Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

22 de novembro de 2018 *

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Âmbito de aplicação — Operações tributáveis — Prestação a título oneroso — Distinção entre danos não tributáveis e prestações de serviços tributáveis efetuadas mediante o pagamento de uma "indemnização"»

No processo C-295/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal), por Decisão de 8 de janeiro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de maio de 2017, no processo

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, SA

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, E. Levits (relator) e M. Berger, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: R. Șereș, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 26 de abril de 2018,

considerando as observações apresentadas:

– em representação da MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, SA, por V. Codeço, M. Machado de Almeida e R. M. Fernandes Ferreira, advogados,

– em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, na qualidade de agentes,

– em representação da Irlanda, por M. Browne, J. Quaney e A. Joyce, na qualidade de agentes, assistidos por N. J. Travers, SC, e A. Keirse, BL,

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e A. Caeiros, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: português.

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 7 de junho de 2018,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do artigo 64.º, n.º 1, do artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea a), 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 a MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, SA (a seguir «MEO»), à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) a propósito da liquidação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e dos juros compensatórios a ela relativos.

Quadro jurídico

Direito da União

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

4 O artigo 64.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

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

5 O artigo 66.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva prevê:

«Em derrogação do disposto nos artigos 63.°, 64.° e 65.°, 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;

[...]»

6 O artigo 73.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«Nas entregas de bens e [nas] prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.° a 77.°, 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 O artigo 90.º da Diretiva IVA dispõe:

«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.»

Direito português

8 Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, alínea a), do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;»

9 O artigo 16.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado tem a seguinte redação:

«Sem prejuízo do disposto nos n.os 2 e 10, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 A MEO, sociedade com sede em Lisboa (Portugal), tem como atividade principal a prestação, no território português, de serviços na área das telecomunicações. Exerce, pois, uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA e, por isso, é sujeito passivo do IVA.

11 No âmbito da sua atividade, a MEO celebra com os seus clientes contratos de prestação de serviços nas áreas das telecomunicações, do acesso à Internet, da televisão e do multimédia, alguns dos quais preveem períodos mínimos de vinculação aos mesmos e, simultaneamente, oferecem aos clientes condições promocionais, nomeadamente a fixação de mensalidades de montante mais reduzido.

12 Estes contratos estipulam também que, em caso de desativação dos produtos e serviços nele previstos antes do termo do período mínimo convencionado de vinculação ao contrato, a pedido dos clientes ou por um motivo que lhes seja imputável, a MEO tem direito a uma indemnização correspondente ao montante da mensalidade acordada multiplicado pela diferença entre a duração do período mínimo de vinculação prevista no contrato e o número de meses em que o serviço foi prestado.

13 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o montante devido pelo cliente à MEO em caso de resolução antecipada do contrato de prestação de serviços é constituído, pois, pelo montante das mensalidades correspondentes à totalidade do período mínimo de vinculação ao contrato, ainda que o serviço não seja prestado ao cliente até ao termo desse período.

14 Resulta igualmente da decisão de reenvio que o cliente é devedor do referido montante quando os serviços são desativados antes do termo do período mínimo de vinculação ao contrato, nomeadamente se o cliente incumprir a sua obrigação de pagar as mensalidades convencionadas.

15 Durante uma inspeção efetuada na MEO entre 1 de abril e 20 de novembro de 2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira verificou que, no tocante ao exercício fiscal de 2012, a MEO não tinha liquidado o IVA sobre o montante faturado aos clientes na sequência da resolução antecipada dos contratos de prestação de serviços e, consequentemente, emitiu atos de liquidação do IVA.

16 Resulta da decisão de reenvio que, na sequência da rutura antecipada, pelo cliente, do contrato de prestação de serviços, a MEO desativa os serviços previstos nesse contrato e remete ao cliente uma fatura com o montante da indemnização previamente determinada no contrato, devida à MEO, com a menção «Não sujeito a IVA».

17 Por entender que o montante devido a título da resolução antecipada dos contratos de prestação de serviços constitui uma indemnização que não está sujeita a IVA, porque não se destina a remunerar nenhuma prestação de serviços, a MEO apresentou uma reclamação graciosa dos referidos atos de liquidação do IVA, que foi indeferida.

18 Em 23 de dezembro de 2015, a MEO interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, o qual não foi objeto de decisão no prazo legal.

19 Em 20 de maio de 2016, a MEO requereu ao órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa), a declaração da ilegalidade dos atos de liquidação do IVA.

20 O órgão jurisdicional de reenvio considera que os montantes devidos pelos clientes à MEO, por incumprimento do período mínimo de vigência do contrato, representam, para efeitos de IVA, a contrapartida de uma prestação de serviços, pelo que constituem uma remuneração.

21 Segundo aquele órgão jurisdicional, esses montantes têm caráter remuneratório porque também permitem à MEO garantir o mesmo nível de lucro que seria obtido se as prestações não tivessem sido interrompidas. A MEO não sofreu quaisquer lucros cessantes, pois esses montantes foram convencionados contratualmente.

22 Nestas condições, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 2.º, n.º 1, alínea c), 64.º, n.º 1, 66.º[, primeiro parágrafo,] a), e 73.º, todos da Diretiva [IVA], devem ser interpretados no sentido de que o [IVA] é devido por um operador de telecomunicações (televisão, internet, rede móvel e rede fixa) pela cobrança aos seus clientes, no caso de termo de contrato com obrigação de permanência por uma duração determinada (período de fidelização), por causa imputável ao cliente, antes de completada tal duração, de um valor predeterminado, equivalente ao valor da mensalidade base devida pelo cliente nos termos do contrato, multiplicado pelo número de mensalidades em falta até ao termo do período de fidelização, sendo que quando é faturado o referido valor, e independentemente da sua efetiva cobrança, cessou já a prestação de serviços pelo operador, e caso:

a) o valor faturado tenha como finalidades contratuais dissuadir o cliente de incumprir o período de fidelização a que se obrigou e ressarcir prejuízos que o operador sofreu, com o incumprimento do período de fidelização, designadamente pela privação do lucro que auferiria se o contrato vigorasse até ao final do referido período, bem como pela contratação de tarifas mais baixas, pelo fornecimento de equipamentos ou outras ofertas, gratuitamente ou a preço reduzido, bem como com despesas de publicidade e angariação do cliente;

b) os contratos com período de fidelização que foram angariados tenham uma remuneração, para os angariadores, superior à dos contratos sem fidelização por eles angariados, sendo que o valor da remuneração dos angariadores, num e noutro caso (ou seja, nos contratos com e sem fidelização) era calculad[o] com base no valor das mensalidades fixado nos contratos angariados;

c) o valor faturado seja qualificável, face ao direito nacional, como uma cláusula penal[?]

2) A eventual não verificação de alguma, ou algumas, das alíneas da primeira questão, é suscetível de alterar a resposta à mesma?»

Quanto ao pedido de reabertura da fase oral do processo

23 Na sequência da apresentação das conclusões da advogada-geral, a MEO, por articulado apresentado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 25 de junho de 2018, requereu que fosse ordenada a reabertura da fase oral do processo, em aplicação do artigo 83.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.

24 Para fundamentar o seu requerimento, a MEO alegou, em substância, que as conclusões da advogada-geral, em especial os n.os 41, 44, 46 e 47 das mesmas, assentavam em factos errados, atendendo, nomeadamente, ao montante faturado pela MEO aos seus clientes em caso de resolução antecipada do contrato de prestação de serviços.

25 A este propósito, importa recordar que, nos termos do artigo 252.º, segundo parágrafo, TFUE, o advogado-geral apresenta publicamente, com toda a imparcialidade e independência, conclusões fundamentadas sobre as causas que, nos termos do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, requeiram a sua intervenção. O Tribunal de Justiça não está vinculado pelas conclusões do advogado-geral nem pela fundamentação em que este baseia essas conclusões (Acórdão de 22 de junho de 2017, Federatie Nederlandse Vakvereniging e o., C-126/16, EU:C:2017:489, n.º 31 e jurisprudência referida).

26 Recorde-se, igualmente, que o Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia e o seu Regulamento de Processo não preveem a possibilidade de as partes interessadas apresentarem observações em resposta às conclusões apresentadas pelo advogado-geral (Acórdão de 25 de outubro de 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, n.º 23 e jurisprudência referida). Por conseguinte, o desacordo de um interessado com as conclusões do advogado-geral, sejam quais forem as questões nelas examinadas, não pode constituir, em si mesmo, um fundamento justificativo da reabertura da fase oral do processo (Acórdãos de 25 de outubro de 2017, Polbud – Wykonawstwo, C-106/16, EU:C:2017:804, n.º 24, e de 29 de novembro de 2017, King, C-214/16, EU:C:2017:914, n.º 27 e jurisprudência referida).

27 Com os seus argumentos relativos aos elementos que caracterizam o montante faturado em caso de resolução antecipada do contrato de prestação de serviços pelo cliente, a MEO procura responder às conclusões da advogada-geral, ao pôr em causa a descrição do referido montante decorrente do pedido de decisão prejudicial, dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe e das informações prestadas na audiência.

28 É certo que, nos termos do artigo 83.º do seu Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça pode, a qualquer momento, ouvido o advogado-geral, ordenar a reabertura da fase oral do processo, designadamente se considerar que não está suficientemente esclarecido, ou quando, após o encerramento dessa fase, uma parte invocar um facto novo que possa ter influência determinante na decisão do Tribunal, ou ainda quando o processo deva ser resolvido com base num argumento que não foi debatido entre as partes ou os interessados referidos no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia.

29 Ora, o cálculo do montante que a MEO faturou pela rutura antecipada do contrato de prestação de serviços foi descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio, como resulta do n.º 12 do presente acórdão, o que, de resto, a MEO não contestou nas suas observações nem na audiência. Além disso, há que sublinhar que o apuramento dos factos é da exclusiva competência do órgão jurisdicional de reenvio. Quanto à qualificação desse montante feita pela MEO, a mesma não vincula o Tribunal de Justiça no âmbito da sua resposta ao pedido de decisão prejudicial.

30 No caso vertente, o Tribunal de Justiça, após ter ouvido a advogada-geral, considera que dispõe de todos os elementos necessários para responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio e entende que, para efeitos do julgamento da causa no processo principal, foram debatidos no Tribunal de Justiça todos os argumentos, em especial os relativos à qualificação do referido montante.

31 Daqui que se conclui que não há que ordenar a reabertura da fase oral do processo.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

32 A República Portuguesa suscita a inadmissibilidade do pedido de decisão prejudicial, invocando o caráter incerto e especulativo das questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, que não delimitou a matéria de facto sobre que versa o processo principal e não determinou o enquadramento jurídico relevante.

33 A este respeito, recorde-se que, segundo jurisprudência constante, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 267.º TFUE, o juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, tem competência exclusiva para apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal. Consequentemente, desde que as questões submetidas sejam relativas à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (Acórdão de 6 de março de 2018, SEGRO e Horváth, C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, n.º 42 e jurisprudência referida).

34 Além disso, a rejeição de um pedido de decisão prejudicial apresentado por um órgão jurisdicional nacional só é possível se for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, ou ainda quando o problema for hipotético ou o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (Acórdão de 6 de março de 2018, SEGRO e Horváth, C-52/16 e C-113/16, EU:C:2018:157, n.º 43 e jurisprudência referida).

35 No caso vertente, resulta do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre a interpretação e a aplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 73.º da Diretiva IVA no tocante à qualificação dos montantes recebidos pela MEO na sequência da resolução dos contratos de prestação de serviços pelos seus clientes, antes do termo do período mínimo convencionado de vinculação ao contrato. Há que salientar, igualmente, que o órgão jurisdicional de reenvio explicou suficientemente e com precisão as circunstâncias de facto que estão na origem do processo principal e o enquadramento jurídico do processo principal, do que resulta que as questões submetidas não são hipotéticas.

36 Daqui resulta, por um lado, que a interpretação do direito da União solicitada no caso vertente tem uma relação certa com o objeto do litígio no processo principal e, por outro, que as questões submetidas não têm caráter hipotético.

37 Decorre do que precede que o pedido de decisão prejudicial é admissível.

Quanto ao mérito

Quanto à primeira questão

38 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se se deve considerar que o montante predeterminado, recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada do contrato pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato de prestação de serviços que prevê um período mínimo de vinculação ao contrato, montante esse que corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período, é a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, e, como tal, sujeita a esse imposto.

39 A este respeito, há que salientar que uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção da referida disposição, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contraprestação efetiva de um serviço individualizável prestado ao beneficiário (v., neste sentido, Acórdãos de 18 de julho de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, n.º 19 e jurisprudência referida, e de 23 de dezembro de 2015, Air France-KLM e Hop !Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, n.º 22). Tal verifica-se caso exista um nexo direto entre o serviço prestado e a contraprestação recebida (v., neste sentido, Acórdão de 23 de dezembro de 2015, Air France-KLM e Hop !Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, n.º 23 e jurisprudência referida).

40 No tocante ao nexo direto entre o serviço prestado ao beneficiário e à efetiva contraprestação recebida, o Tribunal de Justiça já decidiu, quanto à venda de bilhetes de avião que os passageiros não utilizaram e cujo reembolso não conseguiram obter, que a contraprestação do preço pago na assinatura de um contrato de prestação de serviços é constituída pelo direito que o cliente dele extrai de beneficiar do cumprimento das obrigações decorrentes do 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., neste sentido, Acórdão de 23 de dezembro de 2015, Air France-KLM e Hop !Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, n.º 28).

41 De resto, e quanto ao requisito do nexo direto entre a contraprestação recebida e o serviço prestado, há que determinar se o montante devido pela inobservância do período mínimo de vinculação ao contrato, conforme estipulado nos contratos em causa no processo principal, corresponde à remuneração de um serviço, atendendo à jurisprudência referida nos n.ºs 39 e 40 do presente acórdão.

42 Ora, no caso vertente, há que recordar que, de acordo com o método de cálculo descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio e mencionado no n.º 12 do presente acórdão, o montante devido, por força dos referidos contratos, pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato é constituído pelo montante da mensalidade da assinatura, multiplicado pela diferença entre a duração do período mínimo de vinculação ao contrato e o número de meses em que o serviço foi prestado. Assim, o pagamento do montante devido pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato permite à MEO obter, em princípio, os mesmos rendimentos que obteria se o cliente não tivesse resolvido o contrato prematuramente.

43 No que respeita ao valor das estipulações contratuais no contexto da qualificação de uma operação de tributável, note-se que a tomada em conta da realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 42 e jurisprudência referida).

44 Ora, uma vez que, por força dos contratos em causa no processo principal, a MEO tem direito a que lhe seja pago, em caso de incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato, um montante idêntico ao que teria recebido a título de remuneração dos serviços que se comprometeu a prestar se o cliente não tivesse resolvido o seu contrato, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se for caso disso, a resolução antecipada do contrato pelo cliente ou por um motivo que lhe é imputável não altera a realidade económica da relação entre a MEO e o seu cliente.

45 Nestas condições, há que considerar que a contraprestação do montante pago pelo cliente à MEO é constituída pelo direito do cliente a beneficiar do cumprimento, por essa operadora, das obrigações decorrentes do contrato de prestação de serviços, ainda que o cliente não queira ou não possa exercer esse direito por um motivo que lhe é imputável. Com efeito, no caso vertente, a MEO coloca o cliente em condições de beneficiar dessa prestação, na aceção da jurisprudência referida no n.º 40 do presente acórdão, e a cessação da referida prestação não lhe é imputável.

46 Acresce, a este respeito, que se o referido montante fosse qualificado de indemnização para ressarcimento do dano sofrido pela MEO, a natureza da contraprestação paga pelo cliente seria alterada consoante esse cliente decidisse utilizar ou não o serviço em causa durante o período previsto no contrato.

47 Assim, o cliente que beneficiou das prestações de serviços durante todo o período mínimo de vinculação ao contrato nele estipulado e aquele que cessou o contrato antes do termo desse período seriam tratados diferentemente em sede de IVA.

48 Consequentemente, há que considerar que o montante devido por incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato remunera as prestações efetuadas pela MEO, quer o cliente exerça quer não o direito de beneficiar dos referidos serviços até ao termo do período mínimo de vinculação ao contrato.

49 Quanto à exigência de que os pagamentos constituam a contraprestação efetiva de um serviço individualizável, há que sublinhar que o serviço a prestar e o montante faturado ao cliente em caso de resolução do contrato durante o período mínimo de vinculação àquele são determinados logo na celebração do contrato.

50 Assim, deve-se considerar que o montante devido pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato faz parte integrante do preço total pago pela prestação de serviços, dividido em mensalidades, preço esse que se torna imediatamente exigível em caso de incumprimento da obrigação de pagamento.

51 Quanto a esta última circunstância, resulta, com efeito, da decisão de reenvio que, de acordo com as disposições do direito nacional aplicáveis, o imposto que incide sobre o referido montante é devido no momento da emissão da fatura, situação prevista no artigo 66.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Diretiva IVA, por derrogação, nomeadamente, ao artigo 64.º, n.º 1, dessa diretiva, disposições a que o órgão jurisdicional de reenvio expressamente se refere no âmbito da sua primeira questão. Atendendo ao exposto *supra*, nomeadamente a que a resolução antecipada do contrato não altera a realidade económica da relação entre a MEO e o seu cliente, há que considerar que nem a exigibilidade antecipada do IVA em caso de resolução do contrato nem as disposições supramencionadas têm repercussão na interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA que deve ser adotada no caso vertente.

52 Consequentemente, o montante devido por incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato constitui a contrapartida de uma prestação de serviços individualizável.

53 Resulta da redação da primeira questão, que também faz referência ao artigo 73.º da Diretiva IVA, que o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à eventual repercussão, na exigibilidade do IVA, da não cobrança efetiva do montante devido em caso de resolução antecipada do contrato.

54 Segundo esse artigo, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o prestador de serviços tenha recebido ou deva receber do seu cliente.

55 Por outro lado, dado que o sistema do IVA tem como objetivo onerar unicamente o consumidor final, o valor tributável do IVA a cobrar pelas autoridades fiscais não pode ser superior à contraprestação efetivamente paga pelo consumidor final, sobre a qual foi calculado o IVA que recai em definitivo sobre esse consumidor (v., neste sentido, Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19).

56 Por isso, há que acrescentar, para todos os efeitos úteis e como a advogada-geral salientou no n.º 55 das suas conclusões, que, se for necessário, caberá às autoridades nacionais competentes proceder, nas condições fixadas pelo direito nacional, à correção do IVA em conformidade, tal como previsto no artigo 90.º da Diretiva IVA, para que o IVA seja deduzido do montante que o prestador de serviços efetivamente recebeu do seu cliente.

57 Em face do exposto, há que responder à primeira questão 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 predeterminado, recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada do contrato pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato de prestação de serviços que prevê um período mínimo de vinculação ao contrato, montante esse que corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, é a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita a esse imposto.

Quanto à segunda questão

58 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a verificação das circunstâncias a que se referem as alíneas a), b) e c) da primeira questão, a saber, o facto de o montante fixo ter como finalidade dissuadir os clientes de incumprirem o período mínimo de vinculação ao contrato e ressarcir o prejuízo que o operador sofre com o incumprimento desse período, o facto de a remuneração recebida por um agente comercial pela celebração de contratos que estipulem um período mínimo de vinculação aos mesmos ser superior à prevista no âmbito dos contratos que não estipulam esse período ou o facto de o montante faturado ser qualificável, no direito nacional, como cláusula penal são determinantes para a qualificação do montante, predeterminado no contrato de prestação de serviços, de que o cliente é devedor em caso de resolução antecipada desse contrato.

59 Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o objetivo do montante fixo, que tem como finalidade dissuadir os clientes de não respeitarem o período mínimo de vinculação ao contrato e ressarcir o prejuízo que o operador sofreu em caso de resolução antecipada do contrato, afeta a qualificação desse montante como remuneração de uma prestação de serviços.

60 A este respeito, há que salientar que o conceito de «prestações de serviços», na aceção da Diretiva IVA, deve ser interpretado independentemente das finalidades e dos resultados das operações em causa (v., neste sentido, Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 41).

61 Em contrapartida, como já se declarou no n.º 43 do presente acórdão, é essencial ter em conta a realidade económica da transação em causa, a qual constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11,

EU:C:2013:409, n.os 42, 48 e 49 e jurisprudência referida). Como a advogada-geral salientou no n.º 46 das suas conclusões, numa perspetiva económica, o montante devido pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato garante à MEO um rendimento fixo sob a forma de uma remuneração contratual mínima.

62 Consequentemente, o objetivo desse montante que consiste em dissuadir os clientes de não respeitarem o período mínimo de vinculação ao contrato não é determinante para a qualificação do referido montante, porquanto, segundo a realidade económica, esse mesmo montante se destina a garantir à MEO, em princípio, rendimentos idênticos aos que teria auferido se o contrato não tivesse sido resolvido antes do termo do período mínimo de vinculação ao contrato, por motivo imputável ao cliente.

63 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se se o facto de a remuneração recebida por um agente comercial pela celebração de contratos que estipulem um período mínimo de vinculação aos mesmos ser superior à prevista para os contratos que não estipulam esse período tem repercussão na qualificação do montante devido por incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato.

64 Para determinar se o referido montante representa uma contrapartida de uma prestação de serviços sujeita a IVA, são tidos em conta, como resulta dos n.os 39 a 51 do presente acórdão, os elementos dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça, dos quais resulta que esse mesmo montante foi calculado em função do montante da mensalidade da assinatura de base, quer para o período que antecedeu a resolução do contrato de prestação de serviços quer para o período compreendido entre a resolução do contrato e o termo do período mínimo de vinculação ao contrato.

65 Uma vez que a resposta dada pelo Tribunal de Justiça à primeira questão não depende, portanto, de modo algum, do facto de a remuneração recebida por um agente comercial poder variar em função do tipo de contrato celebrado com o cliente, basta observar que uma comparação entre os contratos que preveem um período mínimo de vinculação aos mesmos e os que não o preveem é irrelevante para a questão de saber se o montante devido pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato constitui uma remuneração da prestação de serviços em causa no processo principal.

66 Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se igualmente se o facto de o montante faturado pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato ser qualificável, no direito nacional, como cláusula penal pode influir na qualificação desse montante de remuneração da prestação de serviços.

67 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os termos de uma disposição do direito da União que não comporte uma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros devem normalmente ser objeto de interpretação autónoma e uniforme (v., neste sentido, Acórdão de 16 de novembro de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, n.º 38 e jurisprudência referida).

68 Por conseguinte, como a advogada-geral salientou no n.º 34 das suas conclusões, é indiferente, para efeitos da interpretação das disposições da Diretiva IVA, que esse montante constitua, no direito nacional, uma indemnização por responsabilidade civil extracontratual ou uma penalidade contratual, ou ainda que seja qualificado de reparação, indemnização ou remuneração.

69 Saber se o pagamento de uma remuneração tem lugar como contraprestação de uma prestação de serviços é uma questão de direito da União que deve ser decidida independentemente da apreciação efetuada no direito nacional.

70 Em face do exposto, há que responder à segunda questão que não são determinantes para a qualificação do montante predeterminado no contrato de prestação de serviços, de que o cliente é devedor em caso de resolução antecipada desse contrato, o facto de o montante fixo ter como finalidade dissuadir os clientes de incumprirem o período mínimo de vinculação ao contrato e ressarcir o prejuízo que o operador sofre com o incumprimento desse período, o facto de a remuneração recebida por um agente comercial pela celebração de contratos que estipulem um período mínimo de vinculação aos mesmos ser superior à prevista no âmbito dos contratos que não estipulam esse período e o facto de o referido montante ser qualificável, no direito nacional, como cláusula penal.

Quanto às despesas

71 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

1) **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 se deve considerar que o montante predeterminado, recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada do contrato pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato de prestação de serviços que prevê um período mínimo de vinculação ao contrato, montante esse que corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, é a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita a esse imposto.**

2) **Não são determinantes para a qualificação do montante predeterminado no contrato de prestação de serviços, de que o cliente é devedor em caso de resolução antecipada desse contrato, o facto de o montante fixo ter como finalidade dissuadir os clientes de incumprirem o período mínimo de vinculação ao contrato e ressarcir o prejuízo que o operador sofre com o incumprimento desse período, o facto de a remuneração recebida por um agente comercial pela celebração de contratos que estipulem um período mínimo de vinculação aos mesmos ser superior à prevista no âmbito dos contratos que não estipulam esse período e o facto de o referido montante ser qualificável, no direito nacional, como cláusula penal.**

Lenaerts Levits Berger

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 22 de novembro de 2018.

O Secretário
A. Calot Escobar

O Presidente
K. Lenaerts