

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

3 settembre 2015 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 24, paragrafo 1, 25, lettera b), 62, paragrafo 2, 63 e 64, paragrafo 1 – Nozione di “prestazione di servizi” – Contratto di abbonamento per la fornitura di servizi di consulenza – Fatto generatore dell'imposta – Necessità della prova della prestazione effettiva dei servizi – Esigibilità dell'imposta»

Nella causa C-463/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad – Varna (Bulgaria), con decisione del 29 settembre 2014, pervenuta in cancelleria l'8 ottobre 2014, nel procedimento

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

contro

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

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešić, presidente di sezione, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas e C. G. Fernlund (relatore), giudici,

avvocato generale: P. Cruz Villalón

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 2 luglio 2015,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'Asparuhovo Lake Investment Company OOD, da J. Fitsev;
- per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da A. Kirova, in qualità di agente;
- per il governo ellenico, da K. Georgiadis e A. Magrippi, in qualità di agenti;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, R. Campos Laires e A. Cunha, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da D. Roussanov e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 24, paragrafo 1, 25, lettera b), 62, paragrafo 2, 63 e 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Asparuhovo Lake Investment Company OOD (in prosieguo: l'«ALIC») e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Impugnazione e prassi in materia tributaria e di sicurezza sociale», per la città di Varna, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate; in prosieguo: il «Direktor»), in merito alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») gravante a monte sull'acquisto di servizi di consulenza forniti nell'ambito di un contratto di abbonamento.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».

4 L'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

5 L'articolo 24, paragrafo 1, della suddetta direttiva recita come segue:

«Si considera “prestazione di servizi” ogni operazione che non costituisce una cessione di beni».

6 Ai sensi dell'articolo 25 della stessa direttiva:

«Una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti:

(...)

b) l'obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione;

(...)».

7 L'articolo 62 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

1) "fatto generatore dell'imposta" il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

2) "esigibilità dell'imposta" il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito».

8 L'articolo 63 di tale direttiva così prevede:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

9 L'articolo 64, paragrafo 1, della suddetta direttiva recita come segue:

«Se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, le cessioni di beni diverse da quelle aventi per oggetto la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), e le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti».

10 L'articolo 66 della direttiva IVA consente agli Stati membri di derogare «agli articoli 63, 64 e 65 [e di] stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:

a) non oltre il momento dell'emissione della fattura;

b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;

c) in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta».

Diritto bulgaro

11 Conformemente all'articolo 2 della legge sull'IVA (Zakon za danâk vâru dobavenata stoynost, DV n. 63, del 4 agosto 2006), nella sua versione in vigore all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: lo «ZDDS»):

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso;

(...)».

12 L'articolo 8 dello ZDDS stabilisce quanto segue:

«[U]n “servizio” ai sensi della presente legge è tutto ciò che ha valore, ma non è né un prodotto, né denaro circolante, né una valuta estera, utilizzati come mezzo di pagamento».

13 Secondo l’articolo 9 dello ZDDS:

«1) Costituisce una “prestazione di servizi” l’effettuazione di qualsiasi operazione con cui viene erogato un servizio.

2) Si considerano prestazioni di servizi anche:

(...)

2. la contrazione di un obbligo a non compiere azioni o a non esercitare diritti;

(...)».

14 L’articolo 25 dello ZDDS dispone quanto segue:

«1) Ai sensi della presente legge, si considera “fatto generatore” dell’IVA una cessione di beni o una prestazione di servizi effettuata da soggetti passivi ai sensi della presente legge, l’acquisto intracomunitario e l’importazione di beni ai sensi dell’articolo 16.

2) Il fatto generatore dell’imposta si verifica alla data in cui viene trasferita la proprietà sul bene o viene effettuata la prestazione del servizio.

(...)

4) Per quanto riguarda le cessioni che hanno luogo periodicamente, per fasi o in modo continuo, escluse le cessioni di cui all’articolo 6, paragrafo 2, ogni periodo o fase in cui un pagamento è concordato è considerato singolarmente una cessione e il fatto generatore della relativa imposta si realizza nel momento in cui il pagamento diviene esigibile.

(...)

6) Nel momento in cui si realizza il fatto generatore dell’imposta conformemente ai paragrafi 2, 3 e 4

1. l’imposta ai sensi della presente legge diviene esigibile per le operazioni imponibili e sorge l’obbligo, per il soggetto passivo registrato, di fatturare l’imposta (...).

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 L’ALIC è una società bulgara la cui attività ha come oggetto principale l’agricoltura, l’orticoltura, l’allevamento e attività complementari.

16 Il 1° agosto 2011 tale società ha concluso alcuni contratti di abbonamento vertenti su servizi di consulenza con altre quattro società, vale a dire la «Krestan Bulmar – Korporativni finansi» EOOD, la «Krestan Bulmar – Biznes razvitie» EOOD, la «Krestan Bulmar – Legakonsult» EOOD e la «Biznes Ekspres» EOOD (in prosieguo, congiuntamente: i «prestatori»), rispettivamente nei settori del finanziamento di imprese, dello sviluppo commerciale, delle consulenze legali e della sicurezza dell'informazione. Tali società di consulenza erano tutte rappresentate da una stessa persona. Le parti hanno posto fine a tali contratti a decorrere dal 5 marzo 2012.

17 Nell'ambito dei contratti di cui trattasi, i prestatori si sono impegnati:

- a tenersi a disposizione dell'ALIC per consulenze, riunioni e impegni ogni giorno feriale dalle ore 9 alle ore 18 e, in caso di necessità, al di fuori degli orari d'ufficio, compresi domeniche e festivi;
- se del caso, ad assicurare per il tempo necessario la presenza fisica presso l'ALIC di una persona competente e/o di un terzo in relazione con quest'ultima, anche al di fuori degli orari d'ufficio, la domenica e i festivi;
- a ricevere e a scambiare la documentazione nonché le necessarie informazioni tra le parti, al fine di assicurare la tutela degli interessi dell'ALIC più completa ed efficace possibile, e
- a trasmettere in tempo utile al committente, per consultazione, concertazione e apposizione di firme, tutti i documenti necessari relativi alla tutela dei suoi interessi.

18 I prestatori hanno dichiarato di non aver concluso contratti simili con terzi aventi interessi opposti a quelli dell'ALIC e/o con concorrenti diretti della medesima. Si sono altresì impegnate a non concludere contratti di tal genere.

19 Come corrispettivo, l'ALIC si è impegnata a pagare loro un compenso settimanale, da versare ogni lunedì della settimana successiva a quella per cui era dovuto. L'ALIC ha detratto l'IVA indicata sulle fatture emesse dai prestatori.

20 L'ALIC è stata oggetto di un'ispezione fiscale per il periodo compreso tra il mese di agosto e il mese di ottobre 2011. Nel corso di tale ispezione l'amministrazione fiscale ha constatato che le fatture erano state emesse entro il termine indicato nei contratti, erano state debitamente contabilizzate nei libri contabili dei prestatori nonché in quelli dell'ALIC ed erano state oggetto di una dichiarazione IVA. L'amministrazione fiscale ha altresì rilevato che le fatture emesse dai prestatori erano state onorate con pagamenti effettuati tramite banca. È inoltre stato accertato che i prestatori disponevano di personale sufficientemente qualificato per fornire i servizi concordati.

21 Per quanto riguarda le modalità di esecuzione di tali servizi, i prestatori hanno dichiarato che le parti non avevano previsto di documentare formalmente gli ordini e la fornitura dei medesimi. I compiti e i problemi ordinari venivano esaminati durante le riunioni, telefonicamente o tramite posta elettronica. Le persone concretamente incaricate dell'esecuzione di tali servizi hanno precisato che il responsabile della comunicazione con il cliente assegnava loro, tramite comunicazioni elettroniche, i diversi compiti che dovevano essere eseguiti a favore dell'ALIC.

22 L'amministrazione fiscale ha ritenuto che non fosse stata apportata alcuna prova quanto al tipo, alla quantità e alla natura dei servizi realmente forniti, in particolare nessun documento di prima mano relativo al numero di ore effettuate, e che non fosse stata fornita alcuna informazione circa il modo in cui erano stati stabiliti i prezzi dei servizi. Il 1° agosto 2013 l'amministrazione fiscale ha emesso un avviso di accertamento in rettifica, negando all'ALIC il diritto di detrarre l'IVA

fatturata dai prestatori e vertente su un importo di 33 349 lev bulgari (BGN), vale a dire circa EUR 17 000.

23 L'ALIC ha contestato l'avviso in rettifica dinanzi al Direktor. Avendo quest'ultimo confermato tale avviso con decisione del 4 novembre 2013, l'ALIC ha presentato ricorso dinanzi al giudice del rinvio.

24 Tale giudice fa osservare che i contratti conclusi dall'ALIC determinavano solo il settore dei servizi di consulenza e non indicavano alcun risultato concreto da raggiungere relativamente all'oggetto, al termine di esecuzione, al modo di ricezione e al prezzo unitario di detti servizi. Lo stesso giudice aggiunge che la decisione delle parti di remunerare i servizi forniti dai prestatori con importi forfettari, pagati a scadenze regolari, dimostra che dette parti non avevano vincolato l'esigibilità del compenso a un risultato concreto, di modo che non vi è luogo di esaminare se tali risultati sono stati in effetti raggiunti.

25 Il giudice del rinvio precisa che l'amministrazione fiscale non ha mai sostenuto che le prestazioni di servizi, in base alle quali l'ALIC reclama un diritto alla detrazione dell'IVA a monte, fossero viziate da evasione fiscale e che detta amministrazione non ha peraltro apportato elementi di prova in tal senso.

26 Tale giudice precisa di nutrire tuttavia dubbi sulla questione se un contratto di abbonamento, come quello di cui al procedimento principale, possa costituire una «prestazione di servizi» ai sensi degli articoli 24, paragrafo 1, e 25, lettera b), della direttiva IVA o se solo la prestazione di servizi concreti di consulenza possa costituire una prestazione siffatta e dar luogo al diritto alla detrazione dell'IVA. Nel primo caso, esso si chiede altresì se il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità della medesima si verifichino al termine del periodo per cui il pagamento è stato concordato.

27 In simili circostanze l'Administrativen sad – Varna (tribunale amministrativo di Varna, Bulgaria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 24, paragrafo 1, e 25, lettera b), della direttiva [IVA] debbano essere interpretati nel senso che la nozione di “prestazione di servizi” ricomprenda anche i casi di contratti di abbonamento aventi ad oggetto l'erogazione di prestazioni di consulenza come quelle oggetto del procedimento principale, nell'ambito delle quali il prestatore del servizio, che dispone di personale qualificato per l'erogazione delle prestazioni, si è messo a disposizione del committente per tutta la durata del contratto e si è impegnato a non concludere contratti aventi oggetto analogo con i concorrenti di detto committente.

2) Se gli articoli 63 e 64, paragrafo 1, della direttiva [IVA] debbano essere interpretati nel senso che il fatto generatore dell'imposta si verifichi, in caso di prestazioni di consulenza erogate nell'ambito di un contratto di abbonamento, con il decorso del periodo per il quale è stato concordato il pagamento, senza che rilevi se e con quale frequenza il committente ha usufruito delle prestazioni per le quali il consulente si è messo a sua disposizione.

3) Se l'articolo 62, paragrafo 2, della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che il soggetto che, nell'ambito di un contratto di abbonamento avente ad oggetto attività di consulenza, eroga le prestazioni è tenuto ad applicare l'IVA su di esse al termine del periodo per il quale è stato concordato il corrispettivo per l'abbonamento o se l'obbligo sorga soltanto quando il committente si è avvalso, nel periodo corrispondente, delle prestazioni del consulente».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

28 Nell'udienza dinanzi alla Corte, il Direktor ha sostenuto che le questioni poste alla Corte erano irricevibili, dal momento che il procedimento principale non sollevava alcuna questione di diritto, poiché tutte le parti interessate erano d'accordo sull'interpretazione delle disposizioni della direttiva IVA in discussione nel procedimento principale, ma solo questioni di fatto relative alla sussistenza di prove tese a stabilire l'effettività dei servizi di consulenza forniti dai prestatori.

29 A tale riguardo occorre rammentare che, nell'ambito della cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali ai sensi dell'articolo 267 TFUE, spetta soltanto al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Inoltre spetta al giudice nazionale fornire alla Corte gli elementi di fatto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte (v., in particolare, sentenza Rosado Santana, C?177/10, EU:C:2011:557, punti 32 e 33).

30 Orbene, secondo il giudice del rinvio, né la mancata effettiva prestazione dei servizi di consulenza di cui trattasi nel procedimento principale, né la sussistenza dell'evasione fiscale che ne deriverebbe sono state dimostrate. Tale giudice nutre inoltre un dubbio quanto all'applicazione dell'IVA a contratti di abbonamento vertenti su servizi di consulenza.

31 Le questioni sollevate devono pertanto essere considerate ricevibili.

Sulla prima questione

32 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se gli articoli 24, paragrafo 1, e 25, lettera b), della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che la nozione di «prestazione di servizi» ricomprende i contratti di abbonamento per la fornitura di servizi di consulenza, in particolare di tipo legale, commerciale e finanziario, nell'ambito dei quali il prestatore si è messo a disposizione del committente per tutta la durata del contratto e si è impegnato a non concludere contratti aventi oggetto analogo con i concorrenti del committente.

33 Si deve ricordare preliminarmente che, come già la sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), la direttiva IVA attribuisce un'amplissima sfera di applicazione all'IVA, elencando, all'articolo 2, relativo alle operazioni imponibili, oltre alle importazioni di beni, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisca in quanto tale (sentenza Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, punto 25).

34 Le disposizioni del titolo IX della direttiva IVA esentano dall'IVA alcune attività. La fornitura di servizi di consulenza, in particolare le consulenze legali, commerciali e finanziarie, non fanno parte di tali esenzioni. Di conseguenza, servizi di consulenza come quelli di cui al procedimento principale sono inclusi nell'ambito di applicazione della direttiva IVA.

35 Occorre ricordare che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio prestato e che una prestazione di servizi è pertanto imponibile solo quando esista un nesso diretto tra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto. Di conseguenza, una prestazione è imponibile soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del

quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, in cui il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (v., in tal senso, sentenze Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, punti 13 e 14, nonché Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, punto 39).

36 Si deve quindi stabilire se il versamento forfettario effettuato nell'ambito di un contratto di abbonamento per la fornitura di servizi di consulenza, come quello di cui al procedimento principale, costituisca il corrispettivo delle prestazioni di servizi concordate, comprendenti l'impegno a rimanere permanentemente a disposizione del committente nonché a non concludere contratti con i suoi concorrenti, e se esista un nesso diretto tra i servizi prestati e il corrispettivo ricevuto.

37 A tale riguardo, nell'ambito rispettivamente della causa che ha dato origine alla sentenza Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200) e di quella che ha dato origine alla sentenza Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185), la Corte ha già esaminato l'applicazione dell'IVA, da un lato, a un contributo annuale forfettario versato a un'associazione sportiva al fine di utilizzare impianti sportivi comprendenti un campo da golf e, dall'altro, a un versamento forfettario per servizi di cure a persone non autosufficienti.

38 Al punto 40 della sentenza Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200) e al punto 36 della sentenza Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185), la Corte ha sostanzialmente statuito che, quando la prestazione di servizi di cui trattasi è caratterizzata, segnatamente, dalla disponibilità permanente del prestatore di servizi a fornire, all'occorrenza, le prestazioni richieste dal committente, non è necessario, per ammettere la sussistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e il corrispettivo ottenuto, stabilire che un pagamento si riferisce ad una prestazione individuale e specifica effettuata su richiesta di un committente. In entrambe le cause che hanno dato origine a tali sentenze sussisteva una prestazione di servizi imponibili, cui si riferiva il pagamento forfettario, a prescindere dal numero di prestazioni fornite e ricevute, nella fattispecie rispettivamente dal numero di volte in cui i campi da golf venivano utilizzati o dalla quantità di cure fornite.

39 La circostanza che le prestazioni non siano né predeterminate né individuali e che il compenso sia versato in forma di forfait non è neanche essa tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (sentenza Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, punto 37).

40 Tali considerazioni sono applicabili a un contratto di abbonamento vertente su servizi di consulenza, come quello di cui al procedimento principale, la cui effettività spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare, nell'ambito del quale il cliente si è impegnato a pagare importi forfettari a titolo di compenso concordato tra le parti, indipendentemente dalla quantità e dalla natura dei servizi di consulenza effettivamente forniti durante il periodo cui tale compenso si riferisce.

41 La circostanza che il cliente non versi un solo importo forfettario bensì effettui più versamenti periodici non può inficiare tale constatazione, dal momento che la differenza relativa a tali versamenti non riguarda la natura imponibile dell'attività, ma solo le modalità di pagamento del forfait.

42 Per quanto riguarda l'impegno del prestatore a non offrire servizi a un concorrente del committente, esso è assimilabile a una clausola di esclusiva che si inserisce nel contratto di abbonamento vertente su servizi di consulenza e non può essere tale da modificare la natura imponibile di detto contratto. Di conseguenza, non occorre rispondere alla prima questione tenendo conto dell'articolo 25, lettera b), della direttiva IVA relativo ad un «obbligo di non fare».

43 Alla luce delle suesposte considerazioni si deve rispondere alla prima questione sollevata dichiarando che l'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che la nozione di «prestazione di servizi» ricomprende i contratti di abbonamento per la fornitura di servizi di consulenza a un'impresa, in particolare di tipo legale, commerciale e finanziario, nell'ambito dei quali il prestatore si è messo a disposizione del committente per la durata del contratto.

Sulla seconda e sulla terza questione

44 Con le sue questioni seconda e terza, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se, nel caso di contratti di abbonamento vertenti su servizi di consulenza, come quelli di cui al procedimento principale, gli articoli 62, paragrafo 2, 63 e 64, paragrafo 1, della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità della medesima si verificano alla scadenza del periodo per cui il pagamento è stato concordato, senza che rilevi se e con quale frequenza il committente ha usufruito dei servizi del prestatore.

45 La risposta a tale questione deriva in parte da quella fornita alla prima questione.

46 Per quanto riguarda il fatto generatore dell'imposta, esso è definito all'articolo 62, paragrafo 1, della direttiva IVA come il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta. Ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, tale fatto generatore si verifica e l'imposta diventa pertanto esigibile nel momento in cui è effettuata la prestazione di servizi.

47 Orbene, come esposto ai punti 40 e 41 della presente sentenza, dato che nell'ambito del procedimento principale l'oggetto della prestazione di servizi non era quello di fornire consulenze ben definite, bensì quello di rimanere a disposizione del cliente per fornirgli consulenze, la prestazione di servizi è effettuata da parte del prestatore con il semplice fatto di rimanere a disposizione durante il periodo stabilito nel contratto di abbonamento, indipendentemente dalla quantità e dalla natura dei servizi di consulenza effettivamente forniti durante il periodo cui tale compenso si riferisce.

48 Ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA, se comportano pagamenti successivi, le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali pagamenti.

49 Pertanto, una prestazione come quella di cui al procedimento principale, che consiste essenzialmente nell'essere sempre a disposizione del cliente per fornirgli servizi di consulenza, remunerata con importi forfettari versati periodicamente, deve considerarsi effettuata durante il periodo cui il pagamento si riferisce, a prescindere dal fatto che durante tale periodo il prestatore abbia o meno effettivamente fornito consulenze al proprio cliente.

50 È al termine di ogni periodo cui i pagamenti si riferiscono che la prestazione deve considerarsi effettuata, ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA. Dato che il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta dipendono dal momento in cui la prestazione di servizi è fornita, conformemente all'articolo 63 di tale direttiva, ne risulta che è altresì al termine di ciascuno

di tali periodi che questi due eventi si verificano.

51 Occorre quindi rispondere alla seconda e alla terza questione dichiarando che, nel caso di contratti di abbonamento vertenti su servizi di consulenza, come quelli di cui al procedimento principale, gli articoli 62, paragrafo 2, 63 e 64, paragrafo 1, della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità della medesima si verificano alla scadenza del periodo per cui il pagamento è stato concordato, senza che rilevi se e con quale frequenza il committente ha effettivamente usufruito dei servizi del prestatore.

Sulle spese

52 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 24, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che la nozione di «prestazione di servizi» ricomprende i contratti di abbonamento per la fornitura di servizi di consulenza a un'impresa, in particolare di tipo legale, commerciale e finanziario, nell'ambito dei quali il prestatore si è messo a disposizione del committente per la durata del contratto.**

2) **Nel caso di contratti di abbonamento vertenti su servizi di consulenza, come quelli di cui al procedimento principale, gli articoli 62, paragrafo 2, 63 e 64, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità della medesima si verificano alla scadenza del periodo per cui il pagamento è stato concordato, senza che rilevi se e con quale frequenza il committente ha effettivamente usufruito dei servizi del prestatore.**

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.