Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
MACIEJ SZPUNAR
apresentadas em 1 de julho de 2021 [1]

Processo C-324/20

Finanzamt B
contra
X-Beteiligungsgesellschaft mbH

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Prestação de serviços — Prestação única — Pagamento fracionado no tempo — Diretiva 2006/112/UE — Artigo 63.º — Exigibilidade do imposto — Artigo 64.º, n.º 1 — Conceito de operação que deem origem a pagamentos sucessivos — Artigo 90.º, n.º 1 — Redução do valor tributável — Conceito de não pagamento»

Introdução

1. Segundo os princípios da liberdade económica e da liberdade contratual, os participantes no mercado determinam livremente as suas relações contratuais, tanto no que respeita às prestações efetuadas como às respetivas contraprestações. No entanto, devem ter em conta as condições em que exercem as suas atividades, não só as de natureza económica mas também as de natureza jurídica, incluindo a fiscal. O presente processo ilustra os problemas que podem surgir quando não se tem em conta estas condições.

2. Mais precisamente, está em causa saber se e em que medida o fracionamento da contraprestação de uma operação sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») afeta o momento da constituição da obrigação do sujeito passivo de pagamento desse imposto.

[1] Língua original: polaco.

Quadro jurídico

Direito da União

3. O artigo 63.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado IVA [2], dispõe:

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

4. Contudo, nos termos do artigo 64.º, n.º 1, desta diretiva:

«Quando deem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, […] as prestações de serviços consideram-se efetuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos.»

5. Por sua vez, o artigo 66.º, alínea b), da referida diretiva, prevê:

«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;

[…]»

6. Nos termos do artigo 73.º da mesma diretiva:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

7. Por último, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112:

«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.»

Direito alemão

8. A Diretiva 2006/112 foi transposta para o direito alemão pelas disposições da Umsatzsteuergesetz (Lei Relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG») [3].

[2] JO 2006, L 347, p. 1.

[3] Texto consolidado: BGBl. 2005, I, p. 386.

9. O § 13, n.º 1, ponto 1, desta lei estipula:

«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.

[…]»

10. Nos termos do § 17.º da UStG:

«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.

[…]»

11. Por último, o § 20.º, primeira frase, da UstG, na redação em vigor no exercício fiscal em causa no litígio, dispunha:

«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 500 000,00 euros, ou

2. que […] 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 […]

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

Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

12. A X-Beteiligungsgesellschaft mbH, uma sociedade de direito alemão (a seguir «sociedade X»), é um sujeito passivo registado para efeitos de IVA na Alemanha.

13. Durante o exercício fiscal de 2012, a sociedade X prestou à T-GmbH (a seguir «sociedade T») serviços de mediação para a venda de imóveis por esta última. Como resulta do acordo de honorários celebrado entre estas duas sociedades em 7 de novembro de 2012, no momento da celebração desse contrato, a sociedade X já tinha executado todas as prestações a que estava obrigada.

14. Resulta igualmente desse acordo que os honorários relativos aos referidos serviços de mediação ascendiam a 1 000 000 euros, acrescidos de IVA, pagáveis em cinco prestações de 200 000 euros, acrescidos de IVA. Estas prestações deviam ser pagas anualmente a partir de 30 de junho de 2013. Na data de vencimento de cada prestação, a sociedade X emitia uma fatura e pagava o IVA devido.

15. Por Decisão de 22 de dezembro de 2016, a autoridade fiscal competente considerou que a prestação de serviços efetuada pela sociedade X à sociedade T tinha ocorrido na íntegra durante o ano de 2012, pelo que a sociedade X devia ter pago a totalidade do IVA sobre a operação em causa.

16. Essa sociedade interpôs recurso da referida decisão no Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha) competente. Esse órgão jurisdicional deu provimento ao recurso, declarando que, embora a prestação de serviços tenha efetivamente tido lugar no ano de 2012, o montante da contraprestação desta operação, com exceção da primeira prestação paga em 30 de junho de 2013, deve ser considerado não pago na aceção do § 17.º da UStG e do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Segundo esse órgão jurisdicional, a aplicação destas disposições permite evitar que a sociedade X seja obrigada a pagar a totalidade do IVA antes de receber a totalidade da contraprestação pelos serviços prestados.

17. A autoridade fiscal interpôs recurso dessa decisão no órgão jurisdicional de reenvio. Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha) 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?»

18. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de julho de 2020. A sociedade X, o Governo alemão e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. O Tribunal de Justiça decidiu não realizar audiência.

Análise

Observações preliminares

Quanto aos factos apurados

19. No seu pedido de decisão prejudicial no presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio apoia-se nos factos apurados pelo órgão jurisdicional de primeira instância, segundo os quais o serviço previsto no âmbito da operação controvertida tinha caráter pontual e foi prestado integralmente pela sociedade X em 2012, pelo que a contraprestação no montante de 1 000 000 euros, acrescido de IVA, correspondia a prestações integralmente efetuadas em 2012.

20. A sociedade X contesta, no entanto, esta constatação. Na sua opinião, o contrato celebrado com a sociedade T incluía serviços adicionais, nomeadamente em matéria de consultoria, que deviam ser prestados nos anos seguintes, em contrapartida do pagamento das outras prestações da remuneração acordadas. Assim, na opinião dessa sociedade, o montante recebido em 30 de junho de 2013 correspondia apenas à contraprestação dos serviços prestados em 2012. A sociedade X invoca, em especial, o acordo complementar de interpretação celebrado com a sociedade T, em 15 de março de 2016, e o Despacho de 23 de setembro de 2020 do Finanzgericht (Tribunal Tributário) relativo à organização do processo que esta sociedade anexou às suas observações escritas. Na opinião da sociedade X, as questões prejudiciais no presente processo têm, portanto, caráter hipotético.

21. Todavia, importa ter presente que, no âmbito de um processo prejudicial, o Tribunal de Justiça está, em princípio, vinculado pelos factos apurados pelo órgão jurisdicional de reenvio [4]. Ora, no caso em apreço, esses factos não parecem, à primeira vista, errados. Em particular, o Despacho de 23 de setembro de 2020 foi adotado já depois de o órgão jurisdicional de reenvio ter proferido a sua decisão de submeter o pedido de decisão prejudicial no presente processo. Esse despacho foi também adotado no âmbito de um processo separado relativo ao imposto sobre o rendimento da sociedade X relativamente ao exercício fiscal de 2012. No entanto, a apreciação dos factos pode ser diferente no que respeita à determinação das receitas para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas e à determinação da obrigação fiscal em matéria de IVA.

22. Por conseguinte, considero que o Tribunal de Justiça deve responder às questões prejudiciais no presente processo com base nos factos apurados pelo órgão jurisdicional de reenvio (ou com base nos factos apurados pelo órgão jurisdicional de primeira instância e aceites pelo órgão jurisdicional de reenvio).

Quanto às questões prejudiciais

23. O órgão jurisdicional de reenvio submete, no caso em apreço, duas questões prejudiciais. A primeira diz respeito à interpretação do conceito de entregas de bens e prestações de serviços que «deem origem a pagamentos sucessivos» na aceção do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Por sua vez, a segunda questão visa saber se, numa situação como a que está em causa no processo principal, se pode falar de um «não pagamento» na aceção deste artigo 90.º, n.º 1, dessa diretiva.

[4] É verdade que tive recentemente a oportunidade de questionar a exatidão das constatações do mesmo órgão jurisdicional de reenvio que está na origem do processo em apreço [v. as minhas Conclusões no processo XY (Redução facultativa de imposto), C-100/20, EU:C:2021:387]. No entanto, não se tratava dos factos enquanto tais, mas da sua qualificação à luz do direito da União.

A aplicação desta última disposição não depende da interpretação do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112; o não pagamento pode igualmente ocorrer em relação a operações que deem origem a pagamentos sucessivos. Em contrapartida, uma resposta afirmativa à segunda questão prejudicial deixaria sem objeto a primeira questão. Por conseguinte, começarei por examinar a segunda questão.

Quanto à segunda questão prejudicial

24. Com a sua segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende estabelecer se o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, numa situação em que um sujeito passivo, quando de uma prestação de serviços pontual, acordou fracionar a contraprestação a receber por essa prestação de serviços, o não pagamento na aceção desta disposição pode ser declarado em relação às parcelas seguintes, sucessivas à primeira parcela, e reduzir-se o valor tributável, com a possibilidade de ser novamente aumentado após o pagamento das parcelas seguintes. Esta questão parece ser ditada pelo facto de essa solução ter sido adotada no processo principal pelo órgão jurisdicional de primeira instância para evitar que o sujeito passivo tenha de financiar o IVA devido antes de receber o pagamento do serviço prestado.

25. A sociedade X propõe que se responda afirmativamente a esta questão, ao passo que o Governo alemão e a Comissão propõem uma resposta negativa.

26. Concordo com esta última posição.

27. O IVA é calculado proporcionalmente ao valor tributável [5] que é definido como compreendendo «tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações» [6]. O montante desse valor tributável é determinado no momento da constituição da obrigação fiscal, ou seja, tratando-se de uma prestação de serviços, no momento da sua execução.

28. No entanto, se, após a constituição da obrigação fiscal, houver lugar à redução do montante que o sujeito passivo deve receber a título de pagamento pelos serviços prestados, o valor tributável e, consequentemente, o montante da obrigação fiscal do sujeito passivo é reduzido em conformidade [7]. Pode tratar-se de uma redução em sentido estrito ou de uma «redução a zero», ou seja, de um desaparecimento total do valor tributável e da obrigação fiscal associada. Esta alteração pode ocorrer na sequência tanto da alteração ou da cessação da relação contratual entre as partes na operação tributável como do incumprimento da obrigação de pagamento por parte do cocontratante do sujeito passivo.

29. A obrigação contida na referida disposição de reduzir o valor tributável e, em consequência, a respetiva obrigação tributária constitui a expressão do princípio segundo o qual o valor tributável é constituído pela contraprestação que o sujeito passivo tenha efetivamente recebido ou deva receber em relação à operação tributável [8].

5 Artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112.

6 Artigo 73.º da Diretiva 2006/112.

7 Artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

8 Acórdão de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 26).

30. Este objetivo do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, significa que esta disposição só se aplica na hipótese de o montante que o sujeito passivo deve receber como contraprestação pelo serviço prestado ser reduzido. Em contrapartida, se esse montante não for reduzido, não há razão para reduzir o valor tributável, pelo que a referida disposição não é aplicável. É o que acontece, por exemplo, quando as partes numa operação tributada acordam não uma redução da contraprestação, mas apenas o fracionamento em prestações ou a prorrogação do prazo de pagamento.

31. Evidentemente, numa situação de não pagamento pelo cocontratante do sujeito passivo, a redução do montante que o sujeito passivo deve receber pode não ser definitiva, dado que, não havendo alteração da relação contratual entre as partes, o sujeito passivo continua a ser credor da contraprestação não paga e pode recuperá-la no futuro [9]. Surge, assim, uma incerteza quanto ao caráter definitivo da redução do valor tributável. É também por esta razão que o artigo 90.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 deixa ao critério dos Estados-Membros a aplicação do n.º 1 deste artigo em caso de não pagamento [10].

32. Isso não altera o facto de que, em caso de adiamento ou fracionamento do pagamento da contraprestação, o montante que o contribuinte *deve receber* a esse título *não é* certamente reduzido [11]. Por conseguinte, também não há razão para reduzir o valor tributável.

33. Assim, embora concorde com a posição do Governo alemão de que qualquer redução da contraprestação a receber por um sujeito passivo a título de uma operação tributável diz respeito a situações *posteriores* à execução da prestação em causa, considero que este aspeto não é essencial para a resposta a dar à questão prejudicial em apreço. Com efeito, o elemento essencial, a este respeito, é que o pagamento fracionado da contraprestação não altera o montante que o sujeito passivo deve receber a título dessa contraprestação nem, portanto, o valor tributável dessa operação.

34. Tendo em conta o acima exposto, considero que o artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que quando um sujeito passivo que presta um serviço pontual acordou com o destinatário do serviço fracionar o pagamento da contraprestação em vários pagamentos sucessivos, não está em causa um não pagamento na aceção desta disposição.

35. Além disso, como observa o Governo alemão, nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, a redução do valor tributável com base nesta disposição é efetuada nas condições fixadas pelos Estados-Membros. O n.º 2 deste artigo permite aos Estados-Membros não a aplicar em caso de não pagamento. Todavia, nos termos do § 17.º, n.º 2, ponto 1, da UStG, em caso de não pagamento, a redução do valor tributável só ocorre quando a contrapartida se torna incobrável. Não é esse o caso do fracionamento do pagamento. Por conseguinte, o próprio direito alemão, que, a este respeito, é conforme com a Diretiva 2006/112, não permite aplicar as disposições que transpõem o artigo 90.º desta diretiva em caso de fracionamento do pagamento da contraprestação recebida a título de uma operação tributável.

9 Acórdão de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 29).

10 Acórdão de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, n.ºs 28 e 29).

11 Como o Governo alemão corretamente observa, só se pode falar de não pagamento em caso de falta de pagamento da contraprestação no momento do seu vencimento. No entanto, isso não pode ser presumido.

Quanto à primeira questão prejudicial

36. Com a sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se aplica a uma operação que comporta uma prestação de serviços pontual pela qual o sujeito passivo recebe uma contraprestação fracionada.

37. Esta questão baseia-se numa constatação de facto do órgão jurisdicional de reenvio segundo a qual o serviço em causa no processo principal é um serviço pontual integralmente prestado durante o exercício fiscal de 2012 [12]. É também nesta premissa que assenta a minha análise *infra* da questão em apreço.

Quanto à questão da interpretação do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112

38. Recorde-se que, nos termos do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, quando deem origem a pagamentos sucessivos, as prestações de serviços se consideram efetuadas no termo dos prazos a que se referem esses pagamentos. A resposta à questão prejudicial exige, portanto, que se interprete o conceito de operações que «deem origem a pagamentos sucessivos» na aceção desta disposição.

39. Ao contrário do que sustenta a Comissão, considero que a redação da disposição em causa não dá, por si só, uma resposta unívoca a esta questão.

40. Considero, portanto, que o artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado à luz do artigo 63.º da mesma diretiva. Ora, segundo esta última disposição, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto IVA torna-se exigível no momento em que é efetuada a prestação objeto da operação.

41. O artigo 63.º desta diretiva não especifica qual o facto que se deve ter em consideração para fixar o momento em que a prestação é efetuada. Em meu entender, isto significa que o legislador da União adotou aqui uma abordagem material, ou seja, que há que ter em conta o momento da execução efetiva da prestação, tal como definido, sendo caso disso, pelas constatações de facto da autoridade fiscal ou do órgão jurisdicional.

42. Considero, portanto, que o artigo 64.º, n.º 1, da diretiva referida não constitui uma derrogação ao seu artigo 63.º, no que respeita à determinação do momento em que se constitui a obrigação fiscal, mas apenas o completa e precisa relativamente a situações suscetíveis de suscitar dúvidas. Com efeito, esta disposição precisa que momento deve ser considerado o momento em que é efetuada a prestação, cujo pagamento é fracionado no tempo. Considera-se que esse momento é o termo do prazo de pagamento.

43. No entanto, logicamente, tal determinação convencional do momento da execução da prestação só é necessária no que respeita a prestações cujo momento de execução é difícil de determinar sem ambiguidade com base próprios nos factos, nomeadamente, porque a relação jurídica entre as partes na operação e a prestação objeto da mesma são de natureza contínua. Em tal situação, considera-se que a execução da prestação dura enquanto a obrigação de pagamento desta se mantiver.

[12] V. n.º 19 das presentes conclusões.

44. No entanto, não há necessidade de alargar a aplicação do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 a situações em que o momento da execução da prestação pode facilmente ser determinado, nomeadamente, quando a prestação tem um caráter pontual e existe um momento preciso que permite determinar o cumprimento da mesma em conformidade com a relação contratual que vincula as partes na operação em causa. Com efeito, este alargamento do âmbito de aplicação da referida disposição implicaria que esta estabelecesse o facto gerador do imposto de maneira contrária à redação inequívoca do artigo 63.º dessa diretiva.

45. A interpretação sistemática do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, principalmente à luz do artigo 63.º da mesma diretiva, milita, portanto, a favor de uma resposta negativa à primeira questão prejudicial. Concordo, em substância, com as observações da Comissão quanto a esta questão.

46. Além disso, como alega com razão o Governo alemão, uma interpretação diferente da referida disposição implicaria que as partes na operação pudessem livremente manipular o momento da constituição da obrigação fiscal fixando adaptando prazo de pagamento do preço da entrega de bens ou da prestação de serviços. Ora, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de declarar que a intenção do legislador da União era harmonizar tanto quanto possível o momento em que o imposto se torna exigível em todos os Estados-Membros, a fim de assegurar uma cobrança uniforme do IVA [13]. O objetivo de assegurar a cobrança uniforme deste imposto visa não só todos os Estados-Membros mas também todas as operações da mesma natureza, independentemente das diferenças secundárias, como as condições de pagamento da contraprestação. O princípio da igualdade de tratamento e a garantia de uma concorrência leal assim o exigem.

47. Isto porque a constituição e o montante do IVA dependem de três fatores: a natureza da operação realizada, que determina a sua eventual tributação e a taxa do imposto, o montante da contraprestação, isto é, o valor tributável, e o momento da execução da prestação, que, em princípio, corresponde ao momento em que se constitui a obrigação fiscal. Em contrapartida, o momento do pagamento da referida contraprestação não figura, no sistema do IVA, entre os fatores relevantes para efeitos de tributação.

48. Estas conclusões não são postas em causa pela jurisprudência do Tribunal de Justiça referida pelo órgão jurisdicional de reenvio e pela sociedade X nas suas observações, nomeadamente, os Acórdãos Asparuhowo Lejk Inwestmynt Kympani [14] e Baumgarten Sports & More [15]. A aplicação a estes processos do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 baseou-se na natureza continuada e na duração da relação jurídica entre as partes na operação, uma vez que as obrigações de natureza continuada recaem não só sobre o destinatário do serviço mas também sobre o prestador de serviços, e o próprio pagamento da contraprestação acordada está subordinado ao cumprimento dessas obrigações [16]. Ora, segundo as constatações de facto do órgão jurisdicional de reenvio no caso em apreço, tal situação não se verifica no processo principal, que tem por objeto a tributação de uma prestação de caráter pontual, inteiramente executada num momento determinado, e pela qual o prestador de serviços deve receber uma remuneração incondicional paga na totalidade.

[13] Acórdão de 2 de maio de 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, n.º 22).

[14] Acórdão de 3 de setembro de 2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Acórdão de 29 de novembro de 2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] V., respetivamente, Acórdãos de 3 de setembro de 2015, Asparuhowo Lejk Inwestmynt Kympani (C-463/14, EU:C:2015:542, n.os 47 e 49), e de 29 de novembro de 2018, Baumgarten Sports & More (C-548/17, EU:C:2018:970, n.os 30 e 31).

49. Tendo em conta o que precede, estou de acordo com a Comissão quando observa que a expressão «[operações que] deem origem a […] pagamento sucessivos», utilizada no artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, deve ser entendida no sentido de que visa operações que, pela sua própria natureza, exigem um fracionamento do pagamento da contraprestação no tempo ou o pagamento em prestações, devido ao seu caráter recorrente.

50. Por conseguinte, esta disposição deve ser interpretada no sentido de que não é aplicável a uma operação que comporta uma prestação de serviços pontual pela qual o sujeito passivo recebe uma contraprestação fracionada em pagamento sucessivos.

Quanto à relação entre a obrigação de pagar o imposto devido e a obtenção de uma contraprestação por uma operação tributável

51. Tanto o órgão jurisdicional de reenvio, na sua decisão, como a sociedade X, nas suas observações escritas, argumentam que, numa situação como a que está em causa no processo principal, em que o pagamento da contraprestação pela prestação de serviços pontual foi fracionada em pagamentos sucessivos a efetuar durante um longo período (neste caso, durante cinco anos), sendo o IVA devido quando do pagamento de cada prestação, o sujeito passivo é obrigado a financiar, durante um período prolongado, o IVA total, mesmo que este ainda não tenha sido pago pelo destinatário do serviço.

52. Como indiquei na proposta de resposta à segunda questão prejudicial no presente processo, a aplicação do artigo 90.º da Diretiva 2006/112 não é a solução adequada para este problema. Do mesmo modo, na minha opinião, também não o é a aplicação do artigo 64.º, n.º 1, dessa diretiva.

53. Como referi acima, a exigibilidade do IVA não está, em princípio, subordinada ao recebimento pelo sujeito passivo de uma contraprestação pela operação tributada que efetuou. Também pode ocorrer antes do pagamento dessa contraprestação. O Tribunal de Justiça já teve oportunidade de o sublinhar claramente na sua jurisprudência [17].

54. No caso de o não pagamento da contraprestação prevista no contrato entre as partes numa operação tributável ter caráter duradouro, por exemplo, na sequência da rescisão ou de uma alteração desse contrato, ou ser independente da vontade do sujeito passivo, como no caso de não pagamento por parte do cocontratante, aplica-se o artigo 90.º da Diretiva 2006/112 e o valor tributável e, portanto, o montante da obrigação fiscal são reduzidos em conformidade.

55. Em contrapartida, quando, no âmbito de uma operação tributável, se prevê, desde o início, o diferimento do pagamento da contraprestação ou o seu fracionamento em pagamentos sucessivos, é o sujeito passivo que decide quanto às modalidades de exercício da sua atividade económica, com pleno conhecimento das obrigações, designadamente, fiscais, que tal implica. A decisão de aceitar ou não fracionar o pagamento da contraprestação, e em que condições, depende da sua vontade.

[17] «[…] 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, através da concretização da operação em causa, independentemente da questão de saber se a contraprestação devida por esta operação já foi paga. Assim, o IVA é devido ao Tesouro Público pelo fornecedor de um bem ou prestador de serviços, mesmo quando este não tiver recebido do seu cliente o pagamento correspondente à operação realizada.» Consequentemente, «[…] segundo o sistema instaurado pela Diretiva 2006/112, a exigibilidade do IVA assim como a origem e âmbito do direito a dedução são, em princípio, independentes do facto de a contraprestação devida, IVA incluído, por uma operação ter ou não sido paga» (Acórdão de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria, C-274/10, EU:C:2011:530, n.ºs 46 e 48).

56. Nesse caso, a solução pode ser a liquidação e a cobrança da totalidade do IVA devido no momento do primeiro pagamento ou a afetação deste ao pagamento do imposto [18]. Assim, o sujeito passivo não é obrigado a afetar os seus próprios recursos financeiros ao pagamento do imposto.

57. Quanto ao argumento da sociedade X segundo o qual o pagamento da totalidade do IVA devido após o recebimento do primeiro pagamento da contraprestação deixa o sujeito passivo sem lucro a título da operação realizada, ou mesmo priva-o dos meios necessários para cobrir os custos da prestação efetuada, basta observar que a sujeição ao IVA não depende dos resultados da atividade económica do sujeito passivo [19]. Este imposto incide igualmente sobre as operações que não geram lucro e mesmo sobre as que geram prejuízo. Cabe aos operadores económicos e não ao sistema do IVA assegurar a rentabilidade da sua atividade económica.

58. No processo principal, o problema resulta talvez da forma como a sociedade X emitiu as faturas relativas à operação controvertida. Segundo as indicações que constam do pedido de decisão prejudicial, esta sociedade emitia uma fatura separada para cada pagamento efetuado a título da contraprestação, que incluía o IVA correspondente. O órgão jurisdicional de reenvio não informou se as autoridades fiscais contestaram, no processo principal, esse modo de faturação. Todavia, este não se afigura correto à luz das disposições da Diretiva 2006/112.

59. A Diretiva 2006/112 define, no seu título XI, as obrigações dos sujeitos passivos. O artigo 220.º desta diretiva impõe-lhes a obrigação de assegurarem que é emitida uma fatura, no caso, nomeadamente, de prestações de serviços efetuadas a outros sujeitos passivos. O artigo 226.º desta diretiva especifica pormenorizadamente as menções que devem figurar nas faturas. Estas incluem, em particular, a extensão e a natureza dos serviços prestados (ponto 6), a data em que foi efetuada a prestação de serviços (ponto 7), o valor tributável (ponto 8) e o montante do IVA a pagar (ponto 10).

60. Como o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de salientar, as menções obrigatórias a incluir na fatura, incluindo, nomeadamente, a natureza dos serviços prestados e a data em que foram prestados, visam permitir às autoridades fiscais controlar, nomeadamente, o pagamento do imposto devido [20]. Estas menções devem, portanto, corresponder tanto quanto possível à realidade. Em especial, uma prestação de caráter pontual não deve ser objeto de várias faturas emitidas com longos intervalos de tempo, mesmo que, por outro lado, todos os elementos, entre os quais, em particular, o montante total do IVA devido, correspondam à realidade.

61. No processo principal, se a sociedade X tivesse emitido uma única fatura correta, abrangendo a totalidade do valor tributável da operação controvertida e o montante total do IVA devido, bem como a data de execução da prestação, tal ter-lhe-ia permitido determinar corretamente as obrigações fiscais que lhe incumbem e organizar a sua relação jurídica com o destinatário dos serviços no que respeita às condições de pagamento da contraprestação.

[18] Como resulta das informações transmitidas pela sociedade X, no processo principal, o montante do primeiro pagamento recebido por esta sociedade ultrapassava o montante do IVA devido pela operação em causa.

[19] De acordo com o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 «entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade».

[20] Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.os 26, 27, 29 e 30).

62. No entanto, é verdade, como salienta o órgão jurisdicional de reenvio na sua decisão, que o Tribunal de Justiça qualifica um certo número de sujeitos passivos de «cobradores» do IVA por conta do Estado [21]. Porém, isso não significa de modo algum que o papel dos sujeitos passivos *se limite* ao de cobradores do imposto. O artigo 193.º da Diretiva 2006/112 estabelece que o IVA é *devido* pelos sujeitos passivos [22]. Ora, nenhuma disposição da diretiva nem nenhuma decisão do Tribunal de Justiça indica que esta obrigação esteja subordinada à cobrança prévia, pelo sujeito passivo, de um montante de imposto pago a jusante [23].

63. No entanto, o artigo 66.º, alínea b), da Diretiva 2006/112, permite aos Estados-Membros preverem 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 [24]. Todavia, tal constitui uma derrogação às regras gerais constantes dos artigos 63.º, 64.º e 65.º desta diretiva, que tem caráter facultativo e se deve aplicar a certas operações ou categorias de sujeitos passivos e não ter caráter geral. A própria existência de tal possibilidade confirma indiretamente que, em princípio, a exigibilidade do IVA não está subordinada ao recebimento pelo sujeito passivo de um pagamento a título de uma operação tributada.

64. Como observam, com razão, o Governo alemão e a Comissão, a interpretação do artigo 64.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 preconizada pela sociedade X, segundo a qual o simples pagamento fracionado da contraprestação permite correlacionar a exigibilidade do imposto com a exigibilidade desses pagamentos fracionados, esvaziaria consideravelmente do seu sentido as disposições do artigo 66.º, alínea b), desta diretiva.

65. Os argumentos relativos à necessidade de liquidar o imposto antes de o sujeito passivo receber a totalidade da contraprestação não alteram, portanto, a conclusão que figura no n.º 50 das presentes conclusões.

Conclusão

66. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho que se responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha):

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 não é aplicável a uma prestação de serviços pontual pela qual o sujeito passivo recebe uma contraprestação fracionada em pagamentos sucessivos.

2) O artigo 90.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, quando um sujeito passivo que presta um serviço pontual acordou com o destinatário do serviço fracionar o pagamento da contraprestação em vários pagamentos sucessivos, não está em causa um não pagamento na aceção desta disposição.

[21] Ver, em especial, Acórdãos de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25), e de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 23).

[22] Sem prejuízo dos casos em que, por força de regulamentação específica, outras pessoas são obrigadas a pagá-lo.

[23] Isto resulta muito claramente, em especial, do Acórdão de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), citado pelo órgão jurisdicional de reenvio, no qual o Tribunal de Justiça subordina expressamente a obrigação de pagar o imposto à realização de uma operação, mas não à obtenção de um pagamento.

[24] Esta possibilidade está prevista no § 13.º, n.º 1, ponto 1, alínea b), da UStG, conjugado com o seu § 20.º, mas não é aplicável ao processo principal.