

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 4º; 16º

Assunto: Indemnizações - Indemnizações que sancionam a lesão de um interesse, sem carácter remuneratório. Indemnizações que se destinam a compensarem os lucros cessantes, ou seja, a repor o nível de rendimento.

Processo: **nº 10160**, por despacho de 2016-05-20, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT.

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

1. A requerente, sujeito passivo do regime normal, com periodicidade mensal, realiza exclusivamente operações que conferem o direito à dedução e desenvolve a atividade de "Comércio Por Grosso Maquinas P/ Ind. Extrativa, Construção e Eng. Civil", com o CAE 46630.

2. No âmbito da sua atividade celebra com os seus clientes contratos de prestação de serviços de manutenção e reparação de elevadores, com execução continuada ou periódica com duração de 2 ou 3 anos, renováveis.

3. Alguns contratos celebrados pela requerente contêm as seguintes cláusulas:

i) "K. (...) A mora no pagamento por parte do Cliente por um período superior a 90 (noventa) dias, confere à ... o direito de resolver o presente contrato, com justa causa, reclamando uma indemnização a título de cláusula penal compensatória, correspondente à totalidade das prestações devidas até ao termo do prazo do contrato (...)."

ii) "P. No caso de denúncia antecipada ou resolução sem justa causa do presente contrato por qualquer das partes, a parte prejudicada poderá reclamar à outra, a título de cláusula penal compensatória, uma indemnização igual ao montante total das prestações devidas até ao termo do prazo do contrato ou de qualquer das suas prorrogações (...)."

4. Segundo a requerente, as *"cláusulas contratuais acima transcritas contêm em si cláusulas penais que determinam a obrigação de pagamento de indemnização em caso de cessação antecipada do contrato, seja esta determinada por resolução por mora, por resolução sem justa causa, seja ainda por denúncia antecipada do contrato."*

5. Face as cláusulas dos contratos a requerente, solicita esclarecimentos sobre determinadas questões, a saber:

a) "A indemnização decorrente da aplicação das cláusulas acima transcritas no ponto X está sujeita a IVA? "

b) "Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, quando deverá a requerente emitir a competente fatura?"

c) "Caso, na resposta à alínea anterior, se conclua que o momento relevante é o da aceitação da indemnização, em que momento se deverá

considerar que a mesma ocorre? Deverá considerar-se que a aceitação é manifestada por declaração tácita, nomeadamente através do pagamento da indemnização? Ou deverá ser manifestada expressamente através de documento escrito?"

d) "Não havendo aceitação, deverá ser emitida sem IVA? "

e) "Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, quando deverá a Requerente emitir a competente fatura sem IVA? No momento em que se constate que não há aceitação? Na data em que a resolução antecipada do contrato produz efeitos? Na data do transito em julgado da fixação judicial da indemnização?"

f) "Do ponto vista tributário, qual a máxima extensão da indemnização a exigir pela Requerente aos seus clientes em caso de resolução antecipada do contrato de forma a reservar o seu cariz de reparação de danos? Por outras palavras, para ser considerada não sujeita a IVA, qual o montante máximo que poderá ser exigido pela Requerente sob a forma de cláusula penal? Tendo em conta o valor do contrato, qual a percentagem em que sede se deve incluir aquele montante máximo?"

g) "Qual o prazo de emissão da fatura pela indemnização a que se refere a alínea anterior?"

6. O IVA, enquanto imposto geral sobre o consumo, incide sobre uma atividade económica, ou seja, sobre aquelas operações que tendo enquadramento nos critérios de incidência objetiva do imposto previstos no artigo 1.º do CIVA, preenchem os pressupostos do n.º1 do artigo 2.º do CIVA, nomeadamente atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as profissões liberais.

7. De acordo com o n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, são consideradas como prestações de serviços, as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, importações ou aquisições intracomunitárias de bens.

8. A qualificação de prestação de serviços é aqui de natureza económica e ultrapassa a definição jurídica dada pelo art.º 1154º do Código Civil, na medida em que abrange a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo e, ainda, a prestação de serviços coativa.

9. A tributação em sede de IVA de uma determinada operação é, deste modo, feita com base na existência de uma contraprestação associada a uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, enquanto expressão da atividade económica de cada agente.

10. Tendo presente as características do IVA importa precisar o conceito de indemnização e as realidades que a mesma abrange.

11. O conceito de indemnização está associado à responsabilidade civil, uma das fontes de obrigações presentes no Código Civil, e constitui um pagamento que visa repor a situação patrimonial em virtude de uma lesão ou dano.

12. A responsabilidade civil tem duas vertentes, a responsabilidade civil contratual e a responsabilidade civil extracontratual.

13. A responsabilidade civil contratual pressupõe a violação de obrigações que tenham a sua origem em contratos, negócios jurídicos unilaterais ou que resultam da própria lei, enquanto a responsabilidade extracontratual resulta da violação, ainda que lícita, de deveres de carácter genérico ou condutas que causam determinados danos a outrem.

14. O princípio geral da obrigação de indemnização enunciado no artigo 562º do Código Civil determina que "(q)uem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria, se não tivesse verificado o evento que obriga à reparação."

15. Por sua vez o nº 1 do artigo 564º daquele código estipula que o dever de indemnizar compreende não só o prejuízo causado, como os benefícios que o lesado deixou de obter em consequência de lesão (lucros cessantes).

16. Nesse sentido, a doutrina distingue entre **(i)** danos emergentes, ou seja prejuízos causados nos bens ou direitos já existentes à data da lesão, e **(ii)** os lucros cessantes que se traduzem numa valorização que abrange os benefícios que o lesado deixou de obter por causa do facto ilícito, mas a que ainda não tinha direito à data da lesão.

17. Para efeitos do IVA, a tributação de uma determinada operação pressupõe a existência de uma contraprestação, associado a uma transmissão de bens ou a uma prestação de serviços, enquanto expressão da atividade económica de cada agente.

18. Para enquadramento da questão da sujeição ou não das quantias pagas a título de indemnização, há que ter em conta o principio subjacente do IVA, como imposto sobre o consumo, e que corresponde ao disposto na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (Diretiva IVA) no sentido de que o que o IVA pretende tributar é a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos, quando estes não tenham carácter remuneratório.

19. Assim, se as indemnizações apenas sancionarem a lesão de um interesse, sem carácter remuneratório, porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a ressarcir um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não têm subjacente uma operação tributável.

20. Também por força do disposto na alínea a) do nº 6 do artigo 16º do CIVA, as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial das obrigações são excluídas de tributação em IVA.

21. Ao invés, se a indemnização se destinar a compensar os lucros cessantes, ou seja, a repor o nível de rendimento que, por força de um dano, o sujeito passivo deixou de obter, já estaremos perante uma operação sujeita a IVA, devendo ser liquidado imposto na sua atribuição.

22. As penalidades contratuais (indemnizações) que sancionam o atraso na execução de uma obrigação contratual devida pelo fornecedor ao cliente, apenas não são tributáveis em IVA na medida em que não tenham subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, por força do disposto na alínea a) do nº 6 do artigo 16.º do CIVA.

23. No caso em apreço, verifica-se que a indemnização tem natureza remuneratória, tendo subjacente uma prestação de serviços sujeita a IVA, pelo que a indemnização é tributada em IVA, à taxa normal em vigor.

24. Nas prestações de serviços, o facto gerador do imposto, ocorre no momento da sua realização (conclusão), conforme o previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA pelo que, no caso em apreço, se verifica com a rescisão do contrato.

25. Uma vez que estas operações determinam a necessidade de emissão da correspondente fatura [alínea b) do n.º 1 do artigo 29º e do artigo 36º ambos do CIVA], decorre do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA que a exigibilidade do imposto se verifica, o mais tardar, no quinto dia útil seguinte ao momento em que ocorreu o facto gerador, salvo se a factura for emitida antes do termo desse prazo, caso em que a exigibilidade ocorrerá na data da emissão da fatura.

26. Por fim, e relativamente à questão colocada na alínea f) do ponto 5, cabe referir, que não compete a esta Direção de Serviços, pronunciar-se sobre essa matéria.