

Edi?ie provizorie

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a ?asea)

29 noiembrie 2018(*)

„Trimitere preliminar? – Fiscalitate – Tax? pe valoarea ad?ugat? (TVA) – Impozitare a agen?iilor de juc?tori de fotbal profesionist – Plat? e?alonat? ?i supus? unei condi?ii– Faptul generator, exigibilitatea ?i recuperarea taxei”

În cauza C?548/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminar? formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federal? Fiscal?, Germania), prin decizia din 21 iunie 2017, primit? de Curte la 21 septembrie 2017, în procedura

Finanzamt Goslar

împotriva

baumgarten sports & more GmbH,

CURTEA (Camera a ?asea),

compus? din domnul J.?C. Bonichot (raportor), pre?edintele Camerei întâi, îndeplinind func?ia de pre?edinte al Camerei a ?asea, ?i domnii E. Regan ?i C. G. Fernlund, judec?tori,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scris?,

luând în considerare observa?iile prezentate:

- pentru baumgarten sports & more GmbH, de A. Brennecke;
- pentru guvernul german, de T. Henze ?i de R. Kanitz, în calitate de agen?i;
- pentru Comisia European?, de L. Lozano Palacios ?i de A. C. Becker, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolelor 63 și 90 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt Goslar (Administrația Fiscală din Goslar, Germania), pe de o parte, și baumgarten Sports & more GmbH (denumită în continuare „societatea”), pe de altă parte, în legătură cu aplicarea taxei de valoarea adăugată (TVA) în privința plăților ealonate.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Articolul 63 din Directiva TVA dispune:

„Faptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.”

4 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.”

5 Potrivit articolului 65 din directiva menționată:

„În cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau prestarea de servicii, TVA-ul devine exigibil la încasarea plății și la suma încasată.”

6 Articolul 66 din Directiva TVA prevede:

„Prin derogare de la articolele 63, 64 și 65, statele membre pot prevedea ca TVA-ul să devină exigibil, 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.”

7 Potrivit articolului 90 din această directivă:

„(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).”

Dreptul german

8 Articolul 13 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri, denumit? în continuare „UStG”) prevede:

„Impozitul devine exigibil:

1. pentru livrări și alte prestații:

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;

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

9 Articolul 17 din UStG prevede:

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

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

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.

[...]”

10 Articolul 20 prima teză din UStG prevede:

„Administrația financiară poate permite, la cerere, ca impozitul să nu fie calculat în funcție de remunerațiile stabilite [articolul 16 alineatul (1) prima teză], ci în funcție de remunerațiile încasate, în cazul întreprinzătorilor:

1. a căror cifră de afaceri totală [articolul 19 alineatul (3)] nu a depășit în anul calendaristic precedent 500 000 de euro sau

2. care, în conformitate cu articolul 148 din Abgabenordnung (Codul fiscal), sunt exceptați 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 realizează operațiuni impozabile în cadrul unei activități libere ca membri ai unei profesii libere în sensul articolului 18 alineatul (1) punctul 1 din Einkommensteuergesetz (Legea privind impozitul pe venit).”

Litigiul principal și întrebările preliminare

11 Societatea este un prestator de servicii de agent sportiv în sectorul fotbalului profesionist.

12 Atunci când reușește să plaseze un jucător la un club, societatea încasează un comision

din partea acestui club, cu condiția ca jucătorul să încheie, ulterior, un contract de muncă și să fie titularul unei licențe emise de Deutsche Fußball Liga GmbH (Liga germană de fotbal).

13 Acest comision este plătit societății semestrial, atât timp cât jucătorul rămâne sub contract cu respectivul club și sub licența Ligii germane de fotbal.

14 Societatea a supus cifra sa de afaceri aferentă anului 2012 impozitării în funcție de contraprestațiile financiare stabilite, prevăzute la articolul 13 alineatul (1) punctul 1 litera a) din UStG.

15 În cursul anului 2015, în urma unui control fiscal, Administrația Fiscală din Goslar a considerat că, având în vedere „regula contabilității pe bază de angajamente”, societatea ar fi trebuit, începând cu anul 2012, să supună TVA-ului comisioanele corespondente contractelor de jucători pe durata determinată care ajungeau la scadență în cursul anului 2015 și a emis o decizie rectificativă în acest sens.

16 Nefiind de acord cu această metodă, societatea a sesizat instanța de prim grad de jurisdicție și a obținut câștig de cauză. Societatea a susținut cu succes că comisioanele în cauză nu erau certe și că TVA-ul aferent nu urma să fie exigibil decât la data la care acestea urmau să fie încasate în mod efectiv.

17 Administrația Fiscală din Goslar a formulat un recurs la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania).

18 Această instanță ridică problema interpretării care trebuie dată articolului 63 din Directiva TVA, care stabilește regula conform căreia taxa aferentă unei prestații de servicii este exigibilă la momentul la care este efectuată. Instanța își pune problema dacă această regulă poate face obiectul unei interpretări restrictive pentru a considera în esență că prestația este neefectuată, atunci când contraprestația sa financiară nu este scadentă sau este condiționată, precum cazul în discuție în litigiul principal.

19 În funcție de răspunsul la această primă întrebare, instanța de trimitere ridică de asemenea problema dacă faptul că o persoană impozabilă plătește un „avans” autorităților fiscale ar fi compatibil cu anumite principii de drept privind TVA-ul, precum și cu principiile generale ale egalității și proporționalității. Întrebările sale au la bază în esență comparația, din centrul dezbaterii în fața instanței de fond, dintre situația unei persoane impozabile precum cea în discuție în litigiul principal și, respectiv, cea a unei persoane impozabile potrivit metodei „contabilității de cas”.

20 De asemenea, instanța de trimitere pune, în raport cu interpretarea solicitată a articolului 63 din Directiva TVA, o întrebare în interpretarea articolului 90 din aceasta, care privește dreptul la reducerea bazei de impozitare a taxei, în anumite împrejurări, în special în caz de neplată a contraprestației. În această privință, instanța de trimitere urmărește să afle dacă, în ipoteza în care Directiva TVA nu s-ar opune ca persoana impozabilă să plătească un avans din taxă, pe o perioadă de mai mulți ani, statele membre pot acorda această deducere începând cu perioada de impozitare în curs, iar nu, după cum pare că rezultă din conținutul acestui articol, ulterior realizării prestației.

21 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Înănd seama de sarcina care revine persoanei impozabile de a colecta impozitul în contul autorităților fiscale, articolul 63 din [Directiva TVA] trebuie interpretat în mod restrictiv în sensul că

suma de încasat cu titlu de impozit aferent unei prestații efectuate

a) este exigibil? sau

b) este cel puțin datorat? în mod necondiționat?

2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare: persoana impozabilă este obligată să plătească în avans, pentru o perioadă de doi ani, impozitul datorat pentru prestația executată, în cazul în care nu poate primi remunerația pentru această prestație (o parte din aceasta) decât după o perioadă de doi ani de la momentul în care a intervenit faptul generator?

3) În cazul unui răspuns afirmativ la a doua întrebare: având în vedere competența care le este conferită prin articolul 90 alineatul (2) din [Directiva TVA], statele membre au dreptul să ia în considerare o regularizare potrivit articolului 90 alineatul (1) din această directivă încă din perioada în care taxa a devenit exigibilă, în cazul în care persoana impozabilă încasa suma datorată abia după doi ani de la momentul la care a intervenit faptul generator pentru motivul că această sumă nu este încă exigibilă?"

Cu privire la întrebările preliminare

22 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare între instanțele naționale și Curte instituite la articolul 267 TFUE, este de competența acesteia să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul cu care este sesizat. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate. În plus, Curtea poate fi determinată să ia în considerare norme de drept al Uniunii la care instanța națională nu a făcut trimitere în întrebarea sa (Hotărârea din 1 februarie 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, punctul 20 și jurisprudența citată).

23 În speță, întrebările instanței de trimitere pornesc de la îndoielile în ceea ce privește aspectul dacă articolul 63 din Directiva TVA poate să fie interpretat în manieră restrictivă, astfel încât o prestare de servicii nu ar trebui să fie considerată „efectuată”, în sensul acestei dispoziții, atunci când remunerația aferentă nu este nici exigibilă, nici datorată în mod necondiționat, conducând, prin urmare, la o exigibilitate parțială a TVA-ului.

24 Or, rezultatul, în această privință, că este de asemenea relevant pentru aplicarea dispozițiilor cu privire la TVA într-o situație precum cea în discuție în litigiul principal articolul 64 alineatul (1) din Directiva TVA, în măsura în care acesta determină momentul de la care trebuie să se considere că prestările de servicii sunt „efectuate” atunci când acestea „determină decontări sau plăți succesive”.

25 În consecință, este necesar să se considere că, prin intermediul acestor întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 63 din Directiva TVA coroborat cu articolul 64 alineatul (1) din această directivă trebuie interpretat în sensul că se opune să se considere că faptul generator și exigibilitatea taxei aferente unei prestări de servicii de plasare de jucători de fotbal profesionist de către un agent precum cea în discuție în litigiul principal, care face obiectul unor plăți eșalonate și condiționate pe o perioadă de mai mulți ani ulterior plasării, intervin la data acesteia din urmă.

26 În această privință, trebuie amintit că, potrivit articolului 63 din Directiva TVA, faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile.

27 Pe de alt? parte, în temeiul articolului 64 alineatul (1) din această directiv?, atunci când determin? pl??i succesive, se consider? c? prest?rile de servicii sunt efectuate, în sensul articolului 63, la momentul expir?rii perioadelor la care se refer? aceste pl??i.

28 Rezult? din coroborarea acestor dou? dispozi?ii c?, pentru presta?iile care determin? pl??i succesive, faptul generator al taxei intervine ?i taxa devine exigibil? la momentul expir?rii perioadei la care se refer? aceste pl??i (a se vedea în acest sens Hot?rârea din 3 septembrie 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C?463/14, EU:C:2015:542, punctul 50).

29 În principiu, este de competen?a instan?ei de trimitere s? verifice c? presta?ia în discu?ie în litigiul principal este într?adev?r una dintre cele care „determin? decont?ri sau pl??i succesive”, în sensul articolului 64 alineatul (1) din Directiva TVA.

30 În aceste condi?ii ?i pentru a da un r?spuns util instan?ei de trimitere, este necesar s? se arate c? acesta pare s? fie cazul unei presta?ii precum cea în discu?ie în litigiul principal, care consist? în a negocia plasarea unui juc?tor pentru un anumit num?r de sezoane în cadrul unui club ?i care este remunerat? prin intermediul unor pl??i e?alonate ?i condi?ionate pe o perioad? de mai mul?i ani, ulterior plas?rii (a se vedea prin analogie Hot?rârea din 3 septembrie 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C?463/14, EU:C:2015:542, punctul 49).

31 Rezult? din ceea ce preced? c?, sub rezerva verific?rilor care sunt de competen?a instan?ei de trimitere, trebuie s? se considere c? faptul generator ?i exigibilitatea taxei aferente unei presta?ii, precum cea în discu?ie în litigiul principal, intervin nu la data plas?rii, ci la expirarea perioadelor la care se refer? pl??ile efectuate de club.

32 Având în vedere toate considera?iile precedente, este necesar s? se r?spund? la întreb?rile adresate c? articolul 63 din Directiva TVA coroborat cu articolul 64 alineatul (1) din această directiv? trebuie interpretat în sensul c? se opune s? se considere c? faptul generator ?i exigibilitatea taxei aferente unei prest?ri de servicii de plasare de juc?tori de fotbal profesionist de c?tre un agent precum cea în discu?ie în litigiul principal, care face obiectul unor pl??i e?alonate ?i condi?ionate pe o perioad? de mai mul?i ani ulterior plas?rii, intervin la data acesteia din urm?.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

33 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a ?asea) declar?:

Articolul 63 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? coroborat cu articolul 64 alineatul (1) din această directiv? trebuie interpretat în sensul c? se opune s? se considere c? faptul generator ?i exigibilitatea taxei aferente unei prest?ri de servicii de plasare de juc?tori de fotbal profesionist de c?tre un agent precum cea în discu?ie în litigiul principal, care face obiectul unor pl??i e?alonate ?i condi?ionate pe o perioad? de mai mul?i ani ulterior plas?rii, intervin la data acesteia din urm?.

Semn?turi

* Limba de procedur?: germana.