

**Processo C-9/20**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

10 de janeiro de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo, Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

10 de dezembro de 2019

**Demandante:**

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

**Demandado:**

Finanzamt Hamburg-Oberalster (Serviço de Finanças de Hamburgo-Oberalster)

---

**Finanzgericht Hamburg (Tribunal Tributário de Hamburgo)**

**Despacho**

No litígio

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[Omissis] Hamburgo

- demandante -

[Omissis]

contra

Finanzamt Hamburg-Oberalster (Serviço de Finanças de Hamburgo-Oberalster)

[Omissis]

- demandado -

que tem por  
objeto

o imposto sobre o volume de negócios de 2013 a 2015  
pagamentos antecipados do imposto sobre o volume de  
negócios de 2016

o Finanzgericht Hamburg *[omissis]*, em 10 de dezembro de 2019 *[omissis]*

*[Omissis]*

**decidiu:**

Submeter ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), as seguintes questões prejudiciais:

1. O artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, opõe-se a uma regulamentação nacional por força da qual o direito à dedução do imposto pago a montante nasce a partir do 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 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, 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 exercício 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?

II. Suspender a instância até ser proferida a decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia.

## **INFORMAÇÃO QUANTO ÀS VIAS DE RECURSO**

*[Omissis]*

### **A. Matéria de facto e objeto do litígio**

- 1 As partes discordam quanto à questão de saber se o direito do destinatário da prestação à dedução do imposto pago a montante por força do § 15, n.º 1, ponto 1, primeiro período, da Umsatzsteuergesetz (Lei Alemã relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG») nasce, desde logo, no momento da realização da prestação ou apenas ao pagar a contrapartida monetária, quando o prestador calcula o imposto sobre o volume de negócios das contrapartidas recebidas [(sujeito passivo em regime de contabilidade de caixa («Ist-Versteuerer»)].
- 2 A demandante, uma sociedade de direito civil, realizou, nos anos controvertidos, operações de arrendamento de um terreno para fins industriais, do qual a demandante era, por sua vez, arrendatária. Tanto a demandante como a sua locadora tinham validamente renunciado à isenção fiscal para tais operações de locação e optaram, assim, pelo imposto sobre o volume de negócios. Ambas foram autorizadas pela Administração Tributária, nos termos do § 20 da UStG, a calcular o imposto não sobre as contrapartidas convencionadas, mas sobre as contrapartidas recebidas. Através do contrato de arrendamento, a demandante dispunha de uma fatura permanente válida.
- 3 A partir de 2004, foi concedido à demandante um adiamento do pagamento de uma parte da renda. Em consequência disso, a demandante efetuou pagamentos nos anos controvertidos de 2013 a 2016 a título da disponibilização do terreno de que beneficiou nos anos de 2009 a 2012. Mais especificamente, os pagamentos estão repartidos da seguinte forma:

2013:	22 382,00 €	para o período de
	<u>16 898,00 €</u>	arrendamento 2009
	39 280,00 €	para o período de
		arrendamento 2010
2014:	14 075,98 €	para o período de
	<u>25 204,02 €</u>	arrendamento 2010
	39 280,00 €	para o período de
		arrendamento 2011
2015:	5 769,30 €	para o período de
	<u>1 370,70 €</u>	arrendamento 2011
	7 140,00 €	para o período de
		arrendamento 2012
2016:	<u>7 140,0 €</u>	para o período de
	7 140,0 €	arrendamento 2012

- 4 Além disso, em 2016, a locadora perdeu à demandante o remanescente da dívida no montante de 22 462,62 euros.

- 5 Cada um dos referidos pagamentos continha 19 % a título do imposto sobre o volume de negócios. A demandante exerceu sempre o seu direito à dedução do imposto – independentemente do período de arrendamento ao qual correspondiam os pagamentos – no período de declaração ou no ano civil em que o pagamento foi efetuado.
- 6 Esta abordagem suscitou críticas por ocasião de uma auditoria externa do imposto sobre o volume de negócios. A auditora considerou que o direito à dedução do imposto já tinha nascido com a realização da operação – neste caso a disponibilização mensal do terreno – e, portanto, o direito deveria ter sido invocado para o período correspondente. Em seguida, foram emitidos os respetivos avisos de liquidação do imposto sobre o volume de negócios relativos aos anos de 2011 a 2015, bem como os respetivos avisos de liquidação provisória do imposto sobre o volume de negócios para 2016. Nestes avisos de liquidação, o imposto pago a montante não era calculado com base nos pagamentos efetuados anualmente, mas com base na renda acordada para cada ano. As incidências fiscais para os anos controvertidos foram as seguintes:
  - 2013: menor imposto pago a montante ou imposto suplementar de 6 271,60 €
  - 2014: menor imposto pago a montante ou imposto suplementar de 6 271,60 €
  - 2015: menor imposto pago a montante ou imposto suplementar de 1 140,00 €
  - 2016: menor imposto pago a montante ou imposto suplementar de 4 726,47 €
- 7 No que respeita a 2011 e 2012, o montante do imposto foi reduzido em 2 759,79 euros e 2 665,32 euros respetivamente, porque os novos atrasos acumulados nesses anos no pagamento da renda excederam os pagamentos efetuados nos anos anteriores. Os avisos de liquidação para 2011 e 2012 não são, portanto, objeto do litígio.
- 8 Os avisos de liquidação para os anos anteriores a 2011 não foram alterados, uma vez que o prazo para a liquidação já tinha caducado. Esses avisos também não são objeto do litígio. Em resultado disso, o imposto sobre o volume de negócios incluído nos pagamentos das rendas de 2013 e 2014 relativos aos períodos de arrendamento de 2009 e 2010 não foi considerado como imposto pago a montante pela demandante. Nos anos de 2009 e 2010, a demandante não fez valer este imposto pago a montante. O demandado também não o reconhece em relação aos anos de 2013 e 2014 pois considera que o direito à dedução do imposto pago a montante já tinha nascido em 2009 e 2010, respetivamente, e já deveria ter sido invocado na nessa altura.
- 9 Em 3 de julho de 2017, a demandante deduziu reclamação dos avisos de liquidação, incluindo os provisórios, emitidos em 15 de junho de 2017, do imposto sobre o volume de negócios para os anos de 2013 a 2016. As reclamações foram indeferidas em 8 de novembro de 2017. Em consequência, a demandante interpôs recurso em 28 de novembro de 2017.

- 10 A demandante alega que os avisos de liquidação impugnados violam a Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA»). Considera que, tendo em conta a diretiva, não é acertada a tese do demandado segundo a qual o direito à dedução do imposto nasce sempre no momento em que a operação é realizada. Pelo contrário, quando o prestador calcula o seu imposto com base nas contrapartidas recebidas, o direito à dedução, pelo destinatário da prestação, do imposto pago a montante só nasce quando este tiver pago a contraprestação. Por conseguinte, no entender da demandante, foi com razão que esta só exerceu o seu direito à dedução sempre no ano do pagamento.

## **B. Disposições legais relevantes**

### I. Direito nacional

- 11 As disposições legais pertinentes da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG») têm a seguinte redação:

#### § 13 Exigibilidade do imposto

- (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 a contrapartida recebida (§ 20), no termo do período de declaração provisória em que as contrapartidas tiverem sido recebidas [...]

#### § 15 Direito à dedução do imposto pago a montante

- (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. [...]

#### § 16 Cálculo do imposto, período de tributação e tributação individual

(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. [...]

#### § 20 Cálculo do imposto sobre as contrapartidas recebidas

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. [...]

### II. Direito da União

12 O órgão jurisdicional de reenvio considera que as seguintes disposições da Diretiva IVA são pertinentes para o processo principal:

Artigo 63.º

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.

Artigo 66.º

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;

[...]

Artigo 167.º

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

Artigo 167.º-A

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 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.

[...]

Artigo 179.º

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

[...]

Artigo 180.º

Os Estados-Membros podem autorizar o sujeito passivo a proceder a deduções que não tenham sido efetuadas em conformidade com os artigos 178.º e 179.º

Artigo 226.º

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 a 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»;

[...]

### C. Fundamentação das questões prejudiciais

#### I. Primeira questão prejudicial

- 13 A primeira questão visa determinar se, em aplicação do artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito à dedução nasce apenas no momento em que o imposto dedutível se torna exigível ou se, como sugere o demandado, os Estados-Membros podem derrogar este princípio quando o direito nacional tenha feito uso do regime facultativo previsto no artigo 66.º, alínea b), da Diretiva IVA e, por conseguinte, imposto só se torna exigível, segundo o direito nacional, no momento em que a contrapartida é recebida.

#### 1. Apreciação segundo o direito nacional

- 14 Segundo o direito nacional, o entendimento do demandado revela-se correto. Nos termos do § 15, n.º 1, ponto 1, da UStG, o direito à dedução nasce quando a entrega ou outra prestação tiver sido realizada.
- 15 Neste contexto, é irrelevante o momento em que o imposto se torna exigível ao prestador. Em especial, não importa se o prestador calcula o imposto sobre o volume de negócios de acordo com o § 16, n.º 1, primeiro período, da UStG sobre as contrapartidas convencionadas [sujeito passivo em regime de contabilidade de exercício («Soll-Versteuerer»)] ou se o calcula de acordo com o § 20 da UStG, sobre as contrapartidas recebidas [sujeito passivo em regime de contabilidade de caixa («Ist-Versteuerer»)]. É certo que, nos termos do § 13, n.º 1, alínea b), da UStG, o imposto se torna exigível ao prestador, nos casos dos § 20 da UStG [sujeito passivo em regime de contabilidade de caixa («Ist-Versteuerer»)], quando o prestador recebe a contraprestação. No entanto, a disposição do § 20 da UStG não produz qualquer efeito sobre o momento da dedução, pelo destinatário da prestação, do imposto pago a montante [omissis] [omissis].
- 16 Nem outra coisa resulta do facto de o direito à dedução do imposto pago a montante do § 15, n.º 1, ponto 1, primeiro período, da UStG se referir apenas ao «imposto legalmente devido». Daqui não se infere que o direito à dedução do imposto pago a montante esteja sujeito à condição de o imposto já ser exigível ao prestador. Esta característica torna claro, em substância, que deve existir uma operação tributável e sujeita a imposto por força da UStG e que um imposto declarado incorretamente não dá direito à dedução [omissis].
- 17 Também é irrelevante para a dedução, pelo destinatário da prestação, do imposto pago a montante que ele próprio seja tributado sobre as contrapartidas



convencionadas ou sobre as contrapartidas recebidas. O legislador alemão não fez uso da possibilidade prevista no artigo 167.º-A da Diretiva IVA de fazer depender do pagamento da contrapartida a dedução pelos sujeitos passivos em regime de contabilidade de caixa do imposto pago a montante.

- 18 Assim, segundo o direito nacional, o direito à dedução pelo destinatário da prestação nasce igualmente no momento em que a operação é realizada mesmo que o prestador seja tributado em regime de contabilidade de caixa e que ainda não tenha recebido a contrapartida monetária. O destinatário da prestação adquire então um direito à dedução do imposto pago a montante mesmo que o fornecedor da prestação ainda não seja devedor do imposto sobre o volume de negócios correspondente.

## 2. Dúvida na interpretação do direito da União

- 19 Uma apreciação diferente poderia resultar do artigo 167.º da Diretiva IVA. Segundo esta disposição, o direito à dedução nasce apenas no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.
- 20 a) Em conformidade com o artigo 66.º, alínea b), da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever que o imposto se torne exigível apenas em relação a certos contribuintes no momento em que o pagamento é recebido. O legislador nacional fez uso desta possibilidade no § 13, n.º 1, alínea b), da UStG. Todavia, mesmo nesses casos, por força do direito nacional, o direito a dedução do imposto pago a montante nasce no momento em que a entrega se verificou ou foram efetuadas outras prestações. Assim, se for aplicado de modo estrito, o artigo 167.º da Diretiva IVA opõe-se ao direito nacional, uma vez que quebra o vínculo entre a exigibilidade do imposto e o direito à dedução, previstos no artigo 167.º da Diretiva IVA [omissis]. O Tribunal de Justiça – pelo menos aparentemente – ainda não se pronunciou sobre esta questão (deixada em aberto no Acórdão de 16 de maio de 2013, C-169/12, n.ºs 33 e segs.).
- 21 Uma aplicação consequente do artigo 167.º da Diretiva IVA poderia, para além da redação clara desta disposição, ser justificada pelo novo artigo 226.º, n.º 7-A), da Diretiva IVA, introduzido pela Diretiva 2010/45/UE, de 13 de julho de 2010, que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às regras em matéria de faturação (JO 2010, L 189, p. 1 – a designada Diretiva de faturação). Segundo esta disposição, deve figurar numa fatura a menção «Contabilidade de caixa» quando o IVA se torna exigível no momento em que o pagamento é recebido em conformidade com a alínea b) do artigo 66.º e o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Através desta informação adicional da fatura o destinatário fica informado de que o prestador é tributado sobre a contrapartida recebida, o que lhe permite retirar as necessárias consequências quanto à dedução do imposto pago a montante. Na doutrina, defende-se que resulta do artigo 226.º,

- n.º 7-A, da Diretiva IVA que a ligação entre a exigibilidade do imposto e o direito à dedução previstos no artigo 167.º da Diretiva IVA é agora obrigatória *[omissis]*.
- 22 A Diretiva 2010/45/UE deveria ter sido transposta para o direito nacional até 31 de dezembro de 2012; no entanto, o legislador alemão não transpôs o artigo 226.º, n.º 7-A, da Diretiva IVA. Isso parece lógico no contexto do direito nacional; com efeito, o destinatário de uma fatura não precisa de ser informado se o emissor da fatura é tributado sobre a contrapartida recebida, uma vez que esta circunstância não afeta o direito à dedução.
- 23 b) Em contrapartida, o direito nacional é compatível com o artigo 167.º da Diretiva IVA se se considerar que este artigo não é uma norma imperativa, mas consagra apenas uma «princípio orientador» *[omissis]*.
- 24 O facto de o artigo 167.º da Diretiva IVA ser apenas um princípio orientador poderia inferir-se de uma declaração do Conselho e da Comissão, retomada na ata referente ao 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 (JO 1977 L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54) *[omissis]*. O artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva 77/388/CEE é a disposição idêntica que antecedeu o artigo 167.º da Diretiva IVA. Segundo a declaração registada nas atas, os Estados-Membros podem derogar o princípio previsto no artigo 17.º, n.º 1, da diretiva quando o fornecedor ou o prestador de serviços é tributado sobre as suas receitas *[omissis]*.
- 25 No entanto, a questão de saber se esta declaração pode ser usada para interpretar a Diretiva IVA parece questionável. É verdade que as declarações retomadas em atas podem, em princípio, ser invocadas em apoio de uma interpretação de atos jurídicos da União Europeia (v., por exemplo, Acórdão de 19 de junho de 2008, C-319/06, n.º 32). Todavia, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, tal não é o caso quando o conteúdo da declaração não encontre qualquer expressão no texto da disposição em causa (Acórdão de 23 de fevereiro de 1988, 429/85, n.º 9; n.º 9; Acórdão de 26 de fevereiro de 1991, C-292/89, n.º 18; Acórdão de 29 de maio de 1997, C- 329/95, n.º 23; Acórdão de 3 de dezembro de 1998, C-368/96, n.º 26).
- 26 Assim, a questão determinante é saber se o conteúdo da declaração retomada na ata foi incorporado nas disposições da Diretiva IVA. A redação do artigo 167.º da Diretiva IVA não prevê uma restrição como a declaração retomada na ata. No entanto, esta declaração poderá ter sido repercutida na nova disposição do artigo 226.º, n.º 7-A, da Diretiva IVA. Assim, segundo a sua redação, a aplicabilidade desta disposição depende de dois requisitos. Por um lado, o imposto deve tornar-se exigível no momento em que o pagamento é recebido, em conformidade com o artigo 66.º, alínea b), da Diretiva IVA. Em segundo lugar, o direito à dedução deve nascer no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. O segundo requisito é, assim, reiterado pela redação do artigo 167.º da Diretiva IVA. Se o artigo 167.º da Diretiva IVA devesse ser aplicado de forma estrita e

sem exceção, este segundo requisito seria totalmente supérfluo. Assim, resultam da conjugação do artigo 167.º da Diretiva IVA e do artigo 226.º, n.º 7-A, da Diretiva IVA, razões sistemáticas que militam a favor da circunstância de o artigo 167.º da Diretiva IVA não ser uma norma estrita, mas um princípio orientador do qual os Estados-Membros se podem afastar.

### 3. Pertinência para a decisão

- 27 A questão prejudicial é pertinente para a decisão. *[Omissis]* [desenvolvimento da questão]

### II. Segunda questão prejudicial

- 28 A segunda questão só se é submetida para a hipótese de, os Estados-Membros poderem, da forma acima descrita desviar-se do disposto no artigo 167.º da Diretiva IVA. O objetivo é saber se, de qualquer modo, o empresário pode, nesses casos, fazer valer o seu direito à dedução no período de tributação no qual o direito à dedução tenha nascido segundo uma aplicação estrita do artigo 167.º da Diretiva IVA quando já não é possível invocá-lo para o período de tributação anterior que, segundo o direito nacional, era o acertado.

#### 1. Apreciação segundo o direito nacional

- 29 Se o empresário não tiver deduzido o imposto pago a montante, não é possível, por força do direito nacional, invocar o direito à dedução relativo a um período de tributação posterior. Se já não for possível invocar retroativamente o imposto pago a montante – como é o caso no processo principal em que o prazo para a liquidação caducou – o direito já não pode ser exercido.
- 30 Nos termos do § 16, n.º 2, primeiro período, da UStG, os montantes do imposto pago a montante devem ser deduzidos no período de tributação a que se referem. Nesse sentido, os montantes do imposto pago a montante devem ser deduzidos no período de tributação em que estão preenchidos os requisitos desse direito *[omissis]*. Num período de tributação posterior, já não é possível proceder à dedução do imposto pago a montante *[omissis]*. Se o empresário não deduzir o imposto pago a montante no período de tributação correspondente só poderá proceder à dedução posteriormente se a liquidação do imposto para esse período de tributação ainda puder ser alterada. De qualquer modo, uma alteração da liquidação está, no entanto, excluída se, para esse período, o prazo para a liquidação já tiver caducado.

#### 2. Dúvida na interpretação do direito da União

- 31 O artigo 167.º da Diretiva IVA poderia exigir uma apreciação diferente nos casos em que, em derrogação do artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito nacional

transfere para um período de tributação anterior o momento em que surge o direito à dedução, que não foi invocado durante esse período, e em que o direito nacional exclui a possibilidade – como é o caso no processo principal – de o invocar posteriormente.

- 32 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito à dedução do IVA constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA, a fim de garantir a sua neutralidade. O direito à dedução do IVA é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (Acórdão de 15 de setembro de 2016, C-516/14, n.ºs 37 e segs.; Acórdão de 21 de março de 2018, C-533/16, n.ºs 37 e segs.; Acórdão de 21 de novembro de 2018, C-664/16, n.ºs 37 e segs.).
- 33 Em conformidade com o artigo 179.º da Diretiva IVA, também de acordo com o direito da União, o direito à dedução deve ser exercido, em princípio, durante o período de tributação em que esse direito surgiu (Acórdão de 8 de maio de 2008, C-95/07, n.ºs 40 e segs.). É verdade que, nos termos do artigo 180.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem autorizar um direito à dedução que não tenha sido efetuado em conformidade com o artigo 179.º da Diretiva IVA; ora, o legislador alemão não fez uso desta possibilidade.
- 34 No entanto, a importância fundamental do direito à dedução pode tornar necessário permitir ao empresário, em circunstâncias como as do processo principal, deduzir o imposto pago a montante durante o período de tributação que resulta da aplicação do artigo 167.º da Diretiva IVA, mesmo no caso em que o direito nacional derroga esta disposição. Isto poderia, de qualquer modo, impor-se quando já não é possível invocar o direito à dedução no período de tributação correspondente nos termos do direito nacional, a fim de assegurar a neutralidade do sistema do IVA também neste caso. Nesta situação, a derrogação ao artigo 167.º da Diretiva IVA – em si favorável ao empresário – revela-se, na verdade, prejudicial.

### 3. Pertinência para a decisão

- 35 A segunda questão prejudicial é relevante para a decisão da causa em caso de resposta negativa à primeira questão e se os Estados-Membros, nos casos previstos no artigo 66.º, alínea b), da Diretiva IVA, puderem derrogar o artigo 167.º da Diretiva IVA da forma acima descrita. *[Omissis]* [desenvolvimento da questão]

### **D. Questões processuais do direito nacional**

- 36 *[Omissis]*
- 37 *[Omissis]*
- 38 *[Omissis]* *[omissis]*

39 *[Omissis]*

DOCUMENTO DE TRABALHO