

Affaire C-324/20

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt :

22 juillet 2020

Juridiction de renvoi :

Bundesfinanzhof (Allemagne)

Date de la décision de renvoi :

7 mai 2020

Partie défenderesse et requérante en *Revision* :

Finanzamt B

Partie requérante et défenderesse en *Revision* :

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne)

ORDONNANCE

Dans le litige opposant

Finanzamt B,

partie défenderesse et requérante en *Revision*

à

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

partie requérante et défenderesse en *Revision*,

[OMISSIS]

ayant pour objet la taxe sur le chiffre d'affaires de l'année 2012,

la V^{ème} chambre, [Or. 2]

a rendu, le 7 mai 2020, la présente ordonnance :

Dispositif

I. La Cour de justice de l'Union européenne est saisie à titre préjudiciel des questions suivantes :

1. Suffit-il qu'un paiement échelonné soit stipulé pour considérer qu'une prestation ponctuelle, qui n'est donc pas fournie au cours d'une période déterminée, donne lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, au sens de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA ?

2. À titre subsidiaire, en cas de réponse négative à la première question : doit-on considérer qu'il y a non-paiement au sens de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, si, lors de la fourniture de sa prestation, l'assujetti est convenu que celle-ci sera rémunérée au moyen de cinq paiements annuels et que, en cas de paiement ultérieur, le droit national prévoit une rectification ayant pour effet d'annuler la réduction antérieure de la base d'imposition consentie en vertu de cette disposition ?

II. [OMISSIS]

Motifs

I.

- 1 La partie requérante et défenderesse en *Revision* (ci-après la « requérante ») soumet son chiffre d'affaires à imposition en fonction des contreparties financières convenues, conformément à l'article 13, paragraphe 1, point 1, sous a), de l'*Umsatzsteuergesetz* (loi relative à la taxe sur le chiffre d'affaires, ci-après l'« UStG »). Au cours de l'année litigieuse, à savoir 2012, la requérante a fourni une prestation imposable de services d'intermédiation à T-GmbH sur la base d'une convention d'honoraires conclue le 7 novembre 2012. Selon cette convention, T-GmbH (ci-après le « client ») avait chargé la requérante (ci-après l'« entrepreneur ») d'agir en tant qu'intermédiaire dans le cadre d'un contrat de vente immobilière portant sur un terrain à M. Selon le préambule de la convention, le contrat de vente immobilière avait déjà fait l'objet d'une authentification et il a été établi que l'entrepreneur avait pleinement rempli les obligations découlant de celle-ci. En contrepartie, il était convenu que l'entrepreneur recevrait, de la part du client, des honoraires d'un montant de 1 000 000 euros, majoré de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la « TVA »). Les honoraires convenus devaient être versés par tranches de 200 000 euros,

majorées de la TVA. Chaque paiement partiel était exigible à un an d'intervalle, le premier d'entre eux devant être effectué le 30 juin 2013. Le client était tenu de fournir une garantie à l'entrepreneur couvrant le respect du paiement des honoraires. Au cours des années qui ont suivi, la requérante a établi des factures mentionnant les montants de la taxe pour chaque montant partiel à la date de chaque échéance, a encaissé ces montants, et les a soumis à l'imposition à hauteur de cet encaissement. **[Or. 3]**

- 2 À l'issue d'un contrôle fiscal spécifique de la TVA, la partie défenderesse et requérante en *Revision* (le Finanzamt, ci-après l'« administration des finances ») a considéré que, puisque la prestation de services d'intermédiation avait déjà été effectuée au cours de l'année litigieuse, la requérante était tenue d'acquitter la taxe sur la somme totale des honoraires afférents aux services d'intermédiation. L'administration des finances n'a pas accueilli l'objection de la requérante selon laquelle elle était encore tenue de fournir d'autres services de commercialisation pour la période entre 2013 et 2018 et que le paiement annuel de 200 000 euros était exigible à la condition que le projet évolue adéquatement. L'administration des finances n'a pas non plus été convaincue par l'accord complémentaire du 15 mars 2016, aux termes duquel un contrat dit de commercialisation avec l'agent immobilier principal contre honoraires de résultat aurait été conclu, ce qui signifiait que l'entrepreneur allait négocier le terrain faisant l'objet du contrat pour le client et soutenir le projet global développé par ce dernier pour ce terrain en participant activement à la poursuite de sa commercialisation. L'administration des finances a, par conséquent, modifié l'avis d'imposition pour l'année 2012 dans sa décision du 22 décembre 2016. La réclamation a été rejetée.
- 3 Le Finanzgericht (tribunal des finances, Allemagne) a, en revanche, fait largement droit au recours [OMISSIS]. Selon cette juridiction, il ressort de la convention d'honoraires que la requérante a fourni ses services d'intermédiation dès l'année litigieuse. Contrairement à la requérante, le Finanzgericht (tribunal des finances) a considéré que l'on ne pouvait pas aboutir à une autre interprétation en se fondant sur l'accord complémentaire. Il estime qu'il ne ressort pas de cet accord que les arrangements qui y ont été pris existaient déjà le jour de la conclusion de la convention d'honoraires initiale. Toutefois, compte tenu de la jurisprudence de la Cour relative à la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée [JO 2006, L 347, p. 1] (ci-après la « directive TVA ») et de la jurisprudence du Bundesfinanzhof (Cour fédérale des finances, Allemagne, ci-après la « juridiction de céans »), le Finanzgericht (tribunal des finances) a considéré que, à l'exception de la première tranche, qui avait été encaissée en 2013, il y avait lieu de considérer le montant comme irrécouvrable au sens de l'article 17, paragraphe 2, point 1, et paragraphe 1, première phrase, de l'UStG. C'est contre ce jugement que l'administration des finances a formé le recours en *Revision*.

II.

4 1. Le cadre juridique

5 **a) Le droit de l'Union**

L'article 63 de la directive TVA dispose :

« Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée. » **[Or. 4]**

6 L'article 64, paragraphe 1, de cette directive énonce :

« Lorsqu'elles donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, les livraisons de biens, autres que celles ayant pour objet la location d'un bien pendant une certaine période ou la vente à tempérament d'un bien visées à l'article 14, paragraphe 2, point b), et les prestations de services sont considérées comme effectuées au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou paiements se rapportent. »

7 L'article 66, paragraphe 1, de la même directive, est libellé comme suit :

« Par dérogation aux articles 63, 64 et 65, les États membres peuvent prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis à un des moments suivants :

a) au plus tard lors de l'émission de la facture ;

b) au plus tard lors de l'encaissement du prix ;

c) en cas d'absence d'émission ou d'émission tardive de la facture, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur. »

8 L'article 90 de la directive TVA est ainsi rédigé :

« 1. En cas d'annulation, de résiliation, de résolution, de non-paiement total ou partiel ou de réduction de prix après le moment où s'effectue l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

2. En cas de non-paiement total ou partiel, les États membres peuvent déroger au paragraphe 1. »

9 **b) Le droit national**

L'article 13, paragraphe 1, point 1, de l'UstG dispose :

« La taxe prend naissance

1. pour les livraisons et autres prestations

10 a) en cas de calcul de la taxe en fonction des contreparties financières convenues (article 16, paragraphe 1, première phrase), à l'expiration de la période

comptable au cours de laquelle les prestations ont été exécutées. Cela s'applique également aux prestations partielles. Il y a prestation partielle lorsque la contrepartie financière de certaines parties d'une prestation économiquement séparable est convenue séparément. Si la contrepartie financière, ou une partie de celle-ci, est encaissée avant que la prestation ou la prestation partielle ne soit exécutée, la taxe y afférente devient exigible à l'expiration de la période comptable pendant laquelle la contrepartie ou la contrepartie partielle a été encaissée, [Or. 5]

b) en cas de calcul de la taxe en fonction des contreparties financières encaissées (article 20), à l'expiration de la période comptable au cours de laquelle ces contreparties ont été encaissées. »

11 L'article 17 de l'UStG prévoit :

« 1) En cas de modification de la base de calcul d'une opération imposable, au sens de l'article 1^{er}, paragraphe 1, point 1, l'entrepreneur qui a réalisé cette opération doit rectifier le montant de la taxe due à ce titre. (...)

2) Le paragraphe 1 est applicable mutatis mutandis lorsque

12 1. la contrepartie financière convenue pour une livraison imposable, une autre prestation ou une acquisition intracommunautaire imposable est devenue irrécouvrable. Si la contrepartie financière est encaissée ultérieurement, le montant de la taxe et la déduction doivent à nouveau être rectifiés. »

13 L'article 20, première phrase, de l'UStG, dans sa version en vigueur au cours de l'année en cause, était libellé comme suit :

« Le Finanzamt (l'administration des finances) peut, sur demande, autoriser un entrepreneur

14 1. dont le chiffre d'affaires global (article 19, paragraphe 3) n'a pas dépassé 500 000 euros au cours de l'année civile précédente [600 000 euros à partir du 1^{er} janvier 2020], ou

2. qui est dispensé de l'obligation de tenir des livres comptables et d'établir régulièrement des comptes sur la base d'inventaires annuels conformément à l'article 148 de l'Abgabenordnung (code fiscal), ou

3. dans la mesure où il effectue des opérations au titre d'une activité exercée en tant que membre d'une profession libérale, au sens de l'article 18, paragraphe 1, point 1, de l'Einkommensteuergesetz (loi relative à l'impôt sur le revenu),

15 à calculer la taxe non pas en fonction des contreparties financières convenues (article 16, paragraphe 1, première phrase), mais en fonction des contreparties financières encaissées. »

16 **2. Concernant la première question préjudicielle**

17 **a) Observations liminaires**

Dans son arrêt du 29 novembre 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970) [OMISSIS], la Cour a jugé que l'article 63 de la directive TVA, lu en combinaison avec l'article 64, paragraphe 1, de cette directive, s'oppose à ce que le fait générateur et l'exigibilité de la taxe afférente à une prestation de services de placement de joueurs de football professionnel par un agent, telle que celle en cause au principal, qui fait l'objet de [Or. 6] paiements échelonnés et conditionnels sur plusieurs années postérieurement au placement, soient regardés comme intervenant à la date de ce dernier.

18 À l'appui de cette conclusion, la Cour a indiqué qu'il semble que dans le cas d'une telle prestation, qui consiste à négocier le placement d'un joueur pour un certain nombre de saisons au sein d'un club, et qui est rémunérée au moyen de paiements échelonnés et conditionnels sur plusieurs années, postérieurement au placement, les prestations donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, au sens de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA (arrêt du 29 novembre 2018, *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, points 29 et 30 [OMISSIS]).

19 Dans son arrêt subséquent, la chambre de céans s'est ralliée à cette conclusion et a jugé que dans le cas de prestations de services d'intermédiation rémunérés au moyen de paiements échelonnés, un entrepreneur peut se prévaloir d'une application directe de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA [OMISSIS], ce que, dans cette affaire, elle a justifié par le fait qu'il n'est pas pertinent de savoir s'il s'agit d'une prestation ayant lieu sur une certaine période, comme c'est par exemple le cas lors d'une mise à disposition. Selon la chambre de céans, il suffit, au contraire, que la prestation de services en intermédiation soit rémunérée en fonction du caractère durable de la réussite de l'intermédiation (dans ce cas : le maintien du joueur auprès du club qui l'a accueilli pour la durée convenue du contrat). [OMISSIS]

20 **b) Concernant la question litigieuse**

21 aa) À la simple lecture du libellé de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA, il pourrait être répondu par l'affirmative à la première question de droit, même s'il ne s'agit là que d'une disposition dérogatoire à l'article 63 de la directive TVA. En effet, dans un cas comme celui de l'espèce, où les droits aux paiements sont soumis à des délais comme dans un accord d'échelonnement des paiements, la prestation donne lieu, conformément au libellé de cette disposition, à des décomptes ou à des paiements successifs.

22 bb) Néanmoins, la chambre de céans émet des doutes quant à l'interprétation de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA. Ces doutes résultent du fait que, dans le cas d'une vente à tempérament d'un bien, cette disposition exclut de son champ d'application les accords d'échelonnement des paiements, tels que celui

dans la présente affaire. L'article 64, paragraphe 1, ne prévoit pas d'exclusion comparable pour ce dont il est question dans le présent litige, à savoir les prestations de services.

- 23 Cela pourrait s'expliquer par le fait que, en adoptant l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA, le législateur de l'Union s'est contenté de transposer, sans modifier, une disposition qui existait déjà à l'article 10, paragraphe 2, [Or. 7] premier alinéa, deuxième phrase de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires [– Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1)] au moment de son entrée en vigueur. On pourrait donc penser que, lors de l'entrée en vigueur de la directive 77/388, le législateur n'avait pas envisagé le cas du paiement échelonné dans le cadre d'une prestation de services (un cas dont il n'avait peut-être pas connaissance à l'époque), mais qu'il aurait exclu celui-ci du champ d'application de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA, comme il l'a fait pour la vente à tempérament de biens, s'il en avait eu connaissance.
- 24 Cela aurait permis d'assurer une égalité de traitement entre les livraisons de biens et les prestations de services.
- 25 Par ailleurs, une application littérale de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA pourrait entraîner une limitation trop importante de l'article 63 de la directive TVA. En effet, l'application littérale de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA aboutirait en définitive, pour ce qui concerne les services, à ce que la taxe devienne exigible non pas au moment de la prestation des services, comme le prévoit l'article 63 de la TVA, mais seulement au moment de chaque encaissement du prix, conformément à l'habilitation prévue à l'article 66, premier alinéa, sous c), de la directive TVA.
- 26 cc) Il y a lieu également de souligner qu'en l'espèce, le litige présente une différence potentiellement pertinente d'un point de vue juridique avec le cas de figure de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 29 novembre 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970 [OMISSIS]). Dans cette affaire, il s'agissait en effet de droits au paiement qui étaient subordonnés à la réalisation d'une condition, en l'occurrence le fait que le contrat de travail du joueur placé soit encore en vigueur à certaines dates. Lors de la fourniture des services d'intermédiation, il était incertain que cette condition soit réalisée à la date prévue.
- 27 À l'inverse, dans le cas présent, le droit au paiement est simplement soumis à des délais, et non à une condition dont la réalisation serait incertaine. À l'instar d'une vente à tempérament, l'existence du droit au paiement à la date prévue était donc certaine. D'après les constatations du Finanzgericht (tribunal des finances), qui lie la chambre de céans [OMISSIS], il ne s'agissait pas d'un cas de figure dans lequel le service d'intermédiation était rémunéré en fonction du caractère durable – ou continu – de la réussite de l'intermédiation. [OMISSIS] Dès lors,

contrairement à ce que soutient la requérante, il n'existe pas en l'espèce de condition comme dans l'affaire précitée.

- 28 dd) On peut finalement s'interroger sur la signification qu'il convient de donner à la référence faite par la Cour dans l'arrêt du 29 novembre 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970 [OMISSIS]) à l'arrêt [Or. 8] du 3 septembre 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542, points 49 et 50 [OMISSIS]). Dans cette affaire, il s'agissait en effet d'une prestation dont l'objet était de fournir des services de conseil de manière permanente sur une longue période, au contraire de la prestation de services d'intermédiation, qui n'est pas fournie au cours d'une période déterminée, mais qui s'effectue en une seule fois, de manière ponctuelle. La Cour a conclu dans cette affaire que lorsque les services de conseil sont en permanence à la disposition d'un client et rémunérés au moyen de sommes forfaitaires versées périodiquement, la prestation doit être considérée comme donnant lieu à des décomptes ou à des paiements successifs au sens de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA, que le prestataire ait ou non effectivement fourni des conseils à son client pendant cette période. Cela pourrait militer en faveur d'une lecture selon laquelle il faudrait, pour que des prestations de services donnent lieu à des décomptes ou à des paiements successifs, que les prestations décomptées se « rapportent à l'avenir » ou aient un « effet de répercussions », au sens le plus large de ces termes.
- 29 Cette approche correspond à la notion de droit allemand de « prestation partielle », qui figure à l'article 13, paragraphe 1, point 1, sous a), deuxième et troisième phrases, de l'UstG, et selon laquelle c'est le caractère séparable de la prestation du point de vue économique qui importe (comme par exemple dans le cas d'une location prévoyant le paiement d'un loyer mensuel). Contrairement à la jurisprudence précitée (voir ci-dessus, point II.2.a), il y a lieu, sur cette base, d'exclure d'emblée l'application de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA aux services d'intermédiation.

30 **c) Pertinence de la question préjudicielle pour la solution du litige**

Il n'existe pas, en droit allemand, de règle équivalente à celle de l'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA. Dès lors, il y a lieu de considérer que l'impôt est exigible dès que la prestation de services a été effectuée au cours de l'année en cause. L'article 64, paragraphe 1, de la directive TVA s'opposerait à une telle exigibilité si on devait l'interpréter en ce sens qu'il s'applique également aux accords d'échelonnement de paiements en matière de prestations de services.

31 **3. Concernant la deuxième question préjudicielle**

32 **a) Observations liminaires**

Conformément à l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, en cas, notamment, de non-paiement total ou partiel après le moment où s'effectue

l'opération, la base d'imposition est réduite à due concurrence dans les conditions déterminées par les États membres.

33 L'interprétation de cette disposition suscite des doutes quant à la portée à donner à la jurisprudence de la Cour selon laquelle « dans le domaine de la TVA, les **[Or. 9]** assujettis agissent comme des collecteurs de taxes pour le compte de l'État » (arrêt du 20 octobre 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, point 25, [OMISSIS]). La Cour a expliqué cette fonction de « collecteurs de taxes pour le compte de l'État et dans l'intérêt du Trésor public » en ce sens que les assujettis « sont redevables du paiement de la TVA alors même que celle-ci, en tant que taxe sur la consommation, est en définitive supportée par le consommateur final » (arrêt du 21 février 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105 [OMISSIS])

34 **b) Concernant la question litigieuse**

Selon la chambre de céans, compte tenu de la mission de collecteur de taxes dévolue à l'assujetti conformément à la jurisprudence précitée de la Cour, il est possible d'empêcher, en appliquant l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, que ce dernier ne doive faire, pendant plusieurs années, l'avance de la taxe dont il est déjà redevable au titre de la période de réalisation de la prestation (voir également, à cet égard, troisième question de l'ordonnance de renvoi préjudiciel de la chambre de céans du 21 juin 2017 [OMISSIS], à laquelle la Cour n'a pas eu à répondre dans l'arrêt du 29 novembre 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, [EU:C:2018:970] [OMISSIS]).

35 Dans la présente affaire, il importe donc de déterminer (en cas de réponse négative à la première question) si la mission de collecteur de taxes dévolue à un assujetti est compatible avec le fait de considérer qu'une prestation de services déjà fournie le 7 novembre 2012 donne lieu à une imposition pour cette année sans réduction de la base d'imposition, alors que, selon l'accord conclu à cette date, cette prestation de services devait être rémunérée au moyen de cinq paiements annuels, dont le premier était exigible le 30 juin 2013. Cela donnerait alors lieu à un préfinancement de la taxe par la requérante au cours de l'année en cause, alors que l'encaissement de la contrepartie n'aura eu lieu qu'ultérieurement, sur une période de cinq ans.

36 À cet égard, la chambre de céans relève, à toutes fins utiles, que le droit allemand prévoit, à l'article 17, paragraphe 2, point 1, deuxième phrase, de l'UStG, une disposition en vertu de laquelle, à la suite d'une réduction au sens de l'article 90, paragraphe 1, de la directive TVA, la base d'imposition doit être réévaluée à la hausse dans l'hypothèse où le paiement interviendrait ultérieurement (voir, à cet égard, arrêt du 23 novembre 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887 [OMISSIS]).

37 **c) Pertinence de la question préjudicielle pour la solution du litige**

La deuxième question préjudicielle est, elle aussi, pertinente pour la solution du litige dans la mesure où le recours doit également être accueilli dans le cas où il y aurait à appliquer une réduction au titre de l'article 90 de la directive TVA.
[Or. 10]

38 **4. Concernant le fondement juridique du renvoi préjudiciel**

L'introduction de la demande de décision préjudicielle devant la Cour se fonde sur l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

39 **5. Sursis à statuer**

[OMISSIS]

DOCUMENT DE TRAVAIL