

Cauza C-324/20

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

22 iulie 2020

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania)

Data deciziei de trimitere:

7 mai 2020

Recurent-pârât:

Finanzamt B

Intimată-reclamantă:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



BUNDESFINANZHOF (Curtea Federală Fiscală)

ORDONANȚĂ

în litigiul dintre

Finanzamt B,
recurent-pârât,

și

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,
intimată-reclamantă,

[*omissis*]

având ca obiect impozitul pe cifra de afaceri pentru anul 2012,

Secția a V-a [OR 2]

a hotărât la 7 mai 2020:

Dispozitiv

I. Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare:

1. În cazul unui serviciu prestat o singură dată și, prin urmare, care nu este legat de o perioadă, acordul privind plata în rate implică existența unor decontări sau plăți succesive în sensul articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE?

2. Cu titlu subsidiar, în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare: Situația în care persoana impozabilă convine, în prestarea serviciilor sale, ca acestea să fie remunerate în cinci rate anuale, iar dreptul național prevede, în cazul plății cu întârziere, o ajustare prin care este anulată reducerea anterioară a bazei de impozitare în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE trebuie să fie considerată o neplată în sensul acestei dispoziții?

II. [*omissis*]

Motive

I.

- 1 Reclamanta și intimata în recurs (denumită în continuare „reclamanta”) plătește impozitul pe cifra de afaceri potrivit remunerațiilor convenite, în conformitate cu articolul 13 alineatul (1) punctul 1 litera (a) din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „UStG”). Aceasta a furnizat, în cursul exercițiului financiar în litigiu din anul 2012, un serviciu de intermediere impozabil societății T-GmbH (denumită în continuare „T-GmbH”) pe baza unui acord privind plata unor onorarii, încheiat la 7 noiembrie 2012. Potrivit acestuia, T-GmbH (client) însărcinase reclamanta (contractant) cu efectuarea unei misiuni de intermediere în cadrul unui contract de vânzare-cumpărare de bunuri imobiliare având ca obiect un teren situat în M. Potrivit preambulului acestui acord, contractul de vânzare-cumpărare de bunuri imobiliare fusese deja autentificat și s-a constatat că contractantul își îndeplinise pe deplin obligațiile decurgând din acest contract. Se convenise, cu titlu de contraprestație, ca contractantul să primească din partea clientului un onorariu în quantum de 1 000 000 EUR, majorat cu TVA. Onorariul convenit trebuia plătit în cinci tranșe de câte 200 000 EUR fiecare, majorate cu impozitul pe cifra de afaceri. Tranșele aveau scadența la interval de un an, iar prima tranșă trebuia plătită la 30 iunie 2013. Clientul era obligat să furnizeze contractantului o garanție pentru plata

onorariilor. În anii următori, reclamanta a emis facturi care menționau tranșele și data scadentă a fiecărei tranșe, încasate și impozitate corespunzător sumei încasate. [OR 3]

- 2 În urma unui control special cu privire la impozitul pe cifra de afaceri, recurentul-pârât [Finanzamt, Administrația fiscală, denumit în continuare „FA”] a considerat că reclamanta era obligată să impoziteze întregul onorariu de intermediere ca urmare a serviciului de intermediere deja prestat în anul în litigiu. Nici din obiecția reclamantei potrivit căreia, între anii 2013 și 2018, aceasta trebuia să furnizeze și alte servicii de comercializare și potrivit căreia o plată anuală de 200 000 EUR era datorată cu condiția ca proiectul să urmeze o anumită evoluție și nici dintr-un acord adițional din 15 martie 2016 privind un așa-numit contract de comercializare de agent imobiliar principal cu onorariu în funcție de rezultate, FA nu a dedus semnificația faptului că contractantul intermediază față de client terenul care face obiectul litigiului și susține întregul proiect dezvoltat de client în legătură cu terenul respectiv, acordând în mod activ asistență în continuarea comercializării. În consecință, prin decizia din 22 decembrie 2016, FA a modificat impozitul pe cifra de afaceri stabilit pentru anul 2012. Contestația a fost respinsă.
- 3 Pe de altă parte, Finanzgericht [Tribunalul Fiscal, denumit în continuare „FG”] a admis în cea mai mare parte acțiunea [omissis]. Astfel cum reiese din acordul privind onorariile, reclamanta ar fi furnizat serviciul său de intermediere încă din anul în litigiu. Contrar celor susținute de reclamantă, nu ar fi posibilă o interpretare diferită, în conformitate cu acordul adițional. Din acesta nu ar reieși că acordurile încheiate în temeiul acestuia existau deja la momentul acordului inițial privind onorariile. Cu toate acestea, ținând seama de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (denumită în continuare „Curtea”) privind Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”) și de jurisprudența Bundesfinanzhof [Curtea Fiscală Federală, denumită în continuare „BFH”], instanța de trimitere consideră că, cu excepția primei sume încasate în anul următor, 2013, este necesar să se considere că a existat o neîncasare în sensul articolului 17 alineatul (2) punctul 1 și alineatul (1) prima teză din UStG. Împotriva acesteia se îndreaptă în prezent recursul formulat de FA.

II.

4 1. Cadrul juridic

5 a) Dreptul Uniunii

Articolul 63 din Directiva TVA prevede:

„Faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”[OR 4]

- 6 Articolul 64 alineatul (1) din această directivă prevede:

„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.”

7 Articolul 66 primul paragraf din această directivă are următorul cuprins:

„Prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, statele membre pot prevedea 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.”

8 Articolul 90 din această directivă prevede:

„(1) În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre.

(2) În cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la alineatul (1).”

9 **b) Dreptul național**

Articolul 13 alineatul (1) punctul 1 din UStG prevede:

„Impozitul devine exigibil:

1. pentru livrări și alte prestații:

10 a) la calcularea impozitului pentru remunerațiile convenite [articolul 16 alineatul (1) prima teză], la expirarea perioadei contabile în care au fost executate prestațiile. Acest lucru se aplică și prestațiilor parțiale. Există prestații parțiale atunci când, pentru anumite componente ale unei prestații comerciale divizibile, remunerația se stabilește în mod separat. Dacă remunerația sau o parte din aceasta este încasată înainte de executarea prestației sau a prestației parțiale, impozitul devine exigibil la expirarea perioadei contabile în care a fost încasată remunerația sau remunerația parțială; **[OR 5]**

b) în cazul calculării impozitului pentru remunerațiile încasate (articolul 20), la expirarea perioadei contabile în care au fost încasate remunerațiile.”

11 Articolul 17 din UStG prevede:

„(1) În cazul modificării bazei de impozitare pentru o operațiune impozabilă în sensul articolului 1 alineatul 1 punctul 1, profesionistul care a realizat această operațiune trebuie să regularizeze valoarea impozitului datorat. [...]

(2) Alineatul (1) se aplică *mutatis mutandis* și în cazul în care

12 1. remunerația convenită pentru o livrare impozabilă, o altă prestație sau pentru o achiziție intracomunitară impozabilă a devenit nerecuperabilă. În cazul în care remunerația este încasată ulterior, cuantumul impozitului și deducerea în amonte trebuie rectificate din nou.”

13 Articolul 20 prima teză din UStG, în versiunea în vigoare în anul în litigiu, avea următorul cuprins:

„Administrația finanțelor poate, la cerere, să autorizeze un întreprinzător

14 1. a cărui cifră de afaceri totală [articolul 19 alineatul (3)] nu a depășit în anul calendaristic precedent 500 000 EUR [începând cu 1 ianuarie 2020: 600 000 EUR] sau

2. care, în conformitate cu articolul 148 din Abgabenordnung (Codul fiscal), este exceptat de la obligația de a ține o evidență contabilă și de a întocmi periodic situații financiare pe baza inventarelor anuale sau

3. în măsura în care efectuează operațiuni în cadrul unei activități desfășurate în calitate de membru al unei profesii liberale în sensul articolului 18 alineatul (1) punctul 1 din Einkommensteuergesetz [Legea privind impozitul pe venit],

15 taxa se calculează nu în funcție de remunerațiile convenite [articolul 16 alineatul (1) prima teză], ci în funcție de remunerațiile încasate.”

16 **2. Cu privire la prima întrebare preliminară**

17 **a) Observații preliminare**

În Hotărârea din 29 noiembrie 2018 pronunțată în cauza baumgarten sports & more, C-548/17 (EU:C:2018:970[*omissis*]), Curtea a statuat că dispozițiile coroborate ale articolului 63 și ale articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA se opun ca faptul generator și exigibilitatea taxei aferente unui serviciu furnizat de un intermediar, precum cel în discuție în litigiul principal, și anume plasarea de jucători de fotbal profesionist, care face obiectul unor plăți în rate eșalonate pe mai mulți ani de la data intermedierei și supuse unei condiții [OR 6], să intervină deja la momentul plasării.

18 Curtea și-a motivat decizia arătând că o astfel de prestație, constând în plasarea unui jucător la un club pentru un anumit număr de sezoane de joc și care este remunerată prin plăți eșalonate și condiționate pe mai mulți ani de la plasare, părea să fie un caz care determină decontări sau plăți succesive în sensul

articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA (Hotărârea Curții baumgarten sports & more, EU:C:2018:970, punctul 29 și următoarele[*omissis*]).

- 19 În hotărârea sa subsecventă, instanța de trimitere a aderat la această motivare și a statuat că profesioniștii se pot prevala de aplicarea directă a articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA ([*omissis*]), motivându-și decizia în legătură cu cauza respectivă prin faptul că nu este relevant să se stabilească dacă există o prestație legată de o perioadă, precum, de exemplu, în cazul unei cesionări a dreptului de utilizare. Dimpotrivă, ar fi suficient ca un serviciu de intermediere să fie remunerat în funcție de caracterul durabil al reușitei intermediare (în speță, rămânerea jucătorului la clubul care l-a preluat pe durata contractuală convenită) [*omissis*].
- 20 **b) Cu privire la problema în litigiu**
- 21 aa) Pornind de la simplul mod de redactare a articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA, prima problemă de drept, chiar dacă nu este în discuție decât o excepție de la articolul 63 din Directiva TVA, ar trebui să primească un răspuns afirmativ. Astfel, în situația din speță, a unei durate determinate de valabilitate a drepturilor la plată, precum în cazul unui acord de eșalonare a plăților, prestarea serviciului conduce, în conformitate cu modul de redactare a acestei dispoziții, la decontări sau la plăți succesive.
- 22 bb) Totodată, instanța de trimitere are îndoieli cu privire la interpretarea articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA. Aceste îndoieli rezultă din faptul că dispoziția menționată exclude din domeniul său de aplicare un acord de eșalonare a plăților – precum cel existent în speță – în cazul livrării efectuate printr-o vânzare în rate. Articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA nu cuprinde o excludere comparabilă în ceea ce privește serviciile, precum în litigiul principal.
- 23 Aceasta s-ar putea eventual explica prin faptul că, prin articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA, legiuitorul Uniunii nu a făcut decât să preia, fără modificări, o reglementare care figura deja la articolul 10 alineatul (2) [OR 7] primul paragraf a doua teză din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri (denumită în continuare „Directiva 77/388/CEE”) la momentul intrării în vigoare a acestei directive. Prin urmare, s-ar putea considera în mod justificat că, la data intrării în vigoare a Directivei 77/388/CEE, legiuitorul nu a ținut seama de cazul – care nu îi era cunoscut la acea dată – al plății în rate a serviciilor, dar că, dacă ar fi avut cunoștință de o astfel de situație, ar fi exclus acest caz din domeniul de aplicare al articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA în același mod în care a procedat în privința livrărilor de bunuri.
- 24 Astfel s-ar putea ajunge la o egalitate de tratament între livrările de bunuri și prestările de servicii.
- 25 Pe de altă parte, o aplicare literală a articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA ar putea constitui temeiul unei limitări prea largi a articolului 63 din această

directivă. Astfel, aplicarea literală a articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA în ceea ce privește domeniul prestării de servicii ar face, în definitiv, ca taxa să devină exigibilă nu la momentul prestării serviciilor, astfel cum prevede articolul 63 din Directiva TVA, ci abia la momentul încasării prețului, în conformitate cu autorizarea prevăzută la articolul 66 alineatul (1) litera (c) din această directivă.

- 26 cc) În continuare, trebuie să se arate că prezentul litigiu prezintă o diferență față de situația din Cauza baumgarten sports & more (EU:2018:970[*omissis*]), care poate fi relevantă din punct de vedere juridic. Astfel, în Cauza baumgarten sports & more (EU:2018:970[*omissis*]) erau în discuție drepturi la plată subordonate îndeplinirii unei condiții, în cazul respectiv, a menținerii contractului de muncă al jucătorului plasat la anumite date. Îndeplinirea acestei condiții la momentul prevăzut era incertă la momentul furnizării serviciului de intermediere.
- 27 În schimb, în prezentul litigiu, există doar o durată determinată, însă nu o condiție a cărei îndeplinire este incertă. La fel ca la o vânzare în rate, existența dreptului la plată era, așadar, stabilită la data prevăzută. Pe baza constatărilor FG, obligatorii pentru instanța de trimitere [*omissis*], nu era vorba despre o situație în care serviciul de intermediere era remunerat în funcție de permanența – sau de echivalentul acesteia, de durabilitatea – reușitei intermediare [*omissis*]. Prin urmare, contrar celor susținute de reclamantă, nu există nicio condiție precum în speța citată.
- 28 dd) În sfârșit, se ridică problema semnificației pe care o are referința efectuată de Curte în Hotărârea pronunțată în cauza baumgarten sports & more (EU:2018:970[*omissis*]) la Hotărârea [OR 8] Asparuhovo Lake Investment Company din 3 septembrie 2015 pronunțată în cauza C-463/14 (EU:C:2015:542, punctul 49 și următoarele [*omissis*]). Astfel, acea cauză avea ca obiect o prestație de consiliere furnizată în mod permanent pe o perioadă mai îndelungată, în timp ce prestația de intermediere nu era furnizată pe o perioadă, ci era efectuată punctual, o singură dată. În acest caz, Curtea a afirmat existența situației prevăzute la articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA, în cazul în care serviciile de consiliere sunt în mod permanent la dispoziția clientului, fiind remunerate prin sume fixe recurente – indiferent dacă contractantul a furnizat în mod efectiv servicii de consultanță clientului său în această perioadă. Aceasta ar putea sugera că o situație care determină decontări sau plăți succesive poate exista indiferent dacă prestațiile decontate prezintă un „element viitor” sau un „efect de difuzare” în sensul cel mai larg.
- 29 Acest lucru corespunde noțiunii naționale de prestație parțială de la articolul 13 alineatul (1) punctul 1 litera (a) a doua și a treia teză din UStG, care presupune posibilitatea împărțirii financiare a prestației, precum (de exemplu) în cazul unei închirieri în temeiul unui contract de închiriere cu plată lunară. Pe această bază, contrar jurisprudenței citate anterior (a se vedea anterior punctul II.2.a), aplicarea articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA trebuie înlăturată de la bun început în cazul serviciilor de intermediere.

30 **c) Pertinența pentru prezenta cauză**

Dreptul național nu conține o normă corespunzătoare celei prevăzute la articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA. Prin urmare, este necesar să se considere că impozitul devine exigibil încă de la furnizarea prestației în cursul exercițiului în litigiu. Această dispoziție s-ar opune unei astfel de exigibilități, în cazul în care trebuie interpretată în sensul că se aplică de asemenea serviciilor prestate în temeiul unor acorduri de eșalonare a plăților.

31 **3. Cu privire la a doua întrebare preliminară**

32 **a) Observații preliminare**

Potrivit articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, în special în cazul neplății totale sau parțiale după livrare, baza de impozitare se reduce în mod corespunzător, în condițiile stabilite de statele membre.

33 Se ridică problema importanței pe care o are, în interpretarea acestei dispoziții, jurisprudența Curții potrivit căreia „în materie de TVA, [OR 9] persoanele impozabile acționează în calitate de colectoare ale taxei pe valoarea adăugată în contul statului” (Hotărârea Balocchi pronunțată de Curte la 20 octombrie 1993 în cauza C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25[*omissis*]). Această funcție de „colector de taxe în contul statului și în interesul autorităților fiscale” a fost explicată de Curte în sensul că persoanele impozabile „sunt obligate la plata TVA-ului, deși acesta, ca impozit pe consum, este în cele din urmă suportat de consumatorul final” (Hotărârea Netto Supermarkt pronunțată de Curte la 21 februarie 2008 în cauza C-271/06, EU:C:2008:105[*omissis*]).

34 **b) Cu privire la chestiunea în litigiu**

În opinia instanței de trimitere, pare posibil ca misiunea de colectare a impozitului atribuită persoanei impozabile de jurisprudența Curții menționată anterior să urmărească, prin aplicarea articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, să împiedice ca persoana impozabilă să trebuiască să prefinanțeze taxa pe care o datorează deja pentru perioada prestării de servicii pe o perioadă de mai mulți ani (a se vedea de asemenea, în această privință, a treia întrebare din ordonanța de trimitere a instanței de trimitere din 21 iunie 2017[*omissis*], la care Curtea nu a trebuit să răspundă în Hotărârea baumgarten sports & more, EU:C:2018, 970[*omissis*]).

35 Astfel, pentru prezentul litigiu prezintă importanță aspectul dacă este compatibil cu misiunea unui colector de impozit să considere, în ceea ce privește o prestație deja efectuată la 7 noiembrie 2012, că, pentru acest an, impozitul este deja exigibil (în cazul unui răspuns negativ la prima întrebare) fără o reducere a bazei de impozitare, deși, potrivit acordului încheiat la acea dată, această prestație trebuia remunerată prin cinci plăți anuale, data scadenței primei plăți fiind 30 iunie 2013. S-ar ajunge, în acest caz, la o prefinanțare a impozitului de către reclamantă în

cursul exercițiului în litigiu, deși încasarea contraprestației nu a avut loc decât mai târziu, pe o perioadă de cinci ani.

36 În această privință, instanța de trimitere arată, cu titlu suplimentar, că dreptul național conține, la articolul 17 alineatul (2) punctul 1 a doua teză din UStG, o dispoziție potrivit căreia, în urma unei reduceri în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, baza de impozitare trebuie din nou majorată atunci când ulterior intervine plata (a se vedea în această privință Hotărârea Di Maura din 23 noiembrie 2017, C-246/16, EU:C:2017:887[*omissis*]).

37 **c) Pertinența pentru prezenta cauză**

Și a doua întrebare este, la rândul său, pertinentă, din moment ce acțiunea trebuie admisă chiar și în cazul unui răspuns afirmativ cu privire la reducerea în temeiul articolului 90 din Directiva TVA. [OR 10]

38 **4. Cu privire la temeiul juridic al trimiterii**

Cererea de decizie preliminară adresată Curții de Justiție a Uniunii Europene se întemeiază pe articolul 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene.

39 **5. Cu privire la suspendarea procedurii**

[*omissis*].