

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

29 novembre 2018 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Imposizione delle agenzie di intermediazione di calciatori professionisti – Pagamento rateizzato e soggetto a condizione – Fatto generatore, esigibilità e riscossione dell'imposta»

Nella causa C-548/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 21 giugno 2017, pervenuta in cancelleria il 21 settembre 2017, nel procedimento

Finanzamt Goslar

contro

baumgarten sports & more GmbH,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da J.-C. Bonichot (relatore), presidente della Prima Sezione, facente funzione di presidente della Sesta Sezione, E. Regan e C. G. Fernlund, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la baumgarten sports & more GmbH, da A. Brennecke;
- per il governo tedesco, da T. Henze e R. Kanitz, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e A. C. Becker, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 63 e 90 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Goslar (amministrazione finanziaria di Goslar, Germania) e la baumgarten Sports & more GmbH (in prosieguo: la «società») in merito all'assoggettamento di pagamenti rateizzati all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 63 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«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».

4 L'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva così recita:

«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».

5 Ai sensi dell'articolo 65 di tale direttiva:

«In caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».

6 L'articolo 66 della direttiva IVA è così formulato:

«In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono 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».

7 Ai sensi dell'articolo 90 di tale direttiva:

«1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1».

Diritto tedesco

8 L'articolo 13, paragrafo 1, punto 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») stabilisce quanto segue:

«L'imposta sorge

1. per le cessioni e altre prestazioni

a) nel caso di determinazione dell'imposta in base ai corrispettivi pattuiti (articolo 16, paragrafo 1, primo periodo), con la scadenza del periodo d'imposta nel quale le prestazioni sono state eseguite. Lo stesso vale per prestazioni parziali. Esse sussistono qualora, per determinate parti di una prestazione economicamente scindibile, il corrispettivo venga concordato separatamente. Qualora il corrispettivo o una parte del corrispettivo vengano incassati prima che la prestazione o parte della prestazione sia eseguita, la relativa imposta diventa esigibile alla scadenza del periodo d'imposta nel quale sono stati incassati il corrispettivo o una parte di esso,

b) nel caso di determinazione dell'imposta in base ai corrispettivi incassati (articolo 20), alla scadenza del periodo d'imposta nel quale i corrispettivi sono stati incassati».

9 L'articolo 17 dell'UStG così prevede:

«1) Nel caso in cui la base imponibile di un'operazione sia modificata ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, l'imprenditore che ha realizzato l'operazione stessa è tenuto a rettificare in maniera corrispondente l'importo dell'imposta dovuta. (...)

2) Il paragrafo 1 si applica per analogia

1. se il prezzo concordato per una cessione imponibile, un'altra prestazione di servizi o un acquisto intracomunitario imponibile non può più essere riscosso. Se il corrispettivo viene successivamente incassato l'importo dell'imposta e la detrazione devono essere nuovamente rettificati.

(...)».

10 L'articolo 20, primo periodo, dell'UStG così prevede:

«L'amministrazione finanziaria, su richiesta, può consentire che un imprenditore,

1. il cui fatturato totale (articolo 19, paragrafo 3) nell'anno civile precedente non sia stato superiore a EUR 500 000, oppure

2. che sia esentato, ai sensi dell'articolo 148 dell'Abgabenordnung (codice tributario), dall'obbligo di tenere scritture contabili e di compilare regolarmente bilanci sulla base di inventari annuali, oppure

3. qualora effettui operazioni relative a un'attività quale esercente una libera professione ai sensi dell'articolo 18, paragrafo 1, punto 1, dell'Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sul reddito),

determini l'imposta non in base al corrispettivo pattuito (articolo 16, paragrafo 1, primo periodo), bensì in base al corrispettivo incassato».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 La società presta servizi di agenzia sportiva nel settore del calcio professionistico.

12 Quando detta società trasferisce con successo un calciatore ad una società calcistica riceve da quest'ultima una provvigione, a condizione che il giocatore sottoscriva successivamente un contratto di lavoro e che sia titolare di una licenza rilasciata dalla Deutsche Fußball Liga GmbH (Lega calcio tedesca).

13 Tale provvigione è versata alla società con periodicità semestrale, fintantoché sussista il contratto tra giocatore e società calcistica ed il calciatore rimanga titolare della licenza concessa dalla Lega calcio tedesca.

14 La società ha assoggettato ad imposta il proprio fatturato relativo all'anno 2012 in base ai corrispettivi pattuiti, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, punto 1, lettera a), dell'UStG.

15 Nel 2015, a seguito di verifica in loco, l'amministrazione finanziaria di Goslar ha ritenuto che, alla luce del «principio della contabilità per competenza», nel 2012 la società avrebbe dovuto assoggettare all'IVA provvigioni derivanti da contratti di lavoro a durata determinata dei giocatori con scadenza nel 2015, e ha emesso un avviso di accertamento rettificativo in tal senso.

16 Poiché era in disaccordo con tale metodo, la società ha proposto vittoriosamente ricorso davanti al giudice di primo grado. Essa ha sostenuto, con esito positivo, che le provvigioni in questione non erano certe, e che l'IVA ad esse relativa era esigibile solo alla data in cui esse fossero effettivamente percepite.

17 L'amministrazione finanziaria di Goslar ha proposto un ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania).

18 Detto giudice si interroga sull'interpretazione dell'articolo 63 della direttiva IVA, che pone la regola secondo la quale l'imposta relativa ad una prestazione di servizi è esigibile al momento in cui tale prestazione è effettuata. Egli si chiede se tale regola possa essere interpretata restrittivamente, nel senso che la prestazione debba considerarsi, in sostanza, come non ancora effettuata, qualora il corrispettivo non sia esigibile o sia soggetto a condizione, come nella fattispecie in esame al procedimento principale.

19 A seconda della risposta fornita a tale prima questione, il giudice del rinvio si chiede inoltre se il fatto che il soggetto passivo versi un «anticipo» all'erario sia compatibile con alcuni principi della normativa in materia di IVA nonché con i principi generali di uguaglianza e proporzionalità. Il suo interrogativo si basa sostanzialmente sul raffronto delle situazioni rispettive di un soggetto passivo quale quello di cui trattasi al procedimento principale e di un soggetto passivo che sia assoggettato a imposta secondo il criterio della «contabilità per cassa», raffronto al centro del dibattito davanti al giudice di merito.

20 In relazione all'interpretazione richiesta dell'articolo 63 della direttiva IVA, il giudice del rinvio si interroga altresì sull'interpretazione dell'articolo 90 di tale direttiva, concernente il diritto alla riduzione della base imponibile dell'imposta in determinate circostanze, in particolare in caso di non pagamento del corrispettivo della prestazione. A questo proposito, detto giudice chiede se, nell'ipotesi in cui la direttiva IVA non osti a che il soggetto passivo versi un anticipo sull'imposta per un periodo di diversi anni, gli Stati membri possano accordare siffatta deduzione nel periodo di imposta corrente e non, come sembra evincersi dalla lettera di tale articolo, dopo l'esecuzione della prestazione.

21 In tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 63 della [direttiva IVA], tenuto conto del compito attribuito al soggetto passivo quale collettore d'imposta per l'erario, debba essere interpretato restrittivamente, nel senso che l'importo da incassare a titolo della prestazione

a) sia esigibile o

b) quantomeno il suo pagamento non sia soggetto a condizioni.

2) In caso di risposta negativa alla prima questione: se il soggetto passivo sia tenuto a versare anticipatamente l'imposta dovuta a titolo della prestazione per un periodo di due anni, qualora possa ottenere il corrispettivo per la sua prestazione (in parte) soltanto due anni dopo il verificarsi del fatto generatore dell'imposta.

3) In caso di risposta affermativa alla seconda questione: se gli Stati membri, in considerazione dei poteri loro spettanti ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 2, della [direttiva IVA], possano ritenersi autorizzati a considerare che una regolarizzazione ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, della medesima direttiva, deve essere effettuata già per il periodo d'imposta in cui l'imposta è divenuta esigibile, qualora il soggetto passivo possa incassare l'importo dovuto per la prestazione soltanto due anni dopo il verificarsi del fatto generatore dell'imposta per il motivo che tale importo non è ancora esigibile».

Sulle questioni pregiudiziali

22 In via preliminare, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una soluzione utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è stato investito. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se necessario, riformulare le questioni che le sono sottoposte. Inoltre, la Corte può essere indotta a prendere in considerazione norme del diritto dell'Unione alle quali il giudice nazionale non ha fatto riferimento nel testo della sua questione (sentenza del 1° febbraio 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

23 Nel caso di specie, i dubbi del giudice del rinvio sorgono in merito alla questione se l'articolo 63 della direttiva IVA possa essere interpretato restrittivamente, nel senso che una prestazione di servizi non debba considerarsi come «effettuata» ai sensi di tale disposizione qualora il suo corrispettivo non sia né esigibile né soggetto a condizioni, con conseguente esigibilità parziale dell'IVA.

24 Orbene, a questo proposito occorre rilevare che l'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA, determinando il momento in cui le prestazioni di servizi devono considerarsi «effettuate», quando «comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi», assume rilevanza anche per l'applicazione di disposizioni in materia di IVA ad una situazione quale quella in esame nel procedimento principale.

25 Pertanto, si deve considerare che con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 63 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 64, paragrafo 1, di detta direttiva, debba essere interpretato nel senso che osta a che il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta relativa ad una prestazione di servizi di intermediazione nel trasferimento di calciatori professionisti da parte di un agente, quale quella in esame nel procedimento principale, i cui corrispettivi siano rateizzati e soggetti a condizione per un periodo di diversi anni dopo l'intermediazione, si considerino verificati alla data di quest'ultima.

26 A tal proposito, va ricordato, da un lato, che, ai sensi dell'articolo 63 della direttiva IVA, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la prestazione di servizi.

27 Dall'altro lato, ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, di tale direttiva, le prestazioni di servizi che comportano pagamenti successivi si considerano effettuate nel senso dell'articolo 63 al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali pagamenti.

28 Dall'applicazione combinata di queste due disposizioni risulta che, per le prestazioni che comportano pagamenti successivi, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diviene esigibile al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali pagamenti (v., in tal senso, sentenza del 3 settembre 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, punto 50).

29 In via di principio, spetta al giudice del rinvio verificare che la prestazione in esame nel procedimento principale rientri tra quelle che «comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi», ai sensi dell'articolo 64, paragrafo 1, della direttiva IVA.

30 Ciò premesso, al fine di fornire una soluzione utile al giudice del rinvio, deve constatarsi che questa è l'ipotesi che sembra ricorrere nel caso della prestazione di cui al procedimento principale, consistente nel negoziare il trasferimento di un giocatore ad una società calcistica per un certo numero di stagioni, e remunerata con pagamenti rateizzati e soggetti a condizione per un periodo di diversi anni dopo l'intermediazione (v., per analogia, sentenza del 3 settembre 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, punto 49).

31 Da quanto sopra consegue che, fatte salve le verifiche che competono al giudice del rinvio, il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta relativa ad una prestazione come quella di cui al procedimento principale devono considerarsi verificati non alla data dell'intermediazione, bensì al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono i pagamenti effettuati dalla società calcistica.

32 In considerazione di tutto quanto precede, alle questioni sollevate occorre rispondere che l'articolo 63 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 64, paragrafo 1, di tale direttiva, dev'essere interpretato nel senso che osta a che il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta relativa a una prestazione di servizi di intermediazione nel trasferimento di calciatori professionisti da parte di un agente – quale quella in esame nel procedimento principale – oggetto di pagamenti rateizzati e assoggettati a condizione per un periodo di diversi anni dopo l'intermediazione, siano considerati avvenuti alla data di quest'ultima.

Sulle spese

33 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 (Sesta Sezione) dichiara:

L'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con l'articolo 64, paragrafo 1, di tale direttiva, dev'essere interpretato nel senso che osta a che il fatto generatore e l'esigibilità dell'imposta relativa a una prestazione di servizi di intermediazione nel trasferimento di calciatori professionisti da parte di un agente – quale quella in esame nel procedimento principale – oggetto di pagamenti rateizzati e assoggettati a condizione per un periodo di diversi anni dopo l'intermediazione, siano considerati avvenuti alla data di quest'ultima.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.