ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

18 de Julho de 2007 *

No processo C-277/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Conseil d'État (França), por decisão de 18 de Maio de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 5 de Julho de 2005, no processo

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

contra

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, K. Lenaerts, E. Juhász (relator), K. Schiemann e E. Levits, juízes,

* Língua do processo: francês.

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: K. Sztranc-Sławiczek, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 4 de Julho de 2006,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Société thermale d'Eugénie-les-Bains, por X. Vuitton, avocat,

— em representação do Governo francês, por G. de Bergues e J. Gracia, na qualidade de agentes,

— em representação da Irlanda, por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por P. McGarry, BL, e E. Fitzsimons, SC,

— em representação do Governo português, por L. Fernandes e C. Lança, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 13 de Setembro de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva 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 — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Société thermale d'Eugénie-les-Bains (a seguir «Société thermale») ao ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Ministério da Economia, das Finanças e da Indústria) a propósito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») dos sinais recebidos pela Société thermale na sequência da reserva de quartos e conservados por ela após a anulação de algumas dessas reservas.

Quadro jurídico

Direito comunitário

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 6.º, n.º 1, da directiva dispõe:

«1. Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º

Essa prestação pode, designadamente, consistir:

[...]

— na obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação,

[...]»

5 Por força do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da mesma directiva, a matéria colectável é constituída, nas prestações de serviços, «por tudo o que constitui a contrapartida que [...] o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações [...] do destinatário ou de um terceiro [...]».

Direito nacional

6 Nos termos do artigo 256-I do Código Geral dos Impostos francês (code général des impôts), estão sujeitas ao IVA as entregas de bens móveis e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

7 O artigo 256-IV-1° desse código prevê que as operações que não consistam em entregas de bens são consideradas prestações de serviços.

8 O artigo L. 114-1 do Código do Consumo (code de la consommation), resultante do artigo 3-1 da Lei n.° 92-60, de 18 de Janeiro de 1992, que reforça a protecção dos consumidores, tem a seguinte redacção:

«Salvo estipulação em contrário do contrato, os montantes pagos adiantadamente constituem sinais, o que tem por efeito que cada uma das partes contratantes pode anular o respectivo compromisso, mediante perda do sinal por parte do consumidor e a sua devolução em dobro pelo profissional.»

9 Por força do artigo 1590.° do Código Civil francês (code civil), se a promessa de venda foi acompanhada de pagamento de sinal, cada um dos contratantes pode revogá-la, perdendo o sinal aquele que o pagou e restituindo-o em dobro aquele que o recebeu.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

10 A Société thermale com sede em Eugénie-les-Bains (França) tem por actividade a exploração de estabelecimentos termais, que engloba igualmente actividades hoteleiras e de restauração. Esta sociedade recebe montantes pagos adiantadamente, a título de sinais, no acto das reservas de estadas efectuadas pelos clientes. Estes montantes ou são deduzidos do pagamento ulterior das prestações de estada, ou conservadas pela referida sociedade em caso de anulação das reservas de estada pelos clientes.

11 Em 1992, a Société thermale foi alvo de uma inspecção das suas contas relativas ao período compreendido entre 1 de Janeiro de 1989 e 30 de Abril de 1992. Na sequência dessa inspecção, a Administração Fiscal considerou que os sinais recebidos pela Société thermale no acto de reserva das estadas e por ela conservados após a anulação da reserva pelos clientes deviam estar sujeitos a IVA. Em 8 de Dezembro de 1994, foi exigido à Société thermale o pagamento dos impostos em atraso, no montante de 84 054 FRF (12 814 euros), relativos ao período referido. Esta última apresentou uma reclamação à Administração Fiscal, que a indeferiu em 14 de Fevereiro de 1995.

12 A Société thermale interpôs um recurso desta decisão no tribunal administratif de Pau. Foi negado provimento a este recurso por decisão de 18 de Novembro de 1999. Com efeito, este tribunal considerou que, uma vez que a sociedade conserva os sinais em caso de desistência do cliente, estes constituem a remuneração da prestação que consiste na aceitação do cliente, na abertura da sua ficha de reserva e no compromisso de lhe reservar uma estada.

13 A Société thermale interpôs recurso desta decisão para a cour administrative d'appel de Bordeaux que, por acórdão de 18 de Novembro de 2003, negou provimento ao mesmo. Para decidir que os sinais pagos pelos clientes desta sociedade e

conservados pela mesma devem ser sujeitos ao IVA, este órgão jurisdicional entendeu que estes sinais deviam ser considerados, nessa hipótese, como a contrapartida directa e a remuneração de uma prestação de serviços individualizável, que consiste em abrir a ficha do cliente, bem como em reservar-lhe uma estada.

14 A Société thermale, alegando que esses sinais devem ser considerados indemnizações pagas a título de reparação do prejuízo por ela sofrido em consequência da desistência dos seus clientes e, como tal, não sujeitos a IVA, pediu ao Conseil d'État que anulasse o referido acórdão.

15 Nestas circunstâncias, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os montantes pagos adiantadamente a título de sinal em contratos de compra e venda relativos a prestações de serviços sujeitas a [IVA] devem ser entendidos, quando o comprador exerça a faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e esses montantes sejam conservados pelo vendedor, como a remuneração da prestação de reserva, estando por isso sujeitos a [IVA], ou como indemnizações pagas para reparação do prejuízo sofrido em consequência da desistência do cliente, sem ligação directa com qualquer serviço prestado a título oneroso, não estando por isso sujeitos a esse mesmo imposto?»

Quanto à questão prejudicial

16 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os montantes pagos a título de sinal por um cliente à entidade que explora um estabelecimento hoteleiro, quando o cliente exerce a sua faculdade que lhe assiste de

resolver o contrato e esses montantes são conservados pela referida entidade, devem ser considerados como a contrapartida de uma prestação de reserva, sujeita ao IVA, ou como indemnizações pela rescisão do contrato, não sujeitas ao referido imposto.

17 A título preliminar, deve salientar-se, por um lado, que a definição do conceito de sinal é susceptível de variar de um Estado-Membro para outro e, por outro, que o exercício da faculdade de resolver o contrato associada ao sinal pode ter consequências diferentes em função do direito nacional aplicável. Assim, resulta das observações do Governo francês que, em direito francês, o exercício da referida faculdade, em princípio, exonera completamente das consequências do incumprimento do contrato a parte que dele desistiu, ao passo que, em vários Estados-Membros, nessa situação, subsiste a possibilidade de exigir uma indemnização que excede o montante do sinal conservado.

18 No presente processo, aprecia-se a hipótese em que a parte que pagou o sinal tem a faculdade de se desvincular, com perda do sinal, tendo a outra parte a mesma faculdade mediante a restituição do sinal em dobro, sem que se proceda à apreciação dos direitos que uma das partes poderia invocar após o exercício da referida faculdade pela outra.

19 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que só se pode dar uma resposta afirmativa à primeira solução formulada na questão prejudicial se existir um nexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efectiva de um serviço individualizável fornecido no âmbito de uma relação jurídica em que se trocam prestações recíprocas (v., neste sentido, acórdãos de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Colect., p. 1443, n.os 11, 12 e 16; de 3 de Março de 1994, Tolsma, C-16/93, Colect., p. I-743, n.º 14; de 21 de Março de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Colect., p. I-3293, n.º 39, e de 23 de Março de 2006, FCE Bank, C-210/04, Colect., p. I-2803, n.º 34).

20 Ora, há que declarar que, no presente caso, essas condições não estão preenchidas.

21 A celebração do contrato e, por conseguinte, a existência da relação jurídica entre as partes não dependem normalmente do pagamento de sinal. Não sendo este um elemento constitutivo do contrato de alojamento, só surge como elemento facultativo resultante da autonomia contratual das partes.

22 Assim, um cliente pode apresentar por correio, ou mesmo oralmente, um pedido de reserva de estada, cuja aceitação pela entidade que explora o estabelecimento hoteleiro pode, em função da prática contratual por ela seguida, ser efectuada por correio, ou mesmo oralmente, sem que seja pedido o pagamento de um sinal. Uma aceitação do pedido de reserva segundo essas modalidades não deixa de implicar a constituição, entre as partes, de uma relação jurídica que implica a obrigação daquela entidade de abrir uma ficha em nome desse cliente e reservar a estada deste último.

23 O pagamento de sinal por um cliente e a obrigação de a entidade que explora o estabelecimento hoteleiro não contratar com um terceiro numa medida que a impeça de respeitar o compromisso assumido para com o seu cliente também não podem ser qualificados, ao contrário do que o Governo francês sustenta, de prestações recíprocas, pois, nesse caso, a referida obrigação resulta directamente do contrato de alojamento e não do pagamento do sinal.

24 Com efeito, de acordo com os princípios gerais do direito civil, cada uma das partes contratantes é obrigada a honrar o seu contrato e a fornecer a prestação prevista pelo mesmo. Assim, a obrigação de respeitar esse contrato não resulta da celebração, especialmente para esse efeito, de outro acordo. A obrigação de execução efectiva do referido contrato também não depende de uma eventual indemnização ou penalização de mora, de uma caução ou de um sinal, resultando antes do próprio contrato.

25 Assim, após uma reserva, quando a entidade que explora um estabelecimento hoteleiro fornece a prestação acordada, não faz mais do que honrar o contrato celebrado com o seu cliente, de acordo com o princípio segundo o qual os contratos devem ser cumpridos. Consequentemente, o respeito desta obrigação não pode ser qualificada como contrapartida do sinal pago.

26 Uma vez que a obrigação da reserva resulta do próprio contrato de alojamento e não do sinal pago, não existe ligação directa entre o serviço prestado e a contrapartida recebida (acórdãos, já referidos, Apple and Pear Development Council, n.os 11 e 12; Tolsma, n.º 13, bem como Kennemer Golf, n.º 39). A circunstância de o montante do sinal, em caso de ocupação do quarto reservado, ser imputado no preço do referido quarto confirma que esse sinal não constitui a contrapartida de uma prestação autónoma e individualizável.

27 Uma vez que o sinal não constitui a contrapartida de uma prestação autónoma e individualizável, deve examinar-se, para responder ao órgão jurisdicional de reenvio, se esse sinal constitui uma indemnização de rescisão paga para reparar o prejuízo sofrido na sequência da resolução do contrato pelo cliente.

28 A este respeito, deve recordar-se que as partes contratantes são livres de definir, com respeito pelas disposições imperativas de ordem pública, o conteúdo da sua relação jurídica, incluindo as consequências de uma eventual resolução ou incumprimento das suas obrigações. Contudo, em vez de definir em pormenor as suas obrigações, têm a possibilidade de recorrer aos diferentes instrumentos de direito civil.

29 Assim, as partes podem prever, em caso de incumprimento das obrigações do contrato que celebraram, cláusulas relativas a uma indemnização ou penalização de mora, a uma caução ou a um sinal. Embora se destinem todos a reforçar as obrigações contratuais das partes e algumas das suas funções sejam idênticas, estes instrumentos dispõem de características particulares.

30 No que se refere especificamente ao sinal, deve recordar-se, em primeiro lugar, que este constitui o indício da celebração de um contrato, na medida em que o seu pagamento implica uma presunção da existência desse contrato. Em segundo lugar, o sinal incita as partes a cumprirem o referido contrato, pois a parte que o pagou pode perder o montante correspondente, devendo a outra parte, eventualmente, restituir esse montante em dobro se o incumprimento lhe for imputável. Em terceiro lugar, o sinal constitui uma indemnização fixa, dado que o seu pagamento dispensa uma das partes de provar o montante do prejuízo sofrido quando a outra parte não cumpre o estipulado.

31 A razão de ser do sinal, no sector hoteleiro, corresponde, em princípio, às características descritas *supra*, tendendo por isso a constituir o indício da celebração do contrato, o incitamento ao cumprimento do mesmo e a eventual indemnização fixa.

32 Ao passo que, na hipótese de um desenvolvimento normal do contrato, o sinal é imputado no preço dos serviços fornecidos pela entidade que explora o estabelecimento hoteleiro, sendo assim sujeito ao IVA, a conservação do sinal em causa no processo principal é, pelo contrário, a consequência do exercício pelo cliente da faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e serve para indemnizar a referida entidade na sequência da desistência. Essa indemnização não constitui a retribuição de uma prestação e não faz parte da matéria colectável do IVA (v., neste sentido, no que diz respeito aos juros de mora, acórdão de 1 de Julho de 1982, BAZ Bausystem, 222/81, Recueil, p. 2527, n.^{os} 8 a 11).

33 Esta constatação não é infirmada, ao contrário do que o Governo português sustenta, pelo facto de, na maior parte dos casos, o montante do prejuízo sofrido e o do sinal conservado não coincidir nem pela eventualidade de os quartos libertados pela desistência poderem ser ocupados por novos clientes. Com efeito, tratando-se de uma indemnização fixa, é normal que o montante do referido prejuízo possa ultrapassar o do sinal conservado pela entidade que explora o estabelecimento hoteleiro ou ser inferior a esse montante.

34 Além disso, a regra de que, quando o incumprimento do contrato é imputável à entidade que explora o estabelecimento hoteleiro, a restituição consiste no dobro do montante dos valores pagos a título de sinal, corrobora a qualificação deste último como indemnização fixa de rescisão e não como remuneração de uma prestação. Com efeito, numa situação destas, o cliente da referida entidade não fornece manifestamente qualquer prestação a esta última.

35 Não constituindo o pagamento do sinal a retribuição recebida por uma entidade que explora um estabelecimento hoteleiro a título de contrapartida efectiva de um serviço autónomo e individualizável fornecido ao seu cliente, por um lado, e tendo a conservação do sinal por objectivo, após a desistência desse cliente, reparar as consequências do incumprimento do contrato, por outro, deve considerar-se que nem o pagamento do sinal, nem a conservação do mesmo, nem a sua restituição em dobro são abrangidos pelo artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva.

36 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à questão colocada que os artigos 2.°, n.° 1, e 6.° , n.° 1, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que os montantes pagos a título de sinal, no âmbito de contratos que têm por objecto a prestação de serviços hoteleiros sujeitos ao IVA, devem ser considerados, quando o cliente exerce a faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e esses montantes são conservados pela entidade que explora um estabelecimento hoteleiro, como indemnizações fixas de rescisão pagas para reparar o prejuízo sofrido na sequência da desistência do cliente, sem nexo directo com qualquer serviço prestado a título oneroso e, enquanto tais, não sujeitas a esse imposto.

Quanto às despesas

37 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

Os artigos 2.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva 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 — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que os montantes pagos a título de sinal, no âmbito de contratos que têm por objecto a prestação de serviços hoteleiros sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado, devem ser considerados, quando o cliente exerce a faculdade que lhe assiste de resolver o contrato e esses montantes são conservados pela entidade que explora um estabelecimento hoteleiro, como indemnizações fixas de rescisão pagas para reparar o prejuízo sofrido na sequência da desistência do cliente, sem nexo directo com qualquer serviço prestado a título oneroso e, enquanto tais, não sujeitas a esse imposto.

Assinaturas