

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

10 de fevereiro de 2022 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b) – Exigibilidade do IVA – Recebimento do pagamento – Artigo 167.º – Origem e âmbito do direito à dedução do IVA pago a montante – Artigo 167.º?A – Derrogação – Contabilidade de caixa – Locação e sublocação de um imóvel afeto a utilizado numa exploração industrial ou comercial»

No processo C-9/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo, Alemanha), por Decisão de 10 de dezembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 10 de janeiro de 2020, no processo

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

contra

Finanzamt Hamburg?Oberalster,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. Lycourgos, presidente da Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, I. Jarukaitis (relator) e M. Ilešić, juízes,

advogado-geral: E. Tanchev,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, por M. Gerber, Steuerberater,
- em representação do Governo alemão, inicialmente por J. Möller e S. Eisenberg, e depois por J. Möller, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo sueco, por O. Simonsson, assim como por C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder e R. Shahsavan Eriksson, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, inicialmente por R. Pethke e N. Gossement, e depois por R. Pethke, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 9 de setembro de 2021,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (a seguir «Kollaustraße») ao Finanzamt Hamburg-Oberalster (Serviço de Finanças de Hamburgo Oberalster, Alemanha) (a seguir «Serviço de Finanças»), a propósito da determinação do momento em que surge o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 24.º da Diretiva IVA enuncia:

«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 O considerando 4 da Diretiva 2010/45 prevê:

«A fim de ajudar as pequenas e médias empresas com dificuldades em pagar o IVA à autoridade competente antes de receberem o pagamento dos seus adquirentes ou destinatários, os Estados-Membros deverão ter a possibilidade de permitir a contabilização do IVA segundo um regime de contabilidade de caixa que autorize o fornecedor ou prestador a pagar o IVA à autoridade competente quando receber o pagamento de uma entrega ou prestação e que estabeleça o seu direito à dedução quando efetuar o pagamento relativo à entrega ou prestação. Assim, os Estados-Membros poderão introduzir um regime facultativo de contabilidade de caixa que não produza efeitos negativos nos fluxos de tesouraria referentes às suas receitas do IVA.»

5 O título VI da Diretiva IVA, sob a epígrafe «Facto gerador e exigibilidade do imposto», inclui quatro capítulos. No capítulo 2 deste título, sob a epígrafe «Entregas de bens e prestações de serviços», o artigo 63.º desta diretiva 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.»

6 O artigo 66.º da referida diretiva estabelece:

«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:

[...]

b) O mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido;

[...]»

7 O título X da Diretiva IVA, sob a epígrafe «Deduções», inclui cinco capítulos. No capítulo 1 deste título, sob a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», figuram, nomeadamente, os artigos 167.º, 167.ºA e 168.º desta diretiva.

8 O artigo 167.º da Diretiva IVA dispõe:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

9 Nos termos do artigo 167.ºA da referida diretiva:

«Os Estados-Membros podem estabelecer, no âmbito de um regime facultativo, que o direito à dedução dos sujeitos passivos cujo IVA se torne unicamente exigível nos termos do disposto [no primeiro parágrafo, alínea b),] do artigo 66.º seja adiado até que o IVA que incide sobre os bens entregues ou sobre os serviços prestados a esses sujeitos passivos tenha sido pago ao seu fornecedor ou prestador.

[...]»

10 O artigo 168.º da referida diretiva enuncia:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

11 O capítulo 4 do título X da Diretiva IVA, sob a epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», inclui, nomeadamente, os artigos 178.º e 179.º desta diretiva.

12 O artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA enuncia:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida nos termos das secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI.»

13 Nos termos do artigo 179.º dessa diretiva:

«O sujeito passivo efetua a dedução subtraindo do montante total do imposto devido relativamente ao período de tributação o montante do IVA em relação ao qual, durante o mesmo período, surgiu e é exercido o direito à dedução por força do disposto no artigo 178.º

[...]»

14 O título XI da referida diretiva, sob a epígrafe «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», inclui oito capítulos, entre os quais o capítulo 3 que tem por epígrafe «Faturação». Na secção 4 deste capítulo, sob a epígrafe «Conteúdo

das faturas», o artigo 226.º da mesma diretiva estabelece:

«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:

[...]

7?A) Quando o IVA se torna exigível no momento em que o pagamento é recebido em conformidade com [o primeiro parágrafo, alínea b),] do artigo 66.º e o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, a menção “Contabilidade de caixa”;

[...]»

Direito alemão

15 A 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, no seu § 13, sob a epígrafe «Exigibilidade do imposto», o seguinte:

«1) 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 provisória 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 a contrapartida ou parte desta for recebida antes de ter sido realizada a prestação ou parte da prestação, o imposto torna-se exigível no termo do período de declaração provisória em que tiver sido recebida a contrapartida ou parte da contrapartida,

b) no caso de cálculo do imposto segundo as contrapartidas recebidas (§ 20), no termo do período de declaração provisória em que estas contrapartidas tiverem sido recebidas,

[...]»

16 O § 15 desta lei, sob a epígrafe «Direito à dedução do imposto pago a montante», prevê:

«1) O empresário pode deduzir os seguintes valores de imposto pago a montante:

1. O imposto legalmente devido por entregas e outras prestações realizadas por uma outra empresa para a sua atividade comercial. O exercício do direito a dedução pressupõe que a empresa possua uma fatura emitida em conformidade com os §§ 14 e 14a.

[...]»

17 O § 16 da referida lei, sob a epígrafe «Cálculo do imposto, período de tributação e tributação individual», enuncia:

«1) O imposto deve ser calculado sobre as contrapartidas convencionadas, salvo aplicação do § 20. O período de tributação corresponde ao ano civil. [...]

2) Do montante do imposto calculado com base no n.º 1 deduzem-se os valores pagos a montante no período de tributação dedutíveis nos termos do § 15.»

18 O § 20 da UStG, sob a epígrafe «Cálculo do imposto sobre as contrapartidas recebidas», estabelece:

«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 calcular 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

19 A Kollaustraße, uma sociedade de direito civil, arrendou um terreno para fins industriais e comerciais do qual era, por sua vez, locatária.

20 A Kollaustraße e a sua locadora tinham validamente renunciado à isenção dessas operações de locação e, assim, optaram pela sua sujeição ao IVA. Ambas foram autorizadas pelo Serviço de Finanças, nos termos do § 20 da UStG, a calcular o imposto sobre as contrapartidas recebidas, ou seja, por outras palavras, segundo o método da contabilidade de caixa, e não sobre as contrapartidas financeiras convencionadas. Devido ao contrato de locação, a Kollaustraße dispunha de uma fatura permanente válida.

21 A partir de 2004, foi concedido à Kollaustraße um adiamento do pagamento de uma parte das rendas. Assim, procedeu ao pagamento de uma parte das suas rendas dos anos de 2009 a 2012 nos exercícios de 2013 a 2016. Beneficiou igualmente de um perdão de dívida por parte da locadora durante o ano de 2016.

22 Todos os pagamentos efetuados incluíam 19 % a título de IVA e a Kollaustraße exerceu o seu direito à dedução do imposto pago a montante, independentemente do período de locação a que correspondiam os pagamentos, no período de declaração provisória ou no ano civil em que o pagamento foi efetuado.

23 No âmbito de uma inspeção, o Serviço de Finanças considerou que o direito à dedução do imposto pago a montante tinha surgido no momento da realização da operação, neste caso a disponibilização mensal do terreno, e que, assim, o direito deveria ter sido invocado para os períodos correspondentes.

24 Consequentemente, foram emitidos avisos de liquidação para os anos de 2011 a 2015 e um aviso de liquidação provisório para o ano de 2016. Nesses avisos, o imposto a deduzir foi calculado sobre a renda convencionada para cada ano, o que deu lugar a uma liquidação fiscal no montante total de 18 409,67 euros para os anos de 2013 a 2016.

25 Precisa-se que os avisos de liquidação para os anos anteriores não foram alterados, uma vez que a liquidação do imposto tinha prescrito. O IVA que tinha sido incluído nas rendas pagas durante os anos de 2013 e 2014, correspondente aos períodos de locação dos anos de 2009 e 2010, não foi considerado como imposto pago a montante pela Kollaustraße, tendo o Serviço de Finanças entendido que o direito à dedução devia ter sido invocado para os períodos de 2009 e 2010.

26 Em 3 de julho de 2017, a Kollaustraße apresentou uma reclamação contra os avisos de liquidação emitidos para os anos de 2013 a 2016, que foi indeferida em 8 de novembro de 2017. A Kollaustraße interpôs então recurso, em 28 de novembro de 2017, no Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo, Alemanha), perante o qual invocou uma violação da Diretiva IVA, alegando que, quando o fornecedor de bens ou o prestador de serviços calcula o imposto de que é devedor com base nas contrapartidas financeiras recebidas, o direito à dedução do beneficiário da entrega ou da prestação só surge no momento do pagamento da contrapartida financeira.

27 Devendo determinar se, quando o fornecedor de bens ou o prestador de serviços calcula o IVA com base nas contrapartidas financeiras recebidas, o direito à dedução do IVA surge no momento da realização da entrega ou da prestação ou apenas no momento em que a contrapartida financeira é recebida, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a compatibilidade com o direito da União da regulamentação alemã por força da qual o direito à dedução deve ser sempre invocado no momento da execução da entrega ou da prestação.

28 Refere que, por força da regulamentação alemã, o direito à dedução surge no momento da realização da entrega de bens ou da prestação de serviços, sendo irrelevante o momento em que o imposto se torna exigível ao fornecedor ou ao prestador e não importando que o imposto seja calculado pelo fornecedor ou pelo prestador sobre as contrapartidas financeiras convencionadas ou sobre as contrapartidas financeiras recebidas. A este respeito, refere que o legislador alemão não fez uso da faculdade conferida aos Estados-Membros pelo artigo 167.º da Diretiva IVA, de modo que, no direito alemão, o direito à dedução do destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços surge no momento da realização da entrega ou da prestação de serviços mesmo quando o fornecedor ou o prestador de serviços é um sujeito passivo tributado sobre as contrapartidas financeiras recebidas.

29 No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à compatibilidade do direito alemão com o direito da União à luz do artigo 167.º da Diretiva IVA, nos termos do qual o direito à dedução só surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

30 Em seu entender, poderia considerar-se que o direito alemão é contrário a uma aplicação rigorosa deste artigo 167.º, na medida em que, embora o legislador nacional tenha feito uso da faculdade dada aos Estados-Membros de preverem que o imposto só se torna exigível a determinados sujeitos passivos no momento em que o pagamento é recebido, prevê que o direito à dedução do imposto pago a montante, mesmo nesse caso, surge no momento em que a entrega ou a prestação foi efetuada, quebrando assim a relação entre a exigibilidade do imposto e o direito à dedução.

31 O órgão jurisdicional de reenvio considera que tal aplicação rigorosa do artigo 167.º da

Diretiva IVA é apoiada pelo artigo 226.º, ponto 7ºA, desta diretiva, que não foi transposto para o direito interno. Indica que, apesar de a República Federal da Alemanha não ter transposto este artigo 226.º, ponto 7ºA, a doutrina defende que resulta desta disposição que a relação entre a exigibilidade do imposto e o direito à dedução previsto no artigo 167.º da referida diretiva é atualmente imperativa.

32 Pelo contrário, poderia considerar-se, em seu entender, que o direito alemão é compatível com o direito da União caso o artigo 167.º da Diretiva IVA não estabeleça uma regra imperativa, mas apenas um «princípio orientador». Tal interpretação decorre de uma declaração do Conselho da União Europeia e da Comissão Europeia inscrita numa ata de trabalhos preparatórios sobre o artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ? sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), cuja redação foi reproduzida no artigo 167.º da Diretiva IVA. Segundo esta declaração, os Estados-Membros podem derogar o princípio estabelecido nesse artigo 17.º, n.º 1, quando o fornecedor de bens ou o prestador de serviços estiver sujeito a tributação com base nas suas receitas.

33 Na eventualidade de um Estado-Membro poder derogar o artigo 167.º da Diretiva IVA, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se igualmente sobre a questão de saber se, nessa hipótese, o sujeito passivo pode em todo o caso invocar o direito à dedução durante o período de tributação em que o direito à dedução surgiu segundo uma aplicação estrita desse artigo, quando já não tem a possibilidade de o invocar para o período de tributação anterior que é pertinente por força do direito nacional.

34 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio explica que, nos termos do direito alemão, um sujeito passivo que não procedeu à dedução do imposto a montante não pode invocar o seu direito à dedução num período de tributação posterior. Indica que, assim, o direito à dedução não pode ser exercido quando o imposto a montante já não pode ser invocado de maneira retroativa por ter expirado o prazo de liquidação do imposto, como sucede no processo que foi chamado a conhecer. No entanto, considera que o artigo 167.º da Diretiva IVA pode impor uma apreciação diferente nesse caso. Com efeito, tendo em conta a importância fundamental do direito à dedução e a fim de garantir a neutralidade do IVA, pode ser necessário, em seu entender, permitir a um sujeito passivo deduzir o imposto a montante durante o período de tributação que resulta da aplicação deste artigo mesmo no caso em que o direito nacional o derroga.

35 Nestas circunstâncias, o Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 167.o da Diretiva [IVA] [...] opõe-se a uma regulamentação nacional por força da qual o direito à dedução do imposto pago a montante surge no momento em que a operação é realizada igualmente no caso de, por força do direito nacional, o imposto só se tornar exigível ao fornecedor ou ao prestador dos serviços no momento em que é recebida a contrapartida monetária e esta ainda não foi paga?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, o artigo 167.o da Diretiva [IVA] [...] opõe-se a uma regulamentação nacional por força da qual o direito à dedução do imposto pago a montante não pode ser invocado para o [período] de tributação durante o qual a contrapartida monetária foi paga quando o imposto só se torna exigível ao fornecedor ou ao prestador do serviço no momento em que é recebida a contrapartida monetária, a prestação já foi fornecida num período de tributação anterior e, por força do direito nacional, já não é possível, em razão de prescrição, invocar o direito à dedução do imposto pago a montante em relação a esse período de tributação anterior?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

36 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 167.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que prevê que o direito à dedução do imposto pago a montante surge no momento em que a operação é realizada no caso de, por força de uma derrogação nacional nos termos do artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), desta diretiva, o imposto só se tornar exigível ao fornecedor ou ao prestador dos serviços no momento em que é recebida a contrapartida monetária e esta ainda não foi paga.

37 Este órgão jurisdicional precisa que, por força do § 15, n.º 1, ponto 1, primeiro período, da UStG, o direito à dedução surge quando a entrega de bens ou a prestação de serviços foi realizada sem que seja tido em conta o momento em que o imposto se torna exigível ao fornecedor de bens ou ao prestador de serviços. Em particular, é irrelevante que esse fornecedor ou esse prestador calcule o imposto, nos termos do § 16, n.º 1, primeiro período, da UStG sobre as contrapartidas financeiras convencionadas ou que o calcule, nos termos do § 20 da UStG, sobre as contrapartidas financeiras recebidas.

38 A título preliminar, há que abordar as interrogações do órgão jurisdicional de reenvio relativas à interpretação, que decorre de uma declaração do Conselho e da Comissão inscrita numa ata de trabalhos preparatórios sobre o artigo 17.º, n.º 1, Diretiva 77/388, segundo a qual o artigo 167.º da Diretiva IVA estabelece apenas um princípio orientador e não uma regra imperativa. A este respeito, importa recordar que esta declaração não pode ser considerada para efeitos de interpretação de uma disposição de direito derivado quando, como no processo principal, o seu conteúdo não encontre expressão no texto da disposição em causa, não tendo, assim, relevância jurídica (Acórdão de 26 de fevereiro de 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, n.º 18).

39 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para a interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (Acórdão de 27 de janeiro de 2021, De Ruiter, C-361/19, EU:C:2021:71, n.º 39 e jurisprudência referida).

40 No que respeita, em primeiro lugar, à redação do artigo 167.º da Diretiva IVA, esta é clara e inequívoca, como salientou o advogado-geral no n.º 49 das suas conclusões. Este artigo estabelece uma regra geral segundo a qual o surgimento do direito à dedução do IVA pago a montante, para o destinatário de bens ou serviços, é fixado no momento em que o IVA correspondente se torna exigível ao fornecedor de bens ou ao prestador de serviços.

41 No que respeita, em segundo lugar, ao contexto desta disposição, importa recordar que, nos termos do artigo 63.º da Diretiva IVA, o facto gerador do imposto ocorre e este torna-se

exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

42 Não obstante, o artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA enuncia que os Estados-Membros podem prever, por derrogação, nomeadamente, a esse artigo 63.º, que, em relação a certas operações ou a certas categorias de sujeitos passivos, o imposto se torne exigível, o mais tardar, no momento em que o pagamento é recebido.

43 Na medida em que constitui uma derrogação à regra enunciada no artigo 63.º da Diretiva IVA, o artigo 66.º da mesma deve ser objeto de interpretação estrita [Acórdão de 16 de maio de 2013, TNT Express Worldwide (Polónia), C-169/12, EU:C:2013:314, n.º 24 e jurisprudência referida].

44 Embora o facto de o legislador da União ter alargado amplamente o âmbito das derrogações admissíveis permita supor que quis deixar aos Estados-Membros um amplo poder de apreciação, isso não permite, contudo, considerar que um Estado-Membro dispõe de uma margem de apreciação para determinar um momento em que o imposto se torna exigível diferente dos momentos previstos no artigo 66.º, alíneas a) a c), da Diretiva IVA [Acórdão de 16 de maio de 2013, TNT Express Worldwide (Polónia), C-169/12, EU:C:2013:314, n.º 25 e jurisprudência referida].

45 Ora, a fim de permitir uma interpretação coerente do artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA com o artigo 167.º desta Diretiva IVA, que prevê que o direito à dedução surge no momento em que o imposto se torna exigível, há que concluir que, quando, em aplicação desse artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), o imposto se torna exigível o mais tardar no momento em que o pagamento é recebido, o direito à dedução surge igualmente nesse momento em que o pagamento é recebido.

46 Em terceiro lugar, esta conclusão é corroborada pelo objetivo prosseguido pela Diretiva IVA. Com efeito, por um lado, importa salientar que esta diretiva estabelece um sistema comum de IVA baseado, nomeadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis. Em especial, o considerando 24 da referida diretiva precisa que os conceitos de «facto gerador» e de «exigibilidade do imposto» deverão ser harmonizados, a fim de que a aplicação e as alterações posteriores do sistema comum do IVA produzam efeitos na mesma data. Assim, o legislador da União entendeu harmonizar ao máximo a data em que surge a obrigação fiscal em todos os Estados-Membros a fim de garantir uma cobrança uniforme desse imposto (Acórdão de 2 de maio de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, n.os 21 e 22).

47 Por outro lado, importa recordar que o direito à dedução do IVA constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA que não pode, em princípio, ser limitado, e é exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante pelo sujeito passivo (Acórdão de 21 de novembro de 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, n.º 37 e jurisprudência referida).

48 Este regime das deduções visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade perfeita quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam elas próprias sujeitas a IVA (Acórdão de 21 de novembro de 2018, Vdan, C-664/16, EU:C:2018:933, n.º 38 e jurisprudência referida).

49 A este respeito, há que salientar que a conclusão que figura no n.º 45 do presente acórdão permite uma aplicação conforme com estes princípios, quando o sujeito passivo esteja em condições de obter o direito à dedução do IVA a montante a partir do momento em que o imposto

se torna exigível ao fornecedor de bens ou ao prestador de serviços.

50 Esta conclusão não é posta em causa pelo argumento apresentado pelo Governo alemão segundo o qual, não tendo sido feito uso da faculdade oferecida no artigo 167.º A da Diretiva IVA, o direito à dedução surge no momento em que a entrega de bens ou a prestação de serviços é efetuada por força da conjugação dos artigos 63.º e 167.º desta diretiva, independentemente do facto de o imposto se tornar exigível para determinados sujeitos passivos no momento em que o pagamento é recebido.

51 Como salientou o advogado-geral no n.º 51 das suas conclusões, caso o legislador da União tivesse pretendido que o direito à dedução surgisse invariavelmente no momento da entrega de bens ou da prestação de serviços, poderia ter associado o momento do surgimento do direito à dedução ao facto gerador do imposto, que não é alterado pelas regras especiais que constam dos artigos 64.º a 66.º da Diretiva IVA, e não ao momento em que o IVA se torna exigível, que está sujeito a estas regras.

52 A conclusão que figura no n.º 45 do presente acórdão também não pode ser posta em causa pelo argumento invocado pelo Governo alemão segundo o qual o artigo 167.º A da Diretiva IVA não tem um âmbito de aplicação autónomo juntamente com o artigo 167.º desta diretiva, se o direito à dedução surgisse no momento em que o pagamento é recebido nos casos a que se refere o artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), da referida diretiva.

53 Importa recordar que este artigo 167.º A foi inserido na Diretiva IVA com o objetivo de permitir aos Estados-Membros a introdução de uma derrogação relativa à data em que o direito à dedução pode ser exercido pelos sujeitos passivos de IVA no quadro de um regime facultativo de contabilidade de caixa destinado a simplificar o pagamento do imposto pelas pequenas empresas [Acórdão de 16 de maio de 2013, TNT Express Worldwide (Polónia), C-169/12, EU:C:2013:314, n.º 34].

54 Com efeito, este artigo 167.º A enuncia que os Estados-Membros podem estabelecer, no âmbito de um regime facultativo, que o direito à dedução dos sujeitos passivos cujo IVA se torne unicamente exigível nos termos do disposto na alínea b) do primeiro parágrafo do artigo 66.º da Diretiva IVA seja adiado até que o IVA que incide sobre os bens entregues ou sobre os serviços prestados a esses sujeitos passivos tenha sido pago ao seu fornecedor ou prestador.

55 O referido artigo 167.º A permite, assim, adiar o direito à dedução dos sujeitos passivos cujo IVA se torne unicamente exigível nos termos do disposto na alínea b) do primeiro parágrafo do artigo 66.º da Diretiva IVA até que o pagamento seja efetuado aos seus fornecedores de bens ou aos seus prestadores de serviços.

56 A este respeito, há que sublinhar que, como resulta do considerando 4 da Diretiva 2010/45, este artigo 167.º A foi inserido na Diretiva IVA a fim de ajudar as pequenas e médias empresas com dificuldades em pagar o IVA à autoridade competente antes de receberem o pagamento dos seus adquirentes ou destinatários e permite aos Estados-Membros introduzir um regime facultativo de contabilidade de caixa que não produza efeitos negativos nos fluxos de tesouraria referentes às suas receitas do IVA.

57 Assim, o artigo 167.º A da Diretiva IVA inscreve-se assim no âmbito de um regime facultativo que os Estados-Membros podem prever, e cuja própria aplicação se inscreve na derrogação já prevista, por outro lado, no artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), desta diretiva. Por conseguinte, só no âmbito das circunstâncias previstas no referido artigo 167.º A é que é possível quebrar a relação entre a exigibilidade do imposto ao fornecedor de bens ou prestador de serviços e o direito à dedução imediata do IVA pago a montante pelo sujeito passivo.

58 A este respeito, como salientou, em substância, o advogado-geral no n.º 66 das suas conclusões, o artigo 167.º A da Diretiva IVA tem um âmbito de aplicação muito mais restrito que o do artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), desta diretiva, uma vez que este último não foi inicialmente adotado com o objetivo de instituir regimes de contabilidade de caixa para as pequenas empresas, não previa um limite do volume de negócios, nem exigia que a derrogação fosse facultativa para os sujeitos passivos em causa.

59 Por conseguinte, há que concluir que o referido artigo 167.º A diz respeito a uma derrogação específica e muito limitada que não pode pôr em causa a conclusão que figura no n.º 45 do presente acórdão.

60 No caso em apreço, importa salientar, em primeiro lugar, que a República Federal da Alemanha fez uso da faculdade prevista no artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA. Com efeito, resulta da decisão de reenvio que o legislador alemão exerceu a faculdade que lhe é reconhecida nos termos desta disposição ao prever, no § 13, n.º 1, ponto 1, alínea b), da UStG, que, relativamente a entregas de bens e outras prestações, o imposto torna-se exigível, no caso de cálculo deste segundo as contrapartidas recebidas, no termo do período de declaração provisória em que essas contrapartidas tiverem sido recebidas.

61 Em segundo lugar, no que se refere à questão de saber se as operações e os sujeitos passivos em causa no processo principal estão abrangidos, respetivamente, pelas «operações» ou pelas «categorias de sujeitos passivos» referidas no artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA, resulta da decisão de reenvio que a Kollaustraße e a sua locadora foram autorizadas pelo Serviço de Finanças, nos termos do § 20 da UStG, a calcular o IVA não sobre as contrapartidas financeiras convencionadas, mas sobre as contrapartidas financeiras recebidas. Por conseguinte, sem prejuízo das verificações que incumbem ao órgão jurisdicional de reenvio, são sujeitos passivos relativamente aos quais o IVA se torna exigível o mais tardar no momento em que o pagamento é recebido, na aceção do artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA.

62 Assim, sem prejuízo das verificações que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar quanto às condições de aplicação da derrogação nacional nos termos do artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA e do artigo 167.º desta diretiva, afigura-se que o direito à dedução da Kollaustraße surgiu no momento em que a sua locadora recebeu o pagamento.

63 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 167.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que prevê que o direito à dedução do imposto pago a montante surge a partir do momento em que a operação é realizada no caso de, por força de uma derrogação nacional nos termos do artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), desta diretiva, o imposto só se tornar exigível ao fornecedor dos bens ou ao prestador dos serviços no momento em que é recebida a contrapartida monetária e esta ainda não foi paga.

Quanto à segunda questão

64 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

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 (Quinta Secção) declara:

O artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional que prevê que o direito à dedução do imposto pago a montante surge a partir do momento em que a operação é realizada no caso de, por força de uma derrogação nacional nos termos do artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2010/45, o imposto só se tornar exigível ao fornecedor dos bens ou ao prestador dos serviços no momento em que é recebida a contrapartida monetária e esta ainda não foi paga.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.