

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

29 de novembro de 2018 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Tributação das agências de jogadores de futebol profissional – Pagamento em prestações e sujeito a uma condição – Facto gerador, exigibilidade e cobrança do imposto»

No processo C-548/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por decisão de 21 de junho de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de setembro de 2017, no processo

Finanzamt Goslar

contra

baumgarten sports & more GmbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot (relator), presidente da Primeira Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, E. Regan e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da baumgarten sports & more GmbH, por A. Brennecke,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze e R. Kanitz, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e A. C. Becker, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 63.º e 90.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Goslar (Serviço de Finanças de Goslar, Alemanha) à baumgarten Sports & more GmbH (a seguir «sociedade»), a propósito da sujeição de pagamentos em prestações ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 63.º da Diretiva IVA dispõe:

«O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.»

4 O artigo 64.º, n.º 1, desta diretiva prevê:

«Quando deem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, as entregas de bens, que não sejam as que têm por objeto a locação de um bem durante um período determinado ou a venda a prestações de um bem, referidas na alínea b) do n.º 2 do artigo 14.º, e as prestações de serviços, consideram-se efetuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos.»

5 Nos termos do artigo 65.º da referida diretiva:

«Em caso de pagamentos por conta antes da entrega de bens ou da prestação de serviços, o imposto torna-se exigível no momento da cobrança e incide sobre o montante recebido.»

6 O artigo 66.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Em derrogação do disposto nos artigos 63.º, 64.º e 65.º, os Estados-Membros podem prever que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível num dos seguintes momentos:

- a) O mais tardar, no momento da emissão da fatura;
- b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;
- c) Nos casos em que a fatura não seja emitida ou seja emitida tardiamente, dentro de um prazo fixado a contar da data do facto gerador.»

7 Nos termos do artigo 90.º desta diretiva:

«1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efetuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

2. Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1.»

Direito alemão

8 O § 13, n.º 1, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») dispõe:

«O imposto torna-se exigível

1. relativamente a entregas de bens e outras prestações

a) no caso de liquidação do imposto segundo a contrapartida convencionada (§ 16, n.º 1, primeira frase), no termo do período de declaração em que as prestações foram realizadas. O mesmo se aplica a prestações parciais. Estas existem quando é acordada uma contrapartida separada para uma determinada parte de uma prestação economicamente separável. Se for recebida a contrapartida ou parte dela antes de ter sido realizada a prestação ou parte da prestação, o imposto torna-se exigível no termo do período de declaração em que a contrapartida ou parte da contrapartida tiver sido recebida,

b) no caso de liquidação do imposto segundo a contrapartida recebida (§ 20), no termo do período de declaração em que as contrapartidas tiverem sido recebidas.»

9 O § 17 da UStG prevê:

«1) Se o valor tributável relativo a uma operação tributável tiver sido modificado nos termos do § 1, n.º 1, ponto 1, a empresa que tiver realizado esta operação deve corrigir o montante do imposto devido correspondente. [...]

2) O n.º 1 aplica-se, *mutatis mutandis*, quando

1. a contrapartida convencionada para uma entrega de bens tributável, para outra prestação ou para uma aquisição intracomunitária se tenha tornado incobrável. Se a contrapartida vier a ser recebida posteriormente, devem ser corrigidos novamente o montante do imposto e a dedução do imposto pago a montante.

[...]»

10 O § 20, primeira frase, da UStG prevê:

«O Serviço de Finanças pode autorizar, a pedido de uma empresa,

1. cujo volume total de negócios (§ 19, n.º 3) no ano civil anterior não tiver sido superior a 500 000 euros, ou

2. que, nos termos do § 148 do Abgabenordnung (Código Tributário) esteja isenta da obrigação de manter contabilidade e apresentar anualmente o inventário e as contas, ou

3. que realiza operações no âmbito de uma profissão liberal na aceção do § 18, n.º 1, ponto 1, da Einkommensteuergesetz (Código do imposto sobre o rendimento),

a liquidar o imposto não sobre as contrapartidas convencionadas (§ 16, n.º 1, primeira frase), mas sobre as contrapartidas recebidas.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 A sociedade presta serviços como agente desportivo no setor do futebol profissional.

12 No caso de colocação bem-sucedida de um jogador num clube, a sociedade recebe uma

comissão desse clube, desde que o jogador assine posteriormente um contrato de trabalho e seja titular de uma licença emitida pela Deutsche Fußball Liga GmbH (Liga Alemã de Futebol).

13 Esta comissão é paga à sociedade com uma periodicidade semestral, enquanto o jogador mantiver o contrato com o referido clube e seja titular de uma licença da Liga Alemã de Futebol.

14 A sociedade sujeitou o seu volume de negócios referente ao ano 2012 a tributação em função da contrapartida financeira acordada, prevista no § 13, n.º 1, ponto 1, alínea a), da UStG.

15 Em 2015, na sequência de uma fiscalização, o Serviço de Finanças de Goslar considerou que, atendendo às «regras contabilísticas», a sociedade devia, desde o ano 2012, ter sujeitado a IVA as comissões correspondentes a contratos a termo de jogadores que cessassem durante o ano 2015, e emitiu um aviso retificativo neste sentido.

16 Não concordando com este método, a sociedade intentou uma ação no tribunal de primeira instância e obteve ganho de causa. Defendeu com sucesso que as comissões em questão não eram certas e que o IVA correspondente só devia ser exigível na data em que fossem efetivamente recebidas.

17 O Serviço de Finanças de Goslar interpôs recurso de «Revision» no Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha).

18 Este órgão jurisdicional interroga-se sobre a interpretação do artigo 63.º da Diretiva IVA, que consagra a regra de que o imposto relativo a uma prestação de serviços é exigível no momento em que esta é efetuada. Questiona-se sobre se esta disposição pode ser objeto de uma interpretação restritiva para, em substância, considerar a prestação como ainda não efetuada, quando a sua contrapartida financeira ainda não se venceu ou é condicional, como é o caso no processo principal.

19 Em função da resposta a esta primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta igualmente se o facto de o sujeito passivo efetuar um «adiantamento» ao Tesouro é compatível com alguns princípios do direito relativo ao IVA, bem como com os princípios gerais da igualdade e da proporcionalidade. As suas dúvidas baseiam-se, em substância, na comparação, que está no centro do debate entre os juízes competentes para apreciar o mérito, das respetivas situações de um sujeito passivo como o que está em causa no processo principal e de um sujeito passivo que seria tributado segundo o método da «compatibilidade de caixa».

20 Em relação à interpretação solicitada do artigo 63.º da Diretiva IVA, o órgão jurisdicional de reenvio coloca igualmente uma questão sobre a interpretação do artigo 90.º da mesma, que diz respeito ao direito à redução do valor tributável em sede de IVA, em determinadas circunstâncias, nomeadamente em caso de não pagamento da contrapartida da prestação. Neste contexto, pretende saber se, na hipótese de a Diretiva IVA não se opor a que o sujeito passivo antecipe, durante vários anos, o imposto, os Estados-Membros podem conceder esta dedução a partir do período de tributação em curso, e não, como parece resultar da letra desse artigo, posteriormente à realização da prestação.

21 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 63.º da [Diretiva IVA], tendo em conta a missão que cabe ao sujeito passivo como cobrador do imposto por conta da Administração Fiscal, ser restritivamente interpretado no sentido de que o montante a receber pela prestação

a) se venceu ou

b) pelo menos, é devido incondicionalmente?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão: o sujeito passivo é obrigado a pré-financiar o imposto devido pela prestação durante um período de dois anos, quando só tem a possibilidade de receber (em parte) o pagamento da sua prestação dois anos após a ocorrência do facto gerador do imposto?

3) Em caso de resposta afirmativa à segunda questão: tendo em conta os poderes que lhes são conferidos pelo artigo 90.º, segundo parágrafo, da [Diretiva IVA], podem os Estados-Membros aplicar desde logo relativamente ao período de tributação em que o imposto se torna exigível uma retificação em conformidade com o artigo 90.º, primeiro parágrafo, da [Diretiva IVA], quando o sujeito passivo só tem a possibilidade de receber o montante a cobrar, por o mesmo ainda não estar vencido, dois anos após a ocorrência do facto gerador do imposto?»

Quanto às questões prejudiciais

22 A título preliminar, há que recordar que, segundo jurisprudência constante, no âmbito do processo de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça instituído pelo artigo 267.º TFUE, cabe a este dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, incumbe ao Tribunal, se necessário, reformular as questões que lhe são submetidas. Além disso, o Tribunal pode ser levado a tomar em consideração normas de direito da União a que o juiz nacional não fez referência no enunciado da sua questão (Acórdão de 1 de fevereiro de 2017, Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, n.º 20 e jurisprudência aí referida).

23 No caso vertente, as questões do órgão jurisdicional de reenvio têm como ponto de partida uma dúvida quanto à questão de saber se o artigo 63.º da Diretiva IVA pode ser interpretado restritivamente, de forma que uma prestação de serviços não deva ser considerada «efetuada», na aceção desta disposição, quando a remuneração correspondente não é exigível nem devida incondicionalmente, conduzindo assim a uma exigibilidade parcial do IVA.

24 Ora, verifica-se, a este respeito, que o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA, na medida em que determina o momento em que as prestações de serviços devem ser consideradas «efetuadas» quando «deem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos», é igualmente relevante para a aplicação das disposições relativas ao IVA a uma situação como a que está em causa no processo principal.

25 Por conseguinte, há que entender que, com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 63.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 64.º, n.º 1, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que se considere que o facto gerador e a exigibilidade do imposto relativo a uma prestação de serviços de colocação de jogadores de futebol profissional por um agente, como a que está em causa no processo principal, que é objeto de pagamentos em prestações e condicionais ao longo de vários anos após a colocação, ocorrem à data desta última.

26 A este respeito, importa recordar, por um lado, que, segundo o artigo 63.º da Diretiva IVA, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto se torna exigível no momento em que é efetuada a prestação de serviços.

27 Por outro lado, nos termos do artigo 64.º, n.º 1, desta diretiva, quando deem origem a

pagamentos sucessivos, as prestações de serviços consideram-se efetuadas, na aceção do artigo 63.º, no termo do prazo a que se referem esses pagamentos.

28 Resulta da aplicação conjugada destas duas disposições que, relativamente às prestações que deem lugar a pagamentos sucessivos, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no termo do período a que se referem esses pagamentos (v., neste sentido, Acórdão de 3 de setembro de 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, n.º 50).

29 Cabe, em princípio, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a prestação em causa no processo principal é efetivamente daquelas que «[dão] origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos», na aceção do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

30 No entanto, a fim de dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, importa salientar que parece ser esse o caso de uma prestação como a que está em causa no processo principal, que consiste em negociar a colocação de um jogador por um determinado número de épocas num clube e que é remunerada através de pagamentos em prestações e condicionais ao longo de vários anos após a colocação (v., por analogia, Acórdão de 3 de setembro de 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/14, EU:C:2015:542, n.º 49).

31 Resulta do que precede que, sob reserva das verificações que incumbem ao órgão jurisdicional de reenvio, deve considerar-se que o facto gerador e a exigibilidade do imposto relativo a uma prestação como a que está em causa no processo principal não ocorrem à data da colocação, mas à data do termo dos períodos a que se referem os pagamentos efetuados pelo clube.

32 Tendo em conta o conjunto das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 63.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 64.º, n.º 1, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que se considere que o facto gerador e a exigibilidade do imposto relativo a uma prestação de serviços de colocação de jogadores de futebol profissional por um agente, como a que está em causa no processo principal, que é objeto de pagamentos em prestações e condicionais ao longo de vários anos após a colocação, ocorrem à data desta última.

Quanto às despesas

33 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) declara:

O artigo 63.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjugação com o artigo 64.º, n.º 1, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que se considere que o facto gerador e a exigibilidade do imposto relativo a uma prestação de serviços de colocação de jogadores de futebol profissional por um agente, como a que está em causa no processo principal, que é objeto de pagamentos em prestações e condicionais ao longo de vários anos após a colocação, ocorrem à data desta última.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.