

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-324 din 2020, X-Beteiligungsgesellschaft mbH, faptul generator al TVA în cazul unei prestări de servicii cu plata în rate.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera întâi)

28 octombrie 2021

„Trimitere preliminară – Directiva 2006/112/CE – Taxă pe valoarea adăugată (TVA) – Prestare de servicii – Articolul 63 – Exigibilitatea TVA-ului – Articolul 64 alineatul (1) – Noțiunea de «prestație care determină plăți succesive» – Prestație cu caracter punctual remunerată printr-o plată eșalonată – Articolul 90 alineatul (1) – Reducerea bazei de impozitare – Noțiunea de «neplata prețului»”

În cauza C-324/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania), prin decizia din 7 mai 2020, primită de Curte la 22 iulie 2020, în procedura

Finanzamt B

împotriva

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

CURTEA (Camera întâi),

compusă din domnul L. Bay Larsen, vicepreședinte, îndeplinind funcția de președinte al Camerei întâi, și domnii J. C. Bonichot (raportor) și M. Safjan, judecător,

avocat general: domnul M. Szpunar,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru X-Beteiligungsgesellschaft mbH, de O. Pantle, Rechtsanwalt;
- pentru guvernul german, de J. Möller și S. Heimerl, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de J. Jokubauskaitė și L. Mantl, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 1 iulie 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 64 alineatul (1) și a articolului 90 alineatul (1) 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).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Finanzamt B (Administrația fiscală B, Germania), pe de o parte, și X-Beteiligungsgesellschaft mbH, pe de altă parte, în legătură cu caracterul exigibil al taxei pe valoarea adăugată (TVA) datorate pentru o prestare de servicii care a făcut obiectul unei remunerații în mai multe tranșe.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Considerentul (24) al Directivei 2006/112 are următorul cuprins:

„Conceptele de fapt generator și exigibilitate a TVA este necesar să fie armonizate în cazul în care introducerea sistemului comun privind TVA și orice modificare ulterioară a acestuia produc efecte în același timp în toate statele membre.”

4 Potrivit articolului 14 alineatul (2) din această directivă:

„Pe lângă operațiunea prevăzută la alineatul (1), fiecare dintre următoarele operațiuni este considerată livrare de bunuri:

[...]

(b) predarea efectivă a bunurilor în temeiul unui contract de închiriere a bunurilor pe o anumită perioadă sau de vânzare cu plata în rate a bunurilor, care prevede că, în condiții normale, dreptul de proprietate este dobândit cel mai târziu la plata ultimei rate;

[...]”

5 Titlul VI din Directiva 2006/112, referitor la faptul generator și la exigibilitatea taxei, cuprinde capitolul 2, intitulat „Livrarea de bunuri și prestarea de servicii”, în care figurează articolele 63-67 din directiva menționată.

6 Potrivit articolului 63 din aceeași directivă:

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

7 Articolul 64 din Directiva 2006/112 prevede:

„(1) 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.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(2) Statele membre pot prevedea că, în anumite cazuri, livrarea continuă de bunuri sau prestarea continuă de servicii pe o anumită perioadă de timp se consideră efectuată la intervale de cel puțin un an.”

8 Potrivit articolului 66 din această directivă:

„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.”

9 Figurând în titlul VII din Directiva 2006/112, denumit „Baza de impozitare”, articolul 90 din aceasta are următorul cuprins:

„(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).”

10 Articolul 193 din această directivă prevede:

„TVA se plătește de orice persoană impozabilă ce efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, cu excepția cazului în care se plătește de o altă persoană în conformitate cu articolele 194-199 și articolul 202.”

11 Articolul 226 din directiva menționată prevede:

„Fără a aduce atingere dispozițiilor speciale prevăzute de prezenta directivă, este necesar să se menționeze doar următoarele detalii în scopuri de TVA pe facturile emise în temeiul articolelor 220 și 221:

[...]

(6) cantitatea și natura bunurilor livrate sau volumul și natura serviciilor prestate;

(7) data la care s-a efectuat sau încheiat livrarea de bunuri sau prestarea de servicii sau data la care s-a efectuat plata avansului prevăzut la punctele 4 și 5 din articolul 220, în măsura în care se poate determina respectiva dată, iar aceasta diferă de data emiterii facturii;

[...]”

Dreptul german

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

12 Articolul 13 alineatul (1) punctul 1 din Umsatzsteuergesetz (Legea privind impozitul pe cifra de afaceri) din 21 februarie 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), în versiunea aplicabilă în litigiul principal (denumită în continuare „UStG”), prevede:

„Impozitul devine exigibil:

1. pentru livrări și alte prestații:

a) la calcularea impozitului în funcție de contraprestațiile financiare 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, contraprestația financiară se stabilește în mod separat. În cazul în care contraprestația financiară 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 contraprestația sau contraprestația parțială;

b) în cazul calculării impozitului în funcție de contraprestațiile financiare încasate (articolul 20), la expirarea perioadei contabile în care au fost încasate aceste contraprestații.

[...]”

13 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

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

[...]”

14 Potrivit articolului 20 prima teză din UStG, un întreprinzător poate fi autorizat să calculeze TVA-ul nu în funcție de contraprestațiile financiare convenite, ci de contraprestațiile financiare încasate, atunci când, printre altele, cifra sa de afaceri nu a depășit un anumit prag în cursul anului calendaristic precedent.

Situația de fapt din litigiul principal și întrebările preliminare

15 În cursul anului 2012, X a furnizat T-GmbH servicii de intermediere în vederea vânzării unui teren de către această din urmă societate unui terț. Din convenția privind onorariile încheiată la 7 noiembrie 2012 între X și T reiese că la acea dată X își îndeplinise deja obligațiile contractuale.

16 În ceea ce privește remunerarea serviciilor în cauză, convenția respectivă stabilea suma de 1 000 000 de euro, majorată cu TVA, și preciza că această sumă trebuia plătită în tranșe de 200 000

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

de euro, majorate cu TVA. Plățile erau exigibile la interval de un an, prima dintre acestea trebuind să fie efectuată la 30 iunie 2013. La data scadenței fiecărei tranșe, X a emis o factură pentru suma datorată, a procedat la încasarea acesteia și a plătit TVA-ul corespunzător.

17 În urma unui control fiscal, Administrația fiscală B a constatat, printr-o decizie din 22 decembrie 2016, că prestarea de servicii fusese efectuată în cursul anului 2012 și că, prin urmare, X ar fi trebuit să achite TVA-ul aferent aceluiași an pentru suma totală a onorariilor.

18 Întrucât o contestație împotriva acestei decizii a fost respinsă, X a introdus o acțiune la Finanzgericht (Tribunalul Fiscal, Germania), care a admis-o în cea mai mare parte. Această instanță a constatat efectiv că X furnizase serviciile în discuție în litigiul principal în cursul anului 2012. A considerat însă că, exceptând prima tranșă de onorarii, care fusese încasată în cursul anului 2013, contraprestația financiară convenită trebuia considerată nerecuperabilă, în sensul articolului 17 alineatul 2 punctul 1 și al articolului 17 alineatul 1 prima teză din UStG. Astfel cum reiese din decizia de trimitere, Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) s-a întemeiat pe premisa că aplicarea articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ar permite reducerea bazei de impozitare pentru a evita ca persoana impozabilă să fie obligată să plătească mai mulți ani TVA-ul datorat pentru perioada de realizare a prestației, deși nu a primit încă plata integrală a acestei prestații în perioada respectivă.

19 Administrația fiscală B a formulat recurs împotriva deciziei Finanzgericht (Tribunalul Fiscal) la Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală, Germania).

20 Această din urmă instanță ridică problema dacă articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 se aplică unor prestări de servicii punctuale. Deși această dispoziție exclude din domeniul său de aplicare vânzările de bunuri în rate, ea nu ar prevedea o excludere corespunzătoare pentru prestările de servicii remunerate prin plăți eșalonate. Or, aplicarea literală a dispoziției menționate ar putea introduce o diferențiere nejustificată între livrările de bunuri și prestările de servicii. În plus, aceasta ar putea să limiteze în mod nejustificat norma generală prevăzută la articolul 63 din Directiva 2006/112, potrivit căreia, în principiu, taxa devine exigibilă în momentul prestării unui serviciu.

21 Această instanță subliniază, pe de altă parte, că prezenta cauză se distinge de cea aflată la originea Hotărârii din 29 noiembrie 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), în care erau în discuție prestări de servicii ale unui agent sportiv, și anume plasarea unui jucător într-un club de fotbal, remunerația acestui agent fiind legată de menținerea jucătorului plasat în cadrul clubului în cauză. În fapt, litigiul principal privește o situație în care plata tranșelor remunerației convenite este supusă pur și simplu unor termene, iar nu unei condiții privind succesul durabil al intermedierei, a cărei realizare ar fi incertă.

22 Împrejurarea că, în Hotărârea din 29 noiembrie 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970), Curtea s-a referit la Hotărârea din 3 septembrie 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542), în care era în discuție un serviciu oferit în mod permanent pe o perioadă lungă, ar confirma interpretarea potrivit căreia nu pot exista „deconturi sau plăți succesive”, în sensul articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112, decât dacă există un raport între prestațiile în cauză și plățile eșalonate.

23 O astfel de abordare ar corespunde articolului 13 alineatul 1 punctul 1 litera a) a doua și a treia teză din UstG, potrivit căruia caracterul separabil al unei prestații din punct de vedere economic este determinant.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

24 În ipoteza în care aplicarea articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ar trebui înlăturată în cauza principală, instanța de trimitere solicită Curții să se pronunțe cu privire la posibilitatea de a aplica articolul 90 alineatul (1) din această directivă.

25 Instanța menționată amintește că, pentru prestarea de servicii efectuată în cursul anului 2012, X a primit, începând din luna iunie 2013, remunerația sa în mai multe tranșe, majorate de fiecare dată cu TVA. Or, dacă ar trebui să se considere că TVA-ul pentru o prestație punctuală este exigibil în cursul anului în care aceasta este furnizată, persoana impozabilă care acceptă să fie plătită în mai multe tranșe ar fi constrânsă să prefinanțeze TVA-ul. Instanța de trimitere exprimă însă îndoieli cu privire la aspectul dacă obligația de a plăti TVA-ul este conformă cu misiunea persoanelor impozabile care, astfel cum ar decurge din jurisprudența Curții ce rezultă în special din Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), și din Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), acționează în calitate de colectoare de taxe în numele statului.

26 Instanța de trimitere precizează că o asemenea obligație ar putea fi evitată prin reducerea bazei de impozitare în temeiul articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, iar apoi prin reevaluarea ulterioară a acesteia în momentul plății efective a remunerației.

27 În aceste condiții, Bundesfinanzhof (Curtea Federală Fiscală) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții 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]?”

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?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la admisibilitatea întrebărilor

28 După cum rezultă din cadrul factual, astfel cum a fost prezentat de instanța de trimitere, litigiul principal privește o prestare de servicii care a fost executată integral la sfârșitul anului 2012 și a cărei contraprestație a fost plătită, conform prevederilor contractuale, în cinci tranșe anuale începând cu anul următor.

29 În observațiile prezentate Curții, pârâta din litigiul principal contestă această prezentare a situației de fapt. Ea se întemeiază în acest scop pe un document care menționează constatări efectuate cu titlu provizoriu de o instanță germană în cadrul unui alt litigiu decât cel principal.

30 Cu toate acestea, un asemenea document nu este de natură să repună în discuție descrierea cadrului factual așa cum este cuprinsă în decizia de trimitere.

31 Astfel, este suficient să fie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, numai instanța de trimitere este competentă să constate și să aprecieze situația de fapt cu care este sesizată, precum și să interpreteze și să aplice dreptul național. Curtea trebuie să ia în considerare, în cadrul repartizării

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

competențelor între aceasta din urmă și instanțele naționale, contextul factual și normativ în care se încadrează întrebările preliminare astfel cum este definit în decizia de trimitere (Hotărârea din 27 ianuarie 2021, Dexia Nederland, C-229/19 și C-289/19, EU:C:2021:68, punctul 44 și jurisprudența citată).

32 În consecință, întrebările preliminare sunt admisibile.

Cu privire la prima întrebare

33 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii de natură punctuală care face obiectul unei remunerații prin plăți eşalonate intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

34 Trebuie arătat de la bun început că articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în lumina articolului 63 din această directivă, din moment ce prima dispoziție este legată intrinsec de cea de a doua.

35 Pe de o parte, potrivit acestui articol 63, faptul generator intervine și TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile. Pe de altă parte, potrivit articolului 64 alineatul (1), atunci când determină, printre altele, plăți succesive, se consideră că prestările de servicii sunt efectuate, în sensul articolului 63 menționat, la momentul expirării perioadelor la care se referă aceste plăți.

36 Rezultă din coroborarea acestor două dispoziții că, pentru prestațiile care determină plăți succesive, faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă la momentul expirării perioadei la care se referă aceste plăți (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 noiembrie 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970, punctul 28 și jurisprudența citată).

37 În ceea ce privește interpretarea termenilor „prestații care determină plăți succesive”, aceștia ar putea fi înțeleși fie în sensul că includ prestații cu caracter punctual a căror remunerație convenită este plătită în mai multe tranșe, fie în sensul că nu vizează decât prestațiile a căror natură justifică o plată eşalonată, și anume cele care nu sunt furnizate în mod punctual, ci în mod recurent sau continuu, într-o anumită perioadă.

38 Această din urmă interpretare este confirmată de modul de redactare și de obiectul articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112. Astfel, în temeiul acestei dispoziții, momentul nașterii obligației fiscale este stabilit în funcție de expirarea perioadelor la care se referă plățile succesive. Din moment ce aceste plăți constituie în mod necesar contrapartida prestațiilor efectuate, rezultă că dispoziția menționată impune în mod implicit ca acestea să fi fost realizate în perioadele vizate. În aceste condiții, aplicarea articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu poate fi condiționată numai de modul eşalonat de plată a prestației.

39 În consecință, aplicarea acestui articol 64 alineatul (1) presupune un raport între natura prestațiilor în cauză și caracterul eşalonat al plăților, astfel încât această dispoziție nu poate privi o prestație cu caracter punctual, nici chiar în ipoteza în care aceasta face obiectul unei remunerații prin intermediul unor plăți eşalonate.

40 Această interpretare literală a articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 este confirmată de obiectivul său, precum și de sistemul acestei directive.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

41 În această privință, trebuie arătat că articolul 64 alineatul (1) din directiva menționată coroborat cu articolul 63 din aceasta urmărește să faciliteze colectarea TVA-ului și în special stabilirea momentului în care a luat naștere obligația fiscală.

42 Într-adevăr, pentru a stabili momentul în care intervine faptul generator al taxei și în care taxa devine exigibilă, articolul 63 din Directiva 2006/112 impune stabilirea momentului realizării efective a unei prestații. Așa cum a arătat domnul avocat general la punctul 41 din concluzii, acest articol nu precizează ce fapt trebuie considerat drept momentul efectuării prestației, astfel încât revine autorităților și instanțelor naționale competente sarcina să verifice momentul realizării sale efective.

43 În schimb, potrivit articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112, nașterea taxei și exigibilitatea acesteia sunt legate de expirarea perioadelor la care se referă plățile pentru prestațiile efectuate. Această din urmă dispoziție prevede, așadar, o normă juridică ce permite să se determine cu precizie momentul nașterii obligației fiscale cu ajutorul unei ficțiuni legale, ceea ce evită să trebuiască să se efectueze constatările de fapt necesare pentru stabilirea momentului realizării efective a unei prestații.

44 Mai precis, astfel cum Curtea a constatat deja, în cazul în care se aplică articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112, este suficient ca perioadele de prestare a serviciilor la care se referă plățile succesive să fie menționate pe facturi pentru ca persoana impozabilă să îndeplinească cerințele care decurg din articolul 226 punctul 7 din această directivă, în temeiul căruia factura conține data la care s-a efectuat sau s-a încheiat prestarea de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punctele 29-31).

45 Totuși, recurgerea la articolul 64 alineatul (1) din directiva menționată, ca normă juridică prin care se urmărește stabilirea momentului în care ia naștere obligația fiscală, nu se impune decât în măsura în care momentele de realizare efectivă a prestațiilor nu sunt univoce și pot determina aprecieri diferite, situație care se regăsește atunci când acestea sunt efectuate, ca urmare a caracterului lor continuu sau recurent, în una sau în mai multe perioade determinate.

46 În schimb, astfel cum a arătat în esență domnul avocat general la punctul 44 din concluzii, în cazul în care momentul executării prestației este univoc, în special atunci când prestația are un caracter punctual și există un moment precis care permite să se stabilească faptul că realizarea sa este finalizată, în conformitate cu raportul contractual dintre părțile la operațiunea în cauză, articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu se poate aplica fără a încălca termenii clari ai articolului 63 din aceeași directivă.

47 În plus, în conformitate cu această din urmă dispoziție, interpretată în lumina considerentului (24) al Directivei 2006/112, nașterea obligației de plată a TVA-ului și exigibilitatea sa nu sunt elemente de care pot dispune în mod liber părțile la un contract. Dimpotrivă, legiuitorul Uniunii a intenționat să realizeze o armonizare maximă a datei la care ia naștere obligația fiscală în toate statele membre pentru a garanta o prelevare uniformă a acestei taxe (Hotărârea din 2 mai 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, punctul 22 și jurisprudența citată).

48 Prin urmare, ar fi contrar articolului 63 din Directiva 2006/112 să se permită unei persoane impozabile care a efectuat o prestație cu caracter punctual, încheind un acord de eșalonare a plăților pentru a remunera această prestație, să opteze pentru aplicarea articolului 64 alineatul (1) din această directivă și să stabilească astfel ea însăși momentul nașterii obligației de plată și al exigibilității TVA-ului.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

49 O asemenea interpretare a articolului 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 ar fi totodată dificil de conciliat cu articolul 66 literele (a) și (b) din directiva menționată. Astfel, în temeiul acestor dispoziții, statele membre pot prevedea, prin derogare de la articolele 63-65 din aceeași directivă, ca TVA-ul să devină exigibil, pentru anumite operațiuni sau anumite categorii de persoane impozabile, cel târziu la emiterea facturii sau la încasarea prețului. Or, articolul 66 literele (a) și (b) din Directiva 2006/112 ar fi golit în mare măsură de conținutul său în cazul în care persoanele impozabile ar putea, în funcție de modalitățile de remunerare prevăzute prin contract, să moduleze ele însele, în locul statelor membre, momentul nașterii și al exigibilității TVA-ului.

50 Pe de altă parte, nu se poate deduce din jurisprudența Curții că articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 se poate aplica chiar și în prezența unor prestații cu caracter punctual. Astfel, cauzele în care Curtea a admis aplicabilitatea acestei dispoziții priveau prestări de servicii furnizate în perioade determinate pe baza unor raporturi contractuale care stabileau obligații cu caracter continuu, indiferent dacă este vorba despre închirierea unui vehicul (Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97), despre furnizarea de consultanță de natură juridică, comercială și financiară (Hotărârea din 3 septembrie 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, și Hotărârea din 15 septembrie 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690) sau chiar despre plasarea și menținerea unui jucător într-un club de fotbal (Hotărârea din 29 noiembrie 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).

51 Nici împrejurarea că persoanele impozabile ar putea fi puse în situația să prefinanțeze TVA-ul pe care trebuie să îl plătească statului atunci când furnizează prestații cu caracter punctual a căror remunerație este eșalonată nu poate infirma concluziile care figurează la punctele 39 și 48 din prezenta hotărâre.

52 Desigur, potrivit unei jurisprudențe constante, în conformitate cu principiul neutralității TVA-ului, întreprinzătorul, în calitate sa de collector de taxe în contul statului, trebuie să fie degrevat în întregime de sarcina taxei datorate sau achitate în cadrul activităților sale economice, ele însele supuse la plata TVA-ului [Hotărârea din 15 octombrie 2020, E. (TVA – Reducere a bazei de impozitare), C-335/19, EU:C:2020:829, punctul 31 și jurisprudența citată].

53 Totuși, așa cum a arătat domnul avocat general la punctul 62 din concluzii, rolul persoanelor impozabile nu se limitează la cel de colectare a TVA-ului. În conformitate cu articolul 193 din Directiva 2006/112, acestora li se adresează, în principiu, obligația de plată a taxei atunci când efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii impozabilă, fără ca această obligație să fie condiționată de perceperea prealabilă a contraprestației sau, cel puțin, a cuantumului taxei achitate în aval.

54 Astfel, în temeiul articolului 63 din Directiva 2006/112, TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile, și anume odată cu realizarea operațiunii în cauză, indiferent de problema dacă a fost sau nu a fost achitată contraprestația. Prin urmare, TVA-ul este datorat autorității fiscale de către furnizorul unui bun sau prestatorul unui serviciu chiar dacă nu a primit încă din partea clientului său plata corespunzătoare operațiunii realizate (Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, EU:C:2011:530, punctul 46).

55 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare preliminară că articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii de natură punctuală care face obiectul unei remunerații prin plăți eșalonate nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

Cu privire la a doua întrebare

56 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere urmărește să afle dacă articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în prezența unui acord de eşalonare a plăților, neplata unei tranșe din remunerație înainte de exigibilitatea acesteia trebuie calificată drept neplată a prețului, în sensul acestei dispoziții, și poate, ca urmare a acestui fapt, să determine o reducere a bazei de impozitare.

57 Trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 prevede reducerea bazei de impozitare în cazul anulării, al refuzului, al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare.

58 După cum reiese din jurisprudența Curții, în situațiile pe care le vizează, această dispoziție obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, quantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă. Dispoziția menționată reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei 2006/112, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv, și al cărui corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate percepe cu titlu de TVA un quantum mai mare decât cel pe care l-a perceput persoana impozabilă însăși (Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Inगतlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punctul 26 și jurisprudența citată).

59 În ceea ce privește neplata parțială sau totală a contraprestației, aceasta nu poate, spre deosebire de rezoluțiunea sau de anularea contractului, să repună părțile în situația care le era proprie anterior încheierii contractului. Dacă neplata intervine fără să fi avut loc rezoluțiunea ori anularea contractului, cumpărătorul bunului sau beneficiarul prestației rămâne obligat la plata prețului convenit, iar vânzătorul bunului sau prestatorul dispune în continuare, în principiu, de creanța sa, de care se poate prevala în justiție. Nu se poate exclude însă ca o astfel de creanță să devină de fapt definitiv nerecuperabilă, neplata fiind caracterizată de incertitudinea inerentă naturii sale nedefinitive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 12 octombrie 2017, Lombard Inगतlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, punctele 29 și 30).

60 Astfel, neplata contraprestației, în sensul articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, vizează numai situațiile în care beneficiarul unei livrări de bunuri sau al unei prestări de servicii nu se achită ori nu se achită decât în parte de o creanță pe care o datorează totuși în temeiul acestui contract încheiat cu furnizorul sau cu prestatorul (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iulie 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, punctul 36 și jurisprudența citată).

61 În lumina acestei jurisprudențe, trebuie să se constate că plata remunerației datorate pentru o prestare de servicii în tranșe, în conformitate cu contractul stabilit de părți, nu se încadrează în ipoteza neplății contraprestației, prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112.

62 Astfel, pe de o parte, această modalitate de plată nu modifică quantumul remunerației pe care persoana impozabilă se prezumă că o obține sau pe care poate, de fapt, să o recupereze. În aceste condiții, baza de impozitare rămâne neschimbată, iar administrația fiscală nu încasează, cu titlu de TVA, un quantum superior celui corespunzător remunerației persoanei impozabile. Pe de altă parte, din moment ce, înainte de data scadenței unei tranșe de onorarii, aceasta nu este exigibilă, o asemenea situație nu poate fi asimilată unei situații în care beneficiarul prestației nu își achită decât parțial creanța pe care o datorează.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

63 Pe de altă parte, după cum reiese deja din considerațiile de la punctele 51-54 din prezenta hotărâre, în vederea interpretării articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112, împrejurarea că, în anumite ipoteze, o persoană impozabilă poate fi obligată să prefinanțeze TVA-ul pe care trebuie să îl plătească administrației fiscale este lipsită de relevanță.

64 Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că, în prezența unui acord de eșalonare a plății, neplata unei tranșe din remunerație înainte de exigibilitatea acesteia nu poate fi calificată drept neplată a prețului, în sensul acestei dispoziții, și nu poate, ca urmare a acestui fapt, să determine o reducere a bazei de impozitare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

65 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera întâi) declară:

1) Articolul 64 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii de natură punctuală care face obiectul unei remunerații prin plăți eșalonate nu intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții.

2) Articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE trebuie interpretat în sensul că, în prezența unui acord de eșalonare a plăților, neplata unei tranșe din remunerație înainte de exigibilitatea acesteia nu poate fi calificată drept neplată a prețului, în sensul acestei dispoziții, și nu poate, ca urmare a acestui fapt, să determine o reducere a bazei de impozitare.