Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

28 de novembro de 2024*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) — Âmbito de aplicação — Operações tributáveis — Contrato de empreitada para a realização de um projeto imobiliário — Rescisão do contrato pelo dono da obra — Conceito de "remuneração" — Qualificação — Obrigação de pagar o montante total acordado após dedução dos custos poupados pelo prestador — Artigo 73.º — Valor tributável»

No processo C-622/23,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Oberster Gerichtshof (Supremo Tribunal de Justiça, Áustria), por Decisão de 25 de setembro de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 10 de outubro de 2023, no processo

rhtb: projekt gmbh

contra

Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: F. Biltgen (relator), presidente da Primeira Secção, exercendo funções de presidente da Sétima Secção, M. L. Arastey Sahún, presidente da Quinta Secção, e J. Passer, juiz,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da rhtb: projekt gmbh, por K. Klema, Rechtsanwalt,

— em representação da Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH, por M. Hübner, Rechtsanwalt,

* Língua do processo: alemão.

— em representação do Governo Austríaco, por A. Posch, J. Schmoll e F. Koppensteiner, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo Checo, por L. Březinová, M. Smolek e J. Vláčil, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por F. Behre e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe duas sociedades com sede na Áustria, ou seja, por um lado, a rhtb: projekt gmbh (a seguir «rhtb») e, por outro, a Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (a seguir «Parkring»), a respeito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) do montante contratualmente devido na sequência da rescisão, pelo dono da obra (Parkring), de um projeto imobiliário cuja realização já tinha sido iniciada e que a empresa de construção (rhtb) estava disposta a finalizar.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA prevê que estão sujeitas ao IVA «[a]s prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 73.º desta diretiva dispõe:

«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.»

Direito austríaco

5 O § 1168, n.º 1, primeiro período, do Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil Geral), na sua versão aplicável ao processo principal (a seguir «ABGB»), prevê:

«Se a obra não for executada, o empreiteiro tem, contudo, direito à remuneração acordada, se estava disposto a executá-la e foi impedido de o fazer por circunstâncias imputáveis ao dono da obra; no entanto, deve ter em conta o que poupou devido à não execução do trabalho ou o que adquiriu ou deixou deliberadamente de adquirir através de outra utilização.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

6 Em março de 2018, a rhtb e a Parkring celebraram um contrato de empreitada que previa que a rhtb devia realizar a construção de um projeto imobiliário no montante de 5 377 399,69 euros, que incluía 896 233,28 euros de IVA. Após o início das obras, a Parkring informou a rhtb, em junho de 2018, de que já não desejava que esta realizasse este projeto por razões não imputáveis à rhtb.

7 Em 19 de dezembro de 2018, a rhtb, ao abrigo do § 1168.º, n.º 1, primeiro período, do ABGB, pediu à Parkring o pagamento do montante acordado, na aceção desta disposição, após dedução dos custos poupados devido à rescisão injustificada do contrato de empreitada em questão.

8 Uma vez que a Parkring não procedeu a este pagamento, a rhtb intentou no órgão jurisdicional de primeira instância uma ação destinada a obter o pagamento de um montante de 1 540 820,10 euros, incluindo o respetivo IVA, alegando que a Parkring tinha rescindido de forma injustificada este contrato e que, por conseguinte, era devedora do montante contratualmente acordado. A Parkring contestou o mérito deste pedido, sustentando que a rhtb só podia exigir o pagamento do montante correspondente aos trabalhos efetuados.

9 O órgão jurisdicional de primeira instância julgou procedente o pedido da rhtb, salientando que a Parkring tinha rescindido de forma injustificada o referido contrato e declarando que o montante devido pela obra que não pôde ser efetuada devido à resolução do mesmo contrato estava sujeito a IVA.

10 O órgão jurisdicional de recurso alterou a decisão do tribunal de primeira instância, declarando que não era devido IVA sobre o montante devido pelos trabalhos não efetuados, uma vez que não tinha havido troca de prestações entre as partes no contrato.

11 Quer a rhtb quer a Parkring interpuseram recurso de «Revision» desta decisão no Oberster Gerichtshof (Supremo Tribunal de Justiça, Áustria), que é o órgão jurisdicional de reenvio. Este declarou, em substância, que, na sequência da rescisão injustificada do contrato de empreitada pela Parkring, a rhtb tinha direito ao montante contratualmente acordado. Todavia, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o montante assim devido deve ser considerado uma remuneração, na aceção da Diretiva IVA, uma vez que, a partir da rescisão do contrato de empreitada pela Parkring, a rhtb já não está obrigada a fornecer o resto da prestação acordada, a condição de dever existir um nexo direto entre a contrapartida recebida e a prestação fornecida não está preenchida.

12 Nestas circunstâncias, o Oberster Gerichtshof (Supremo Tribunal de Justiça) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da [Diretiva IVA], em conjugação com o artigo 73.º desta diretiva, ser interpretado no sentido de que o montante devido pelo dono da obra ao empreiteiro também está sujeito a IVA quando a obra não foi (totalmente) executada, mas o empreiteiro estava disposto a executá-la e só foi impedido de o fazer por circunstâncias imputáveis ao dono da obra (por exemplo, o cancelamento da obra)?»

Quanto à questão prejudicial

13 A título preliminar, importa salientar que o pedido de decisão prejudicial não contém nenhuma indicação quanto às razões que levaram o órgão jurisdicional de reenvio a solicitar uma interpretação do artigo 73.º da Diretiva IVA. Além do mais, não resulta deste pedido que a interpretação desta disposição seja necessária para a resolução do litígio no processo principal.

14 Por conseguinte, há que considerar que, com a sua questão prejudicial, esse órgão jurisdicional pergunta, em substância, se o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se deve considerar que o montante contratualmente devido na sequência da rescisão, pelo beneficiário de uma prestação de serviços, de um contrato validamente celebrado relativo a esta prestação de serviços, sujeita ao IVA, que o prestador tinha começado a fornecer e que estava disposto a concluir, constitui a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção da Diretiva IVA.

15 A este respeito, importa recordar que, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, que define o âmbito de aplicação do IVA, estão sujeitas a este imposto as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

16 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção dessa disposição, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo de um serviço individualizável prestado ao beneficiário. Tal verifica-se caso exista um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido (Acórdão de 11 de junho de 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, n.º 31 e jurisprudência referida).

17 Quanto ao nexo direto entre o serviço prestado ao beneficiário e o efetivo contravalor recebido, o Tribunal de Justiça decidiu que o contravalor do preço pago na assinatura de um contrato de prestação de um serviço é constituído pelo direito que o cliente dele extrai de beneficiar do cumprimento das obrigações decorrentes desse contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexo direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito (v. Acórdão de 11 de junho de 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, n.º 32 e jurisprudência referida).

18 A este respeito, importa acrescentar que, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, se deve considerar que um montante predeterminado, recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato

de prestação de serviços que devia decorrer ao longo de um determinado período, montante esse que corresponde ao que esse operador teria recebido durante o referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado, é a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita ao IVA, ainda que essa resolução implique nomeadamente, a desativação dos serviços previstos no contrato antes do termo do período mínimo convencionado (v., neste sentido, Acórdão de 11 de junho de 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, n.º 33 e jurisprudência referida).

19 A mesma consideração deve valer, *a fortiori*, numa situação como a que está em causa no processo principal, em que o prestador tinha começado a fornecer a prestação de serviços em causa e estava disposto a executá-la até ao seu termo pelo montante contratualmente previsto.

20 Com efeito, por um lado, o contravalor do montante pago pelo beneficiário da prestação de serviços é constituído pelo direito de este beneficiar do cumprimento, pelo prestador, das obrigações decorrentes do contrato de prestação de serviços, ainda que o beneficiário já não queira exercer esse direito por um motivo que lhe é imputável (v., neste sentido, Acórdão de 11 de junho de 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, n.º 35).

21 Numa situação como a que está em causa no processo principal, o prestador de serviços não só colocou o beneficiário em condições de beneficiar da prestação de serviços, na aceção da jurisprudência referida no n.º 17 do presente acórdão, como, uma vez que já tinha iniciado a obra acordada, forneceu efetivamente uma parte dessa prestação, tendo salientado que estava disposto a executá-la até ao seu termo.

22 Por outro lado, também se deve ter em conta, para a aplicação do sistema comum do IVA, a realidade económica e comercial da operação em causa (v., neste sentido, Acórdão de 11 de junho de 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, n.º 40 e jurisprudência referida). Ora, não se pode deixar de observar que, no âmbito de uma abordagem económica, o montante devido nos termos do § 1168, n.º 1, do ABGB reflete, não só, a remuneração contratualmente acordada para os serviços em questão, após dedução dos montantes poupados, pelo que existe um nexo direto entre o montante em causa no processo principal e o serviço prestado, mas assegura, além disso, ao prestador de serviços uma remuneração contratual mínima.

23 A interpretação que figura no n.º 18 do presente acórdão não é infirmada pelo argumento de que, à semelhança do que o Tribunal de Justiça declarou no Acórdão de 18 de julho de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), a respeito do sinal destinado a compensar o prejuízo sofrido por um prestador em consequência da anulação de uma reserva por um cliente, há que concluir, no caso em apreço, que o montante contratualmente previsto constitui uma indemnização fixa do prejuízo sofrido pelo prestador de serviços em resultado da rescisão do contrato pelo beneficiário da prestação de serviços.

24 Com efeito, a situação sobre a qual o Tribunal de Justiça teve de se pronunciar no Acórdão de 18 de julho de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), não dizia respeito a uma situação análoga ou comparável à que está em causa no processo principal. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça considerou, em especial, que não existia um nexo direto entre o serviço prestado e a contrapartida recebida, não constituindo a reserva do quarto uma prestação de serviços autónoma e individualizável. Além disso, declarou que o sinal constituía, numa

situação como a que estava em causa no processo que deu origem ao referido acórdão, uma indemnização fixa destinada a indemnizar o prestador de serviços na sequência da desistência de um cliente e que não constituía, portanto, a retribuição de tal prestação.

25 Em contrapartida, no caso em apreço, existe efetivamente uma prestação de serviços individualizável e o prestador começou, aliás, a obra acordada que estava disposto a executar na sua totalidade para, assim, levar a bom termo o contrato. Se não foi esse o caso, deve-se ao facto de o beneficiário já não pretender recorrer aos serviços desse prestador por razões que não são imputáveis a este último. Além disso, o montante devido ao prestador de serviços corresponde àquele contratualmente previsto para a execução completa da prestação de serviços, após dedução dos montantes poupados devido à não realização da obra. Por conseguinte, não se pode considerar que este montante constitui uma indemnização fixa destinada a ressarcir um prejuízo sofrido.

26 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão prejudicial que o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que se deve considerar que o montante contratualmente devido na sequência da rescisão, pelo beneficiário de uma prestação de serviços, de um contrato validamente celebrado relativo a esta prestação de serviços, sujeita ao IVA, que o prestador tinha começado a fornecer e que estava disposto a concluir, constitui a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção da Diretiva IVA.

Quanto às despesas

27 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 (Sétima Secção) declara:

O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), 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:

o montante contratualmente devido na sequência da rescisão, pelo beneficiário de uma prestação de serviços, de um contrato validamente celebrado relativo a esta prestação de serviços, sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado, que o prestador tinha começado a fornecer e que estava disposto a concluir, constitui a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção da Diretiva 2006/112.

Assinaturas