

**Processo C-324/20**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

22 de julho de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

7 de maio de 2020

**Demandado e recorrente em «Revision»:**

Finanzamt B

**Demandante e recorrida em «Revision»:**

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



**BUNDESFINANZHOF**

**DESPACHO**

No processo entre

Finanzamt B

demandado e recorrente em «Revision»

e

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

demandante e recorrida em «Revision»

[omissis]

que tem por objeto o imposto sobre o volume de negócios relativo a 2012,

a 5.<sup>a</sup> Secção proferiu, em 7 de maio de 2020, a presente decisão:

### Dispositivo

I. Submetem-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia, para decisão prejudicial, as seguintes questões:

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/CE?

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/CE, 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?

II. [omissis]

### Fundamentação

I.

- 1 A demandante e recorrida em «Revision» (a seguir «demandante») tributa as suas operações onerosas de acordo com o regime das contrapartidas convencionadas, nos termos do § 13, n.º 1, ponto 1, alínea a), da Lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG»). Em 2012 (o ano controvertido) prestou um serviço de mediação tributável à T-GmbH (a seguir «GmbH»), com base num acordo de honorários, datado de 7 de novembro de 2012. Segundo o acordado, a GmbH (mandante) contratou a demandante (mandatária) para que esta mediasse um negócio de compra e venda de um terreno em M. Nos considerandos desse acordo refere-se que a compra e venda já fora escriturada e reconhece-se que a mandatária cumpriu os deveres que lhe advinham do contrato. Previu-se, como contraprestação, que a mandante pagaria à mandatária honorários no valor de 1 000 000,00 euros, acrescidos de IVA. Os honorários acordados deviam ser pagos em cinco prestações de 200 000,00 euros cada, acrescidos de IVA. As prestações deviam ser pagas com periodicidade anual, sendo que a primeira prestação se venceu em 30 de junho de 2013. Ficou ainda estipulado que a mandante prestaria uma garantia a favor da mandatária, de forma a assegurar o pagamento dos honorários. Nos anos seguintes a demandante foi emitindo faturas nos termos legais, relativas a cada uma das prestações e com

referência à data de vencimento, e foi tributando os valores em causa à medida que iam sendo cobrados.

- 2 No seguimento de uma inspeção tributária extraordinária em matéria de IVA, o demandado e recorrente em «Revision» (a seguir «Finanzamt» ou «FA») concluiu que a demandante devia ter tributado a totalidade do valor dos seus honorários logo com referência a 2012, já que foi neste ano que prestou o serviço de mediação em causa. O FA rejeitou as alegações da demandante, segundo as quais ainda tinha de prestar outros serviços de comercialização nos anos 2013 a 2018 e que o pagamento de uma prestação anual de 200 000 euros se encontrava sujeito à condição de o projeto tomar um determinado rumo. O FA ignorou, ainda, a existência de um aditamento de 15 de março de 2016, através do qual se celebrou um contrato de comercialização em cujo âmbito a demandante assume a função de chefe de um consórcio de mediadores, a troco de honorários em função do êxito, o que, segundo essa mesma demandante, implicaria que esta, na qualidade de mandatária, negociaria o terreno em causa para a mandante, competindo-lhe então apoiar a totalidade do projeto desenvolvido por essa mesma mandante, através do acompanhamento ativo da respetiva comercialização. Consequentemente, o FA, por Decisão de 22 de dezembro de 2016, alterou a liquidação do imposto sobre o volume de negócios relativa ao ano de 2012. A impugnação apresentada foi indeferida.
- 3 Já o Finanzgericht (Tribunal Tributário, a seguir «FG») julgou a ação [*omissis*] no essencial procedente. Segundo o FG, a demandante prestou efetivamente o seu serviço de mediação logo no ano controvertido, tal como resulta do acordo de honorários. Ao contrário do alegado pela demandante, o aditamento não permite que se conclua de forma diferente, já que não resulta do mesmo que o que aí foi estipulado vigorasse já no momento da celebração do acordo inicial de honorários. Contudo, atendendo à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «TJUE») a propósito da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»), é de assumir verificar-se uma situação de incobrabilidade, na aceção do § 17, n.º 2, ponto 1, e n.º 1, primeira frase, da UStG, exceto no que se reporta ao montante cobrado em 2013, ou seja, no ano imediatamente seguinte. É contra esta decisão que se insurge o FA, nos termos do respetivo recurso de «Revision».

## II.

### 4 1. Quadro jurídico

#### 5 a) Direito da União

O artigo 63.º da Diretiva IVA estatui:

«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 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA determina:

«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.»

7 O artigo 66.º da Diretiva IVA tem o seguinte teor:

«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.»

8 O artigo 90.º desta mesma Diretiva IVA determina:

«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.»

9 **b) Direito nacional**

O § 13, n.º 1, ponto 1, da UStG estipula:

«O imposto torna-se exigível

1. relativamente a entregas de bens e outras prestações

10 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.»

11 O § 17 da UStG dispõe:

«(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

12 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.»

13 O § 20, primeira frase, da UstG, na redação em vigor no ano controvertido, tinha o seguinte teor:

«O serviço de finanças pode autorizar, a pedido de uma empresa,

14 1. cujo volume total de negócios (§ 19, n.º 3) no ano civil anterior não tiver sido superior a 500 000,00 euros [desde 1 de janeiro de 2020: 600 000,00 euros], ou

2. que, nos termos do § 148 do Abgabenordnung [Código tributário alemão] 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 [Lei alemã do imposto sobre o rendimento],

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

16 **2. Quanto à primeira questão prejudicial**

17 **a) Observações preliminares**

O TJUE, no seu Acórdão de 29 de novembro de 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970 [omissis]), decidiu que o artigo 63.º da Diretiva IVA, lido em conjugação com o artigo 64.º, n.º 1, 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 estava em causa no processo principal, que era objeto de pagamentos em prestações e condicionais ao longo de vários anos após a colocação, ocorriam à data desta última.

- 18 O TJUE fundamentou a sua decisão referindo que na hipótese de uma prestação como a que estava aí em causa, que consistia em negociar a colocação de um jogador por um determinado número de épocas num clube e que era remunerada através de pagamentos em prestações e condicionais ao longo de vários anos após a colocação, as prestações davam origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, na aceção do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA [Acórdão baumgarten sports & more (já referido, n.º 29 e seg.) *[omissis]*].
- 19 Na sua decisão subsequente, o órgão jurisdicional de reenvio acompanhou este entendimento e declarou que, no caso de serviços de mediação cuja remuneração é paga em prestações, as empresas podem invocar a aplicação direta do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA (*[omissis]*), justificando-o, no caso concreto, com o fundamento de que não importa saber se está em causa um serviço que é prestado ao longo de certo período de tempo, como sucede por exemplo com a cedência de um uso. O que releva verdadeiramente é a circunstância de um serviço de mediação ser remunerado segundo a durabilidade do êxito do negócio mediado (neste caso, a permanência do jogador no clube que o contratou até ao final do prazo acordado) *[omissis]*.
- 20 **b) Quanto à questão controvertida**
- 21 aa) Partindo do mero teor literal do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA, embora se trate apenas de uma norma derogatória do artigo 63.º da Diretiva IVA, afigura-se ser de responder afirmativamente à primeira questão prejudicial. Pois no presente caso, em que se verifica uma calendarização de direitos ao pagamento, como sucede num acordo de pagamento em prestações, a prestação de serviços, na expressão da referida disposição, dá origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos.
- 22 bb) Não obstante, a presente Secção tem dúvidas acerca da interpretação do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Estas dúvidas resultam da circunstância de esta disposição excluir do seu âmbito de aplicação pagamentos a prestações, como estipulados no presente processo, no caso de venda a prestações de um bem. O artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA não prevê uma exclusão equiparável, a propósito das prestações de serviços.
- 23 É possível que esta circunstância resulte do facto de o legislador da União, através do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA, se ter limitado a transpor de forma inalterada o regime anterior, que constava do artigo 10.º, n.º 2, primeiro parágrafo, segunda frase, 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 (a seguir «Diretiva 77/388»). Por isso, pode-se eventualmente admitir que o legislador, no momento da entrada em vigor da Diretiva 77/388, não tenha considerado (porventura por desconhecimento) a hipótese do pagamento de serviços em prestações, sendo, contudo, que se a tivesse presente, a tivesse excluído do âmbito de aplicação do

artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA, do mesmo modo que excluiu a venda a prestações de um bem.

- 24 Desta forma assegurar-se-ia a igualdade de tratamento entre a entrega de bens e a prestação de serviços.
- 25 De resto, uma aplicação literal do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA pode dar azo a uma limitação excessiva do âmbito de aplicação do artigo 63.º da Diretiva IVA. Efetivamente, a aplicação mais textual do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA implica, em última análise, no âmbito das prestações de serviços, que o imposto não se torne exigível no momento em que é efetuada a prestação de serviços, mas sim apenas, como prevê a norma habilitadora contida no artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea b), da Diretiva IVA, no momento em que o pagamento é recebido.
- 26 cc) Importa ainda salientar que o presente caso apresenta uma diferença, que pode ter repercussões jurídicas relevantes, relativamente ao processo *baumgarten sports & more* (já referido *[omissis]*). Assim, no processo *baumgarten sports & more* (já referido *[omissis]*) estavam em causa pagamentos que dependiam do preenchimento de uma condição, nesse caso a manutenção de um contrato de trabalho do jogador mediado em determinadas datas. Quando era prestado o serviço de mediação, era incerto que esta condição se verificasse na data prevista.
- 27 Já no caso em apreço, fixaram-se apenas prazos, mas não se previu qualquer condição que seja de ocorrência incerta. Tal como na venda a prestações de um bem, o direito ao pagamento, na data pré-estabelecida, é certo. Tendo em conta as constatações do FG, às quais a presente Secção se encontra vinculada *[omissis]*, não está em causa uma situação em que o serviço de mediação seja remunerado segundo a durabilidade - ou sustentabilidade, que lhe é equiparada - do êxito do negócio mediado *[omissis]*. Neste sentido, ao contrário do que foi alegado pela demandante, também não existe qualquer condição, como no caso referido *supra*.
- 28 dd) Por fim, não é claro qual o significado que importa atribuir à referência que no Acórdão *baumgarten sports & more* (já referido *[omissis]*) se faz ao Acórdão do TJUE de 3 de setembro de 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542, n.º 49 e seg. *[omissis]*). Efetivamente, aí estavam em causa serviços de consultoria que foram prestados de forma permanente durante um longo período de tempo, ao passo que o serviço de mediação não é prestado durante um determinado período de tempo, mas sim num momento único. O TJUE considerou que os serviços então em apreço davam origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, na aceção do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA, já que aí a prestação consistia essencialmente em estar permanentemente à disposição do cliente para lhe prestar serviços de consultoria e era remunerada através de montantes fixos, pagos periodicamente - quer o prestador de serviços tivesse efetivamente prestado ou não aconselhamento ao seu cliente durante esse período. Esta fundamentação pode militar a favor do entendimento segundo o qual só é dada origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, para os

efeitos aqui em causa, se os serviços a tributar revelarem algum tipo de «projeção futura» ou de «efeito de repercussão no futuro».

- 29 São situações deste tipo que se encontram abrangidas pelo conceito de direito nacional de «prestações parciais», previsto no § 13, n.º 1, ponto 1, alínea a), segunda e terceira frases, da UStG, em que releva o facto de a prestação ser economicamente separável, como sucede, por exemplo, no caso de uma locação com estipulação contratual de uma renda mensal. Sob este ponto de vista, é de rejeitar, logo à partida, a aplicação do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA a serviços de mediação, contrariamente à jurisprudência indicada [v. *supra*, II.2.a)].

30 **c) Relevância para a decisão da causa**

O direito nacional não contém qualquer disposição de conteúdo equivalente ao do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Por isso, é de assumir que o imposto se tornou exigível logo no momento em que a prestação de serviços foi efetuada, no ano controvertido. Só não é assim se a referida disposição dever ser interpretada no sentido de que também se aplica a acordos de pagamento em prestações, no caso das prestações de serviços.

31 **3. Quanto à segunda questão prejudicial**

32 **a) Observações preliminares**

Nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, em caso nomeadamente de não pagamento total ou parcial, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

- 33 Suscita-se aqui a questão de saber qual a importância que assume, na interpretação desta disposição, a jurisprudência do TJUE, segundo a qual «[...] no domínio do IVA, os sujeitos passivos ag[em] como cobradores de impostos por conta do Estado [...]» [Acórdão de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25) *[omissis]*]. O TJUE esclareceu que esta função como «[...] cobradores de impostos por conta do Estado e no interesse do Tesouro [...]» implica que esses fornecedores «[...] são devedores do IVA, embora este, enquanto imposto sobre o consumo, seja suportado em definitivo pelo consumidor final» [Acórdão de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105)*[omissis]*].

34 **b) Quanto à questão controvertida**

A presente Secção considera que o papel que, segundo a *supra* indicada jurisprudência do TJUE, foi atribuído ao sujeito passivo, de cobrador de impostos, torna possível que, através da aplicação do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA, se evite que o sujeito passivo tenha que financiar durante um período de vários anos o imposto por si devido relativamente ao período da prestação de serviços [cf., a este propósito, a terceira questão prejudicial submetida pela presente Secção em

21 de junho de 2017 *[omissis]*, sobre a qual o TJUE, no Acórdão *baumgarten sports & more* (já referido, *[omissis]*), não chegou a ter de pronunciar-se].

- 35 Por isso, no presente processo importa saber se é compatível com a tarefa de um cobrador de impostos assumir que, no caso de um serviço prestado em 7 de novembro de 2012, a exigibilidade do imposto (esta segunda questão pressupõe a resposta negativa à primeira questão) se dá sem redução do valor tributável, apesar de o serviço em causa ser remunerado, nos termos do acordo de honorários então em vigor, através de cinco prestações anuais, das quais a primeira se venceu em 30 de junho de 2013. Neste caso, verificar-se-ia um financiamento do imposto pela demandante, no ano controvertido, apesar de o recebimento da contrapartida só se verificar mais tarde, ao longo de cinco anos.
- 36 A este respeito, a presente Secção adverte que o § 17, n.º 2, ponto 1, segunda frase, da UStG contém uma regra nos termos da qual, caso se tenha verificado uma redução na aceção do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva IVA e a contrapartida vier a ser recebida posteriormente, se deve voltar a aumentar o valor tributável [cf., a este propósito, o Acórdão do TJUE de 23 de novembro de 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887 *[omissis]*)].

37 **c) Relevância para a decisão da causa**

Também a segunda questão releva para a decisão da causa, pois a ação deverá ser julgada procedente caso se confirme verificar-se uma redução, nos termos do artigo 90.º da Diretiva IVA.

38 **4. Quanto ao fundamento do pedido de decisão prejudicial**

A apresentação do presente pedido de decisão prejudicial, dirigido ao TJUE, tem como fundamento o artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

39 **5. Quanto à suspensão da instância**

*[omissis]*.