când consumatorii ar fi fost tentați să îi aleagă pe aceștia din urmă, chiar și numai din considerente fiscale.

Prin aplicarea criteriului efectivei utilizări și exploatări, suntem direcționați la locul în care consumatorul se bucură efectiv de serviciul respectiv.

Expresia "*effective use and enjoyment*" nu a fost definită nicicând de legislația comunitară. Traducerile efectuate de statele membre în transpunerea textului directivei nu sunt identice, regăsindu-se texte precum "*effective use and enjoyment*", "*use and enjoyment*" sau "*exclusive use and enjoyment*".

Istoria deciziilor instanțelor europene și naționale comunitare sugerează că termenul "use" se referă în general la bunuri corporale (ex: închirierea de bunuri mobile corporale), în timp ce termenul "enjoyment" se refera mai mult la bunuri necorporale<sup>3</sup> (ex: servicii financiare, transmiterea drepturilor de proprietate intelectuală).

### **"Effective use and enjoyment" din pachetul de TVA**

Potrivit Articolului 59 din Directiva 2006/112/EEC modificată, locul prestării "serviciilor intangibile" către o persoană neimpozabilă care este stabilită în afara Comunității este locul unde respectiva persoană este stabilită. Serviciile intangibile sunt cele menționate în prezent de articolul 56 al Directivei 112 (transpus prin art. 133(2) lit. g) din Codul Fiscal): cesiunea drepturilor de autor, serviciile de publicitate, financiare, de închiriere a bunurilor mobile corporale și de punere la dispoziție

<sup>3</sup> A se vedea *Electronic Commerce and International Taxation*, Kluwer Academic Publishers, 1999

de personal, serviciile de telecomunicații, de marketing, de radiodifuziune și televiziune, cele furnizate pe cale electronică sau prestate de consultanți, etc.

Noul introdus articol 59a al Directivei 2006/112/EEC dă dreptul statelor membre să considere că anumite servicii sunt în afara sferei de aplicare a TVA-ului național, în cazul în care locul prestării efective și a exploatării serviciului respectiv este în afara Comunității.

Începând cu ianuarie 2010, criteriul efectivei prestări și exploatări **poate fi aplicat** de Statele Membre pentru serviciile intangibile prestate către persoane neimpozabile stabilite în afara Comunității, pentru închirierea pe termen scurt a mijloacelor de transport către persoane din afara Comunității, dar și pentru orice alte servicii care, potrivit regulilor generale prevăzute de art. 44 și 45 din Directiva 112 își au locul prestării pe teritoriul unui stat comunitar, în timp ce locul exploatării efective se situează în afara Comunității și invers, care își au locul prestării în afara Comunității, în timp ce locul exploatării efective se situează în Comunitate.

Scopul extinderii acestui criteriu este de a evita dubla impozitare, neimpozitarea sau denaturarea concurenței, situații care sunt frecvente în cazul operațiunilor transfrontaliere, când sistemul de TVA comunitar interacționează cu sistemele de TVA naționale, ale statelor terțe.

Practic, criteriul *“use and enjoyment”* cuprinde două „jumătăți”: cea care permite statelor membre să considere că serviciile sunt netaxabile comunitar, dacă sunt efectiv exploatare în afara Comunității și cea care permite considerarea serviciilor de care clientul se bucură pe teritoriul Comunitar, ca fiind taxabile cu TVA comunitar.

Această din urmă „jumătate” este un pic mai mare, articolul 59b din Directiva 112 precizând că Statele membre **trebuie să aplice** criteriul prestării și exploatării efective pentru serviciile de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune prestate din afara Comunității, către persoane neimpozabile din Comunitate, atunci când locul prestării efective este situat pe teritoriul Comunității.

### **“Efectiva utilizare și exploatare” din Codul Fiscal din 2010**

Prin transpunerea Pachetului de TVA, România a ales să extindă aplicabilitatea criteriului efectivei utilizări și exploatări.

Cea mai reprezentativă dintre situațiile în care vom recunoaște utilitatea acestui criteriu este cea a **leasingului și închirierii de mijloace de transport**, alta decât închirierea pe termen scurt<sup>4</sup>, care va urma reguli speciale.

Potrivit articolului 133(6) din Codul Fiscal ce va intra în vigoare în 2010, se consideră că locul prestării serviciului de închiriere este în afara Comunității, în cazul unei închirieri efectuate de o persoană impozabilă din România, către o persoană neimpozabilă din afara Comunității, dacă aceasta din urmă folosește și se bucură de mijlocul de transport în afara Comunității.

Tot astfel, serviciul de închiriere va fi taxabil în România, dacă este prestat de o persoană impozabilă din afara Comunității, către o persoană neimpozabilă din România, dar aceasta din urmă utilizează mijlocul de transport închiriat în România.

România a optat pentru aplicarea criteriului efectivei exploatări și utilizări și în cazul următoarelor servicii prestate în beneficiul unei persoane neimpozabile din afara Comunității:

- activitățile accesorii transportului,
- serviciile constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale și evaluări de bunuri mobile corporale
- serviciile de transport (de bunuri și de persoane).

---

<sup>4</sup> Potrivit art.133(4) din Codul Fiscal ce va intra în vigoare în 2010, prin “termen scurt” se înțelege posesia sau utilizarea continuă a mijlocului de transport pe o perioadă de maximum 30 de zile și, în cazul ambarcațiunilor maritime, pe o perioadă de nouăzeci de zile.

Toate aceste servicii vor fi taxabile în România, dacă utilizarea și exploatarea lor efectivă vor avea loc în România.

În ceea ce privește transpunerea “jumătății mai mari” a criteriului efectivei exploatări de care menționam în mod plastic mai sus, aceasta se regăsește în articolul 133(5) punctul 9 din Codul Fiscal (serviciile de telecomunicații) și articolul 133(5) punctul 10 din Codul Fiscal (serviciile de radiodifuziune și televiziune).

În cazul în care aceste servicii vor fi prestate de o persoană impozabilă din afara Comunității în beneficiul unor persoane neimpozabile din Comunitate, serviciul va fi taxabil cu TVA comunitar, dacă serviciile sunt efectiv utilizate în România.

### **Un pic de ajutor nu strică...**

Interpretarea și aplicarea la nivel comunitar a criteriului „*use and enjoyment*” nu a fost în toate cazurile una „fericită”; statele au interpretat neunitar expresia “*use and enjoyment*” și condițiile enunțate în aplicarea acestuia de Directiva a Șasea, dând naștere, contrar intenției declarate a legiuitorului european, unor conflicte de jurisdicții și implicit, unor situații de dublă impunere.

Fără doar și poate, la aceasta a contribuit lipsa unei definiții date de legislația comunitară.

Relativ recent, Curtea Europeană de Justiție s-a pronunțat în cauza C-1/08 Athesia Druck Srl versus Ministero dell'economia e delle Finanze<sup>5</sup>, în ceea ce privește interpretarea și aplicarea criteriului efectivei utilizări și exploatări în cazul serviciilor de publicitate, în condițiile în care Statul membru în cauză (Italia) și-a exercitat opțiunea de a prelua în legislație aceste criteriu.

În speța supusă discuției, Athesia Advertising, societate stabilită în Austria (la acel moment, stat nemembru UE), a cumpărat în nume propriu, dar pe seama clienților săi din Austria și Germania, spațiu publicitar în Italia (în ziare, la radio și TV). Fiscul italian a considerat că aceste servicii prestate către Athesia sunt taxabile în Italia, chiar dacă, potrivit regulii generale, acestea ar fi fost taxabile la locul beneficiarului, respectiv în Austria.

Concluzia fiscului italian s-a axat pe exercitarea de către Italia a opțiunii aplicării criteriului exploatării efective, prin care locul taxării este dat de statul în care clientul se bucură, folosește serviciul respectiv. În cazul Athesia, fiind vorba de publicitate efectuată pe teritoriul Italiei prin mijloace de presă și audio-vizuale, acest loc al taxării era, fără doar și poate, Italia.

De reținut este precizarea Curții Europene potrivit căreia locul folosinței efective în cazul serviciilor de publicitate este dat de locul difuzării materialelor.

De asemenea, este utilă precizarea potrivit căreia criteriul “*use and enjoyment*” nu este capabil să schimbe locul prestării între statele membre, ci numai când sunt implicate state terțe.

Chiar dacă decizia Curții Europene nu este la adăpost de orice critici<sup>6</sup> - în special în ceea ce privește stabilirea locului taxării serviciilor prestate de agenția de publicitate, în calitate de intermediar, către clienții săi – nu trebuie să ignorăm și aspectele bune ale acesteia.

În fond, este un pic de ajutor, completat de liniile directe ale Comitetului de TVA și, să sperăm, de câteva dispoziții speciale incluse în Normele de aplicare a Codului Fiscal.

<sup>5</sup> A se vedea Hotărârea Curții Europene de Justiție din 19 Februarie 2009 în cazul Athesia Druck Srl v. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate, Case C-1/08.

<sup>6</sup> A se vedea Dr Joep J.P. Swinkels, *Effective Use and Enjoyment of Services under EU VAT*, International VAT Monitor May/June 2009