

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 1º; 2º; 7º; 8º; 16º.

Assunto: Indemnizações – O direito à indemnização, em resultado dos trabalhos a menos serem inferiores ao preço contratual, tem a natureza remuneratória caso tenha subjacente uma prestação de serviços sujeita a IVA.

Processo: nº 14445, por despacho de 17-10-2018, do Sub-Diretor Geral do IVA.

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

I - QUESTÃO COLOCADA

1. O requerente adjudicou uma determinada empreitada, sendo que "o valor dos trabalhos a menos é inferior a 20% do preço contratual", pelo que a empresa adjudicatária tem direito a indemnização no valor de 10% da diferença verificada, nos termos do artigo 381.º do Código dos Contratos Públicos. Pretende saber se as indemnizações enquadradas na referida disposição legal são sujeitas a IVA, isto é, se o empreiteiro, ao faturar, deve liquidar o referido imposto.

II - ELEMENTOS FACTUAIS

2. O requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): "84113 - ADMINISTRAÇÃO LOCAL" (Principal); "56290 - OUTRAS ACTIVIDADES DE SERVIÇO DE REFEIÇÕES" (Secundário 1); "85510 - ENSINOS DESPORTIVO E RECREATIVO" (Secundário 2); "91011 - ACTIVIDADES DAS BIBLIOTECAS" (Secundário 3); "55119 - OUTROS ESTABELECIMENTOS HOTELEIROS COM RESTAURANTE" (Secundário 4); "58140 - EDIÇÃO DE REVISTAS E DE OUTRAS PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS" (Secundário 5); "84250 - ACTIVIDADES DE PROTECÇÃO CIVIL" (Secundário 6); "85600 - ACTIVIDADES DE SERVIÇOS DE APOIO À EDUCAÇÃO" (Secundário 7); "90040 - EXPLORAÇÃO DE SALAS DE ESPECTÁCULOS E ACTIVIDADES CONEXAS" (Secundário 8); "91012 - ACTIVIDADES DOS ARQUIVOS" (Secundário 9); "91020 - ACTIVIDADES DOS MUSEUS" (Secundário 10); "91042 - ACTIVIDADE DOS PARQUES E RESERVAS NATURAIS" (Secundário 11) e "93110 - GESTÃO DE INSTALAÇÕES DESPORTIVAS" (Secundário 12).

3. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o requerente encontra-se enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, registado como misto com prorata.

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

4. 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 Código do IVA (CIVA), preenchem, ainda, os pressupostos do n.º

1 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.

5. 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.

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

7. 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.

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

9. 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.

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

11. 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.

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

13. Por sua vez o n.º 1 do artigo 564.º 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 da lesão" (lucros cessantes).

14. 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, mas a que ainda não tinha direito à data da lesão.

15. 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.

16. Para enquadramento da questão da sujeição ou não das quantias pagas a título de indemnização, há que ter em conta o princípio 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.

17. 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.

18. Também por força do disposto na alínea a) do n.º 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.

19. Ao invés, se a indemnização se destinar a compensar 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.

20. Nestes termos, as penalidades contratuais (indemnizações) que sancionam a não execução de uma obrigação contratual devida pelo cliente ao fornecedor, são tributáveis em IVA, salvo quando não tenham subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

21. No caso em apreço, o requerente refere que a indemnização devida a um fornecedor (empreiteiro), tem como fundamento o artigo 381.º do Código dos Contratos Públicos (CCP), que abaixo se transcreve:

"Artigo 381.º

Indemnização por redução do preço contratual

1 - Quando, por virtude da ordem de supressão de trabalhos ou de outros atos ou factos imputáveis ao dono da obra, os trabalhos executados pelo empreiteiro tenham um valor inferior em mais de 20 % ao preço contratual, este tem direito a uma indemnização correspondente a 10 % do valor da diferença verificada.

2 - A indemnização prevista no número anterior é liquidada na conta final da empreitada."

22. Assim, se o requerente deve a um seu fornecedor, uma indemnização, cujo fundamento se encontra no artigo supra citado, 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 mesma taxa da operação (empreitada) que pretende compensar.

23. Nas prestações de serviços, o facto gerador do imposto, ocorre no momento da sua realização (conclusão), conforme previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA pelo que, no caso em apreço, se verifica com o fim da empreitada, o que até está em consonância com o n.º 2 do artigo 381.º do CCP, que determina ser a referida indemnização "liquidada na conta final da empreitada".