

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 4.º

Assunto: Incidência - Success Fee

Processo: n.º 22601, por despacho de 14-10-2022, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I - FACTOS APRESENTADOS E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO**

1. Após consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, constata-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, com a atividade principal de (...) - CAE 55111 e secundária de "ACTIVIDADES DAS EMPRESAS DE SELECÇÃO E COLOCAÇÃO DE PESSOAL" - CAE 78100, enquadrada como sujeito passivo que efetua operações que conferem direito à dedução, no regime normal, de periodicidade mensal.

2. Em 1 de Janeiro de 2014 celebrou contratos de "cessão de Exploração Hoteleira", com várias sociedades, proprietárias de edifícios destinados à atividade de hotelaria (a título de exemplo anexou ao presente pedido um desses contratos), sendo a Requerente a segunda contratante e as sociedades proprietárias, as primeiras contratantes de cada um dos contratos.

3. Refere, que os contratos são constituídos por várias cláusulas, no entanto, é sobre a cláusula 4ª, n.º 1, e as suas diversas alíneas, que vem solicitar informação.

4. Refere, ainda, que entre 2014 e 2019, anos prósperos da hotelaria, para além das rendas mensais, no final de cada ano a primeira contratante (sociedade proprietária do edifício hoteleiro) emitiu uma fatura à Requerente do valor de 90% dos resultados positivos obtidos, acerto positivo nas rendas, conforme estipulado na cláusula 4ª, n.º 1, alínea c), i), e sobre estes valores liquidou o respetivo IVA, que as primeiras contratantes entregaram ao Estado e a Requerente, deduziu.

5. Salaria, que verificando-se constantemente resultados positivos, e tendo em conta que se esperava que o ano 2020 viesse ser um dos melhores, e de modo a evitar os acertos elevados no final de cada ano civil, acordaram as partes fazerem uma atualização das rendas de modo a que estas apresentassem valores mais próximos dos resultados, diminuindo os acertos finais.

6. No entanto, em dezembro/2020, devido à pandemia "covid 19", os resultados obtidos foram negativos, ou seja, nos termos da cláusula 4ª, n.º 1, alínea c), ii), a Requerente, faturou à primeira(s) contratante(s) 90% dos prejuízos obtidos, e sobre este valor liquidou IVA, que foi entregue ao Estado e deduzido pela primeira(s) contratante(s).

7. Face ao exposto, solicita informação relativamente a estas operações e se

as mesmas estão sujeitas a liquidação de IVA.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

A - Contrato de cessão de exploração hoteleira

8. Da leitura do contrato de cessão de exploração hoteleira (adiante designado "Contrato"), celebrado entre uma sociedade proprietária de um edifício equipado e licenciado para a atividade turística (adiante designada de "primeira contratante") e a Requerente (segunda contratante), e para o caso em análise, retira-se o seguinte da cláusula 4ª do Contrato:

"1. A presente «concessão» é remunerada nas seguintes condições:

a) a segunda contratante pagará á primeira contratante a Renda Bruta Anual de

€ 1.200.000,00 (um milhão e ...) correspondente a 5% (cinco por cento) do Valor Patrimonial que é de € 100.000,00 (cem mil euros) em 12 prestações mensais e iguais.

b) a primeira contratante pagará a segunda contratante o valor correspondente a 10% (dez por cento) da Renda Bruta definida, em 12 prestações mensais e iguais, pelo serviço prestado, (Renda Bruta -10% Exploração = Renda Líquida);

c) é, desde já, criado um "Success Fee", assente nos seguintes pressupostos:

i) a exploração do hotel tem como objetivo um Resultado Operacional Líquido positivo (Receitas de Exploração - Despesas Operacionais - Pagamento Renda Bruta);

ii) dos resultados obtidos no final de cada ano civil, positivos ou negativos, 90% (noventa por cento) destes serão atribuídos ao primeiro contratante e 10% (dez por cento) ao segundo contratante:

a) Resultado Positivo: a segunda contratante entrega 90% do "Success Fee" ao primeiro contratante (valorização do valor patrimonial):

b) Resultado Negativo: o primeiro contratante devolve o valor correspondente a 90% do "Successful Fee" ao segundo contratante (depreciação do valor patrimonial);

(...)";

9. Pelo exposto, a cláusula 4ª do Contrato, além de fixar uma retribuição por conta da exploração daquele estabelecimento turístico (rendas), também prevê, um pagamento em função do resultado obtido com a exploração do negócio (exploração hoteleira).

B - O carácter económico das operações sujeitas a IVA e indemnizações compensatórias

10. Do princípio da aplicação geral do IVA a todas as transações comerciais, qualquer que seja a sua natureza, resulta que a base de incidência ou campo de aplicação abrange toda a atividade económica em geral. Deste princípio, decorre que, quando se definem as operações tributáveis, transmissões de bens e prestações de serviços, se utilizam conceitos de interpretação muito

amplos.

11. 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 (adiante designado "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.

12. 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.

13. 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.

14. 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.

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

16. 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.

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

18. 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.

19. 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."*

20. 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).

21. 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.

22. 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.

23. 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, no sentido de que o IVA pretende tributar é a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos, quando estes não tenham caráter remuneratório.

24. Assim, se as indemnizações apenas sancionarem a lesão de um interesse, sem caráter 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.

25. Também por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, as quantias recebidas a título de indemnização declaradas judicialmente, por incumprimento total ou parcial das obrigações são excluídas de tributação em IVA.

26. 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.

27. 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.

C - Análise da questão solicitada

28. Refira-se, desde já, que no que se refere à cláusula "*Sucess fee*", cumpre chamar à atenção o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, datado de 2008/03/13, referente ao Processo 07B3843, de 2008/03/13, que proferiu que a "*Sucess fee*", clausulada num contrato de prestação de serviços, é uma taxa de performance, de sucesso por um desempenho, uma comissão variável indexada à taxa de sucesso de uma operação.

29. No seguimento, uma cláusula "*Success Fee*", ou "*taxa de sucesso*", tem por base o sucesso de uma atividade ou operação, não compreendendo por isso uma contrapartida pelo prejuízo ou insucesso da atividade acordada, conforme previsto na cláusula 4ª, n.º 1, C), ii), b) do Contrato.

30. No entanto, importa referir que, no que respeita ao IVA, para determinar a natureza de uma operação tributável, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para apurar os seus elementos característicos.

31. Efetivamente, para avaliar quais são os elementos predominantes num determinado contrato, não nos podemos limitar a um exame abstrato ou puramente formal do mesmo. Sendo necessário identificar a função económica do contrato, isto é, a função concreta que o mesmo é objetivamente chamado a desempenhar para satisfazer os interesses das partes.

32. Por outras palavras, é necessário que seja identificado aquilo que, na tradição jurídica, é definido como a causa do negócio jurídico, que é precisamente entendida como a função económica do mesmo, destinada à composição dos interesses em jogo.

33. Ora, o contrato sob análise no presente pedido, prevê no que respeita ao designado "*Success Fee*", que face a um resultado operacional líquido positivo obtido (o objetivo principal da exploração do hotel), no final de cada ano civil, a Requerente entregue 90% do mesmo à primeira contratante.

34. Pelo contrário, se negativo (aqui já designado de "*Successful Fee*"), a 1ª contratante, compensa, ou seja, devolve, 90% desse resultado à Requerente. Efetivamente, nesta situação, quando confrontados com o designado "*Success Fee*", estamos perante uma remuneração entregue/devolvida pela 1ª contratante à Requerente, que visa compensar as rendas pagas pela segunda contratante, numa situação em que o resultado operacional líquido é negativo.

35. Dessa forma, numa situação como a exposta na cláusula 4ª, n.º 1, C), ii) do Contrato, independentemente das designações dadas às remunerações em causa, temos duas situações:

- i. Se o resultado operacional líquido resultante da exploração hoteleira, for positivo, a Requerente, face ao estipulado, atribui 90% desse montante à 1ª contratante.

Nesta situação, a 1ª contratante fatura à Requerente o resultado positivo obtido com a exploração do negócio (90%), face ao previsto na cláusula 4ª, n.º 1, C), ii) a) do Contrato, sendo esta operação uma prestação de serviços sujeita a imposto nos termos do n.º 1 do artigo 1.º e do n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA;

- ii. Se o resultado operacional líquido da exploração hoteleira, for negativo, a 1ª contratante devolve 90% desse montante à Requerente.

Nesta situação, face ao previsto na cláusula 4ª, n.º 1, C), ii) b) do Contrato, quando a Requerente fatura à 1ª contratante, estamos perante uma indemnização de natureza remuneratória (lucros cessantes), e face ao conceito residual de prestação de serviços do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, tal operação é qualificada como tal, pelo que é tributada em IVA, à mesma taxa da operação (rendas) que pretende compensar.

III - Conclusão

36. Face ao exposto, conclui-se que as operações previstas nas alíneas a) e b) da cláusula 4^a, n.º 1, C), ii), do Contrato, são ambas qualificadas como prestações de serviços sujeitas a imposto nos termos do n.º 1 do artigo 1.º e do n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA, devendo ser liquidado imposto na sua atribuição.