

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

28 de outubro de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial – Diretiva 2006/112/CE – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Prestação de serviços – Artigo 63.º – Exigibilidade do IVA – Artigo 64.º, n.º 1 – Conceito de “prestação que dá origem a pagamentos sucessivos” – Prestação de caráter pontual remunerada por um pagamento fracionado – Artigo 90.º, n.º 1 – Redução do valor tributável – Conceito de “não pagamento do preço”»

No processo C-324/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 7 de maio de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de julho de 2020, no processo

Finanzamt B

contra

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: L. Bay Larsen, vice-presidente, exercendo funções de presidente da Primeira Secção, N. Jääskinen e J.-C. Bonichot (relator) e M. Safjan, juiz,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da X-Beteiligungsgesellschaft mbH, por O. Pantle, Rechtsanwalt,
- em representação do Governo alemão, por J. Möller e S. Heimerl, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e L. Mantl, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 1 de julho de 2021,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 64.º, alínea a), e do artigo 90.º, n.º 1, 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).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt B (Serviço de Finanças B, Alemanha) à X?Beteiligungsgesellschaft mbH a respeito da exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido a título de uma prestação de serviços que foi objeto de uma remuneração em várias prestações.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O considerando 24 da Diretiva 2006/112 tem a seguinte redação:

«As noções de facto gerador e de exigibilidade do imposto deverão ser harmonizadas, a fim de que a aplicação e as alterações posteriores do sistema comum do IVA produzam efeitos na mesma data em todos os Estados-Membros.»

4 Nos termos do artigo 14.º, n.º 2, desta diretiva:

«Para além da operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:

[...]

b) A entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;

[...]»

5 O título VI da Diretiva 2006/112, relativo ao facto gerador e à exigibilidade do imposto, inclui um capítulo 2, intitulado «Entregas de bens e prestações de serviços», no qual figuram os artigos 63.º a 67.º da referida diretiva.

6 Segundo o artigo 63.º da mesma diretiva:

«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.»

7 O artigo 64.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«1. 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.

2. Os Estados-Membros podem prever que, em determinados casos, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas de forma continuada ao longo de determinado período sejam consideradas concluídas após o prazo de um ano.»

8 Nos termos do artigo 66.º desta diretiva:

«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.»

9 O artigo 90.º da Diretiva 2006/112, que figura no título VII desta diretiva com a epígrafe «Valor tributável», tem a seguinte redação:

«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.»

10 O artigo 193.º desta diretiva dispõe:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º»

11 O artigo 226.º da referida diretiva prevê:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[...]

6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados;

7) A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da fatura;

[...]»

Direito alemão

12 O § 13, n.º 1, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei Relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios), de 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (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 provisória em que as contrapartidas tiverem sido recebidas.

[...]]»

13 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.

[...]]»

14 Segundo o § 20, primeiro período, da UStG, um empresário pode ser autorizado a calcular o IVA não sobre as contrapartidas financeiras convencionadas mas sobre as contrapartidas financeiras recebidas quando, nomeadamente, o seu volume de negócios no ano civil anterior não tiver sido superior a um determinado limite.

Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 Em 2012, X prestou serviços de mediação à T GmbH com vista à venda de um terreno por esta última sociedade a um terceiro. Resulta da convenção de honorários celebrada em 7 de novembro de 2012 entre X e T que, nessa data, X já tinha cumprido as suas obrigações contratuais.

16 No que respeita à remuneração dos serviços em causa, esse acordo fixava o montante em 1 000 000 euros, acrescido de IVA, e precisava que esse montante devia ser pago em prestações de 200 000 euros, acrescidas de IVA. Os pagamentos eram exigíveis com periodicidade anual, devendo o primeiro ser efetuado em 30 de junho de 2013. Quando do vencimento de cada prestação, X emitiu uma fatura no montante devido, procedeu à sua cobrança e pagou o IVA correspondente.

17 Na sequência de uma inspeção fiscal, o Serviço de Finanças B declarou, por Decisão de 22 de dezembro de 2016, que a prestação de serviços tinha sido efetuada em 2012 e que, por conseguinte, X devia ter pago a título desse mesmo ano o IVA sobre o montante total dos honorários.

18 Perante o indeferimento de uma reclamação apresentada contra essa decisão, X interpôs recurso para o Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha), que, no essencial, lhe deu provimento. Esse órgão jurisdicional constatou efetivamente que X tinha prestado os serviços em causa no processo principal durante o ano de 2012. Todavia, considerou que, com exceção da primeira prestação de honorários, que tinha sido cobrada em 2013, a contrapartida financeira

acordada devia ser considerada incobrável na aceção do § 17.º, n.º 2, ponto 1, e do § 17.º, n.º 1, primeiro período, da UStG. Como resulta da decisão de reenvio, o Finanzgericht (Tribunal Tributário) baseou-se na premissa de que a aplicação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 permitia reduzir o valor tributável a fim de evitar que o sujeito passivo fosse obrigado a adiantar, durante vários anos, o IVA devido relativamente ao período de realização da prestação, quando ainda não recebeu o pagamento integral dessa prestação durante esse período.

19 O Serviço de Finanças B interpôs recurso de *Revision* da decisão do Finanzgericht (Tribunal Tributário) no Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha).

20 Esse último órgão jurisdicional interroga-se sobre a questão de saber se o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 se aplica a prestações de serviços pontuais. Embora esta disposição exclua do seu âmbito de aplicação as vendas de bens a prestações, não prevê uma exclusão correspondente para as prestações de serviços remuneradas por pagamentos fracionados. Ora, a aplicação literal da referida disposição poderia introduzir uma diferenciação injustificada entre as entregas de bens e as prestações de serviços. Além disso, poderia indevidamente limitar a regra geral do artigo 63.º da Diretiva 2006/112, por força da qual, em princípio, o imposto se torna exigível no momento em que é efetuada a prestação de serviços.

21 Esse órgão jurisdicional sublinha, por outro lado, que o presente processo se distingue do que deu origem ao Acórdão de 29 de novembro de 2018, *baumgarten sports more* (C-548/17, EU:C:2018:970), no qual estavam em causa prestações de serviços de um agente desportivo, a saber, a colocação de um jogador num clube de futebol, em que a remuneração desse agente estava ligada à manutenção do jogador colocado no clube em causa. Com efeito, o processo principal diz respeito a uma situação em que o pagamento das prestações da remuneração acordada está simplesmente sujeito a prazos, e não a uma condição relativa ao sucesso duradouro da intermediação, cuja realização é incerta.

22 O facto de, no Acórdão de 29 de novembro de 2018, *baumgarten sports more* (C-548/17, EU:C:2018:970), o Tribunal de Justiça se ter referido ao Acórdão de 3 de setembro de 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), no qual estava em causa um serviço prestado de forma permanente durante um longo período, confirma a interpretação segundo a qual só pode haver «pagamentos por conta ou [...] pagamentos sucessivos» na aceção do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 se existir uma relação entre as prestações em causa e os pagamentos fracionados.

23 Tal abordagem corresponde ao artigo 13.º, n.º 1, ponto 1, alínea a), segundo e terceiro períodos, da UStG, por força do qual o caráter separável de uma prestação do ponto de vista económico é determinante.

24 Na hipótese de a aplicação do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 dever ser afastada no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio interroga o Tribunal de Justiça sobre a possibilidade de aplicar o artigo 90.º, n.º 1, desta diretiva.

25 Esse órgão jurisdicional recorda que, relativamente à prestação de serviços efetuada em 2012, X recebeu, a partir do mês de junho de 2013, a sua remuneração em várias prestações, acrescidas, cada uma, do IVA. Ora, se se devesse considerar que o IVA correspondente a uma prestação pontual é exigível no ano em que esta é efetuada, o sujeito passivo que aceita ser pago em várias prestações seria obrigado a financiar antecipadamente o IVA. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas quanto à questão de saber se a obrigação de adiantar o IVA está em conformidade com a missão dos sujeitos passivos que, como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante, nomeadamente, dos Acórdãos de 20 de outubro de 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846), e de 21 de fevereiro de 2008, *Netto Supermarkt*

(C-271/06, EU:C:2008:105), atuam como cobradores de impostos por conta do Estado.

26 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que tal obrigação pode ser evitada com a redução do valor tributável em aplicação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, e depois pela sua posterior reavaliação no momento do pagamento efetivo da remuneração.

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

«1) A estipulação de um pagamento em prestações é suficiente para considerar que uma prestação de serviços efetuada uma única vez e, portanto, não ao longo de um período de tempo dá origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, na aceção do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva [2006/112]?

2) Subsidiariamente, em caso de resposta negativa à primeira questão: verifica-se uma situação de não pagamento, na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva [2006/112], quando o sujeito passivo, no momento da prestação dos seus serviços, estipula que a mesma será remunerada em cinco prestações anuais, e o direito nacional prevê que, no caso de pagamento posterior, se deve realizar uma correção, através da qual se dá sem efeito a redução do valor tributável anteriormente efetuada, nos termos desse artigo?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade das questões

28 Como resulta do quadro factual, conforme apresentado pelo órgão jurisdicional de reenvio, o litígio no processo principal diz respeito a uma prestação de serviços que foi integralmente executada no final do ano de 2012 e cuja contrapartida foi paga, em conformidade com as estipulações contratuais, em cinco prestações anuais a partir dos anos seguintes.

29 Nas observações que apresentou ao Tribunal de Justiça, a recorrida no processo principal contesta esta apresentação dos factos. Para esse efeito, baseia-se num documento que expõe as constatações efetuadas, a título provisório, por um juiz alemão no âmbito de um litígio diferente do litígio no processo principal.

30 Todavia, esse documento não é suscetível de pôr em causa a descrição do quadro factual tal como consta da decisão de reenvio.

31 Com efeito, basta recordar que, em conformidade com jurisprudência constante, o órgão jurisdicional de reenvio tem competência exclusiva para apurar e apreciar os factos do litígio que lhe foi submetido assim como para interpretar e aplicar o direito nacional. Incumbe ao Tribunal de Justiça ter em conta, no âmbito da repartição de competências entre este último e os órgãos jurisdicionais nacionais, o contexto factual e regulamentar em que se inserem as questões prejudiciais, tal como definido pela decisão de reenvio (Acórdão de 27 de janeiro de 2021, Preindl, C-675/19, EU:C:2021:68, n.º 44).

32 Daqui resulta que as questões prejudiciais são admissíveis.

Quanto à primeira questão

33 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços de natureza pontual que é objeto de uma remuneração por pagamentos fracionados está abrangida pelo âmbito de aplicação desta disposição.

34 Antes de mais, importa salientar que o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado à luz do artigo 63.º desta diretiva, uma vez que a primeira disposição está intrinsecamente ligada à segunda.

35 Por um lado, segundo este artigo 63.º o facto gerador do imposto ocorre e o imposto se torna exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços. Por outro lado, por força do referido artigo 64.º, n.º 1, quando deem origem, nomeadamente, a pagamentos sucessivos, as prestações de serviços consideram-se efetuadas, na aceção do referido artigo 63.º, no termo do prazo a que se referem esses pagamentos.

36 Resulta da aplicação conjugada destas duas disposições que, relativamente às prestações que deem origem a pagamentos sucessivos, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no termo dos períodos a que se referem esses pagamentos (v., neste sentido, Acórdão de 29 de novembro de 2018, *Asparuhovo Lake Investment Company*, C-463/17, EU:C:2018:970, n.º 28).

37 Quanto à interpretação dos termos «prestações que deem origem a pagamentos sucessivos», estes podem ser entendidos quer no sentido de que incluem prestações de carácter pontual cuja remuneração acordada é paga em várias prestações quer no sentido de que visam apenas as prestações cuja própria natureza justifica um pagamento fracionado, a saber, as que são efetuadas não de forma pontual mas de forma recorrente ou continuada, durante um certo período.

38 Esta última interpretação é corroborada pela redação e pelo objeto do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Com efeito, por força desta disposição, o momento da constituição da obrigação fiscal é determinado em função do termo dos períodos a que se referem os pagamentos sucessivos. Uma vez que esses pagamentos constituem necessariamente a contrapartida das prestações efetuadas, daqui decorre que a referida disposição exige implicitamente que estas tenham sido realizadas no decurso dos períodos visados. Nestas condições, a aplicação do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 não pode ser condicionada apenas pelo modo fracionado do pagamento da prestação.

39 Por conseguinte, a aplicação deste artigo 64.º, n.º 1, pressupõe uma relação entre a natureza das prestações em causa e o carácter fracionado dos pagamentos, pelo que esta disposição não pode dizer respeito a uma prestação de carácter pontual, mesmo no caso de ser remunerada por pagamentos fracionados.

40 Esta interpretação literal do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 é confirmada pelo seu objetivo e pela sistemática desta diretiva.

41 A este respeito, há que salientar que o artigo 64.º, n.º 1, da referida diretiva, lido em conjugação com o artigo 63.º da mesma diretiva, visa facilitar a cobrança do IVA e, em especial, a determinação do momento em que se constitui a obrigação tributária.

42 Com efeito, para determinar o momento em que o facto gerador do imposto ocorre e em que o imposto se torna exigível, o artigo 63.º da Diretiva 2006/112 exige que seja estabelecido o momento da realização efetiva de uma prestação. Como salientou o advogado-geral no n.º 41

das suas conclusões, este artigo não especifica qual o facto que se deve ter em consideração para fixar o momento em que a prestação é efetuada, pelo que incumbe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais competentes verificar o momento da sua realização efetiva.

43 Em contrapartida, por força do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, o momento da constituição do imposto e a sua exigibilidade estão ligados ao termo do prazo a que se referem os pagamentos relativos às prestações efetuadas. Esta última disposição contém, portanto, uma regra jurídica que permite determinar com precisão o momento da constituição da obrigação fiscal através de uma ficção legal, o que evita ter de proceder às verificações factuais necessárias à determinação do momento da realização efetiva de uma prestação.

44 Mais especificamente, como o Tribunal de Justiça já declarou, no caso de o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 ser aplicável, basta que os períodos de prestação dos serviços a que se referem os pagamentos sucessivos sejam mencionados nas faturas para que o sujeito passivo cumpra as exigências decorrentes do artigo 226.º, ponto 7, desta diretiva, nos termos do qual a fatura inclui a data em que foi efetuada ou concluída a prestação de serviços (v., neste sentido, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.os 29 a 31).

45 Todavia, o recurso ao artigo 64.º, n.º 1, da referida diretiva, enquanto regra jurídica destinada a determinar o momento em que se constitui a obrigação fiscal, só se impõe na medida em que o ou os momentos de realização efetiva das prestações não sejam unívocos e possam dar origem a apreciações diferentes, o que acontece quando estas são, devido ao seu carácter continuado ou recorrente, efetuadas durante um ou vários períodos determinados.

46 Em contrapartida, como salientou, em substância, o advogado-geral no n.º 44 das suas conclusões, no caso de o momento da execução da prestação ser unívoco, nomeadamente quando a prestação tem carácter pontual e há um momento preciso que permite demonstrar que a sua realização está concluída em conformidade com a relação contratual que vincula as partes na operação em causa, o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 não pode ser aplicado sem violar os termos claros do artigo 63.º desta diretiva.

47 Além disso, em conformidade com esta última disposição, lida à luz do considerando 24 da Diretiva 2006/112, o momento da constituição do IVA e a sua exigibilidade não são elementos de que as partes num contrato possam dispor livremente. Pelo contrário, o legislador da União entendeu harmonizar ao máximo a data em que se constitui a obrigação fiscal em todos os Estados-Membros a fim de garantir uma cobrança uniforme desse imposto [Acórdão de 2 de maio de 2019, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/18, EU:C:2019:347, n.º 22].

48 Por conseguinte, seria contrário ao artigo 63.º da Diretiva 2006/112 permitir a um sujeito passivo, que efetuou uma prestação de serviços de carácter pontual, ao mesmo tempo que celebrou um acordo de fracionamento do pagamento da remuneração dessa prestação, optar pela aplicação do artigo 64.º, n.º 1, desta diretiva e determinar, assim, ele próprio, o momento da constituição e da exigibilidade do IVA.

49 Tal interpretação do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 seria também dificilmente coerente com o artigo 66.º, alíneas a) e b), da mesma diretiva. Com efeito, por força destas disposições, os Estados-Membros podem prever, em derrogação dos artigos 63.º a 65.º da mesma diretiva, que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o IVA se torne exigível, o mais tardar, no momento da emissão da fatura ou no momento em que o pagamento é recebido. Ora, o artigo 66.º, alíneas a) e b), da Diretiva 2006/112 ficaria amplamente esvaziado da sua substância se os sujeitos passivos pudessem, em função das modalidades de remuneração previstas contratualmente, modular eles próprios, em vez dos

Estados?Membros, o momento da constituição e da exigibilidade do IVA.

50 Por outro lado, não se pode deduzir da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 se pode aplicar mesmo em presença de prestações de carácter pontual. Com efeito, os litígios em que o Tribunal de Justiça admitiu a aplicabilidade desta disposição referiam-se a prestações de serviços efetuadas durante períodos determinados com base em relações contratuais que estabeleciam obrigações de carácter continuado, quer se trate do aluguer de um veículo (Acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97), da prestação de consultoria jurídica, comercial e financeira (Acórdãos de 3 de setembro de 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, e de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), ou ainda da colocação e da manutenção de um jogador num clube de futebol (Acórdão de 29 de novembro de 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).

51 A circunstância de os sujeitos passivos poderem ter de financiar antecipadamente o IVA que devem pagar ao Estado quando efetuam prestações de serviços de carácter pontual cuja remuneração é fracionada também não pode infirmar as conclusões que figuram nos n.os 39 e 48 do presente acórdão.

52 Efetivamente, resulta de jurisprudência constante que, em conformidade com o princípio da neutralidade do IVA, o empresário, na sua qualidade de cobrador de impostos por conta do Estado, deve ficar totalmente desonerado do encargo do imposto devido ou pago no âmbito das suas atividades económicas sujeitas ao IVA [Acórdão de 15 de outubro de 2020, E. (IVA – Redução do valor tributável), C-335/19, EU:C:2020:829, n.º 31 e jurisprudência referida).

53 Todavia, como salientou o advogado-geral no n.º 62 das suas conclusões, o papel dos sujeitos passivos não se limita ao de cobrar o IVA. Em conformidade com o artigo 193.º da Diretiva 2006/112, em princípio, a obrigação de pagamento do imposto recai sobre eles quando efetuam entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, sem que esta obrigação esteja subordinada à cobrança prévia da contrapartida ou, pelo menos, do montante do imposto pago a jusante.

54 Com efeito, por força do artigo 63.º da Diretiva 2006/112, o IVA torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços, ou seja, no momento da realização da operação em causa, independentemente da questão de saber se a contrapartida devida por essa operação já foi paga. Por conseguinte, o IVA é devido ao Tesouro Público pelo fornecedor de um bem ou pelo prestador de um serviço, mesmo quando este não tenha recebido do seu cliente o pagamento correspondente à operação realizada (Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria, C-274/10, EU:C:2011:530, n.º 46).

55 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão prejudicial que o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços de natureza pontual que é objeto de uma remuneração por pagamentos fracionados não está abrangida pelo âmbito de aplicação desta disposição.

Quanto à segunda questão

56 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, perante um acordo de fracionamento dos pagamentos, a falta de pagamento de uma prestação da remuneração antes de esta ser exigível deve ser qualificado de não pagamento do preço na aceção desta disposição e, por esse facto, dar origem a uma redução do valor tributável.

57 Importa recordar que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 prevê a redução do valor tributável em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução de preço depois de efetuada a operação.

58 Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, nos casos nela previstos, esta disposição obriga os Estados-Membros a reduzirem o valor tributável e, por conseguinte, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que, depois de efetuada uma transação, este não receba uma parte ou a totalidade da contrapartida. Esta disposição constitui a expressão de um princípio fundamental da Diretiva 2006/112, segundo o qual o valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida e que tem por corolário que a autoridade tributária não pode cobrar a título de IVA um montante superior ao montante que o sujeito passivo recebeu (Acórdão de 12 de outubro de 2017, A-PAK CZ, C-127/16, EU:C:2017:759, n.º 26 e jurisprudência referida).

59 No que respeita ao não pagamento parcial ou total da contrapartida, este não pode, contrariamente à resolução ou à anulação do contrato, colocar as partes na situação que tinham anteriormente à celebração do contrato. Se o não pagamento ocorrer sem que tenha havido resolução ou anulação do contrato, o comprador do bem ou o beneficiário da prestação permanece responsável pelo pagamento do preço acordado, e o vendedor do bem ou o prestador do serviço ainda dispõe, em princípio, do seu crédito, que pode invocar em juízo. No entanto, não se pode excluir que esse crédito se torne, de facto, definitivamente incobrável, uma vez que o não pagamento se caracteriza pela incerteza inerente à sua natureza não definitiva (v., neste sentido, Acórdão de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, n.os 29 e 30).

60 Assim, o não pagamento da contrapartida na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 visa apenas as situações em que o beneficiário de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços não paga, ou só paga parcialmente, um crédito de que, no entanto, é devedor por força do contrato celebrado com o fornecedor ou o prestador de serviços (v., neste sentido, Acórdão de 2 de julho de 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 36 e jurisprudência referida).

61 À luz desta jurisprudência, não se pode deixar de observar que o pagamento em prestações da remuneração devida por uma prestação de serviços, em conformidade com o contrato celebrado pelas partes, não está abrangido pela situação de não pagamento da contrapartida prevista no artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

62 Com efeito, por um lado, esta modalidade de pagamento não altera o montante da remuneração que o sujeito passivo deve obter ou que pode, efetivamente, cobrar. Nestas condições, o valor tributável permanece inalterado e a Administração Tributária não recebe, a título de IVA, um montante superior ao correspondente à remuneração do sujeito passivo. Por outro lado, uma vez que, antes da data de vencimento de uma prestação de honorários, esta não é exigível, tal situação não pode ser equiparada a uma situação em que o beneficiário da prestação só parcialmente paga o crédito de que é devedor.

63 Acresce que, como já resulta das considerações que figuram nos n.os 51 a 54 do presente acórdão, para efeitos de interpretação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, a circunstância de, em certos casos, um sujeito passivo poder ser obrigado a financiar antecipadamente o IVA que deve pagar à Administração Tributária não é pertinente.

64 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, perante um

acordo de fracionamento do pagamento, a falta de pagamento de uma prestação da remuneração antes de esta ser exigível não pode ser qualificado de não pagamento do preço na aceção desta disposição e não pode, por esse facto, dar origem a uma redução do valor tributável.

Quanto às despesas

65 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 (Primeira Secção) declara:

1) **O artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços de natureza pontual que é objeto de uma remuneração por pagamentos fracionados não está abrangida pelo âmbito de aplicação desta disposição.**

2) **O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, perante um acordo de fracionamento do pagamento, a falta de pagamento de uma prestação da remuneração antes de esta ser exigível não pode ser qualificado de não pagamento do preço na aceção desta disposição e não pode, por esse facto, dar origem a uma redução do valor tributável.**

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.