

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.1º - Incidência objectiva .
- Assunto: Não sujeição a imposto - Pagamento de compensação financeira (indenização) decorrente da resolução por mútuo acordo de contrato promessa de compra de bens presentes por bens futuros - Artigo 1.º do Código do IVA.
- Processo: 25232, com despacho de 2023-12-29, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - Factos apresentados e enquadramento do sujeito passivo
1. Após consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada de "AT"), constata-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, para o exercício da atividade de "ACTIVIDADES VETERINÁRIAS" - CAE 75000, tendo enquadramento no regime normal, com periodicidade Trimestral, realizando operações que conferem o direito à dedução.
  2. Refere que foi interveniente em contrato promessa de compra de bens presentes por bens futuros, celebrado em 10 de março de 2021, com a sociedade "X" Lda., pessoa coletiva n.º 51xxxxx, conforme contrato que anexou ao presente pedido (documento 1).
  3. Em documento celebrado em 2x de dezembro de 202x foi acordada a resolução do indicado contrato, sendo prevista inicialmente a obrigação de pagamento da quantia de "Z",00, conforme documento n.º 2 anexo que anexou ao presente pedido e que refere corresponder ao anexo III do documento n.º 3.
  4. Por documento outorgado em 21 de janeiro de 2022 foi o citado contrato resolvido por mútuo acordo, conforme documento n.º 3 que anexou ao presente pedido.
  5. No âmbito desse contrato, foi acordada a alteração do valor a pagar a título de compensação e forma de pagamento [alínea d) dos considerandos do documento n.º 3] por parte da empresa proprietária do bem presente, a Requerente à promitente adquirente.
  6. Assumindo a Requerente a obrigação de ressarcir a promitente adquirente - sociedade "X" Lda., pela resolução do contrato promessa, no valor de "Y",00, a título de compensação por despesas pela mesma realizadas por conta do imóvel a adquirir, sendo acordado ainda o pagamento faseado de tal valor, conforme cláusula terceira do acordo de resolução (documento n.º 3).
  7. Entende a Requerente que, o pagamento do valor supra indicado, implica a emissão por parte da sociedade "X" Lda., de faturas e recibo dos pagamentos a realizar.
  8. Entende ainda que, se as importâncias debitadas à contraparte, destinadas a sancionar o incumprimento de uma obrigação contratual ou a lesão de um interesse, por não terem subjacente uma transmissão de bens ou uma prestação de serviços, não são sujeitas a IVA, implicam, contudo, a emissão de fatura que titule essa operação e respetivo pagamento.
  9. Nestes termos entende a Requerente que:
    - i. Para efeitos do recebimento da compensação supramencionada, se encontra a sociedade "X" Lda., obrigada a emitir fatura e recibo da mesma, ou das prestações acordadas, enquanto documentos que contabilisticamente titularão a

operação;

ii. A compensação deverá ser enquadrada como não sujeita a imposto (IVA), pois não está em causa qualquer operação tributável, mas meramente a compensação por dano ocorrido, devendo na fatura constar a descrição de operação não sujeita a IVA.

II - Enquadramento jurídico-tributário em sede de IVA

Notas Prévias

10. A AT recebeu na data de xx de fevereiro de 2023 o pedido de informação vinculativo n.º 24xxx, também submetida pela Requerente, que versava sobre a mesma matéria ora em análise no presente pedido.

11. No referido pedido a AT solicitou à Requerente o envio do Anexo 3, constante da al. d) da cláusula 3ª do Acordo de resolução por mútuo acordo de contrato de promessa de compra de bens presentes por bens futuros.

12. Após a análise aos documentos constantes na petição inicial e aos enviados posteriormente pela Requerente, constataram, os Serviços que a Requerente não enviou o anexo identificado no ponto anterior e que foi solicitado. Também verificaram, a existência de incongruências entre documentos que constavam na petição inicial que acompanhou o referido pedido de informação vinculativa e o documento que foi enviado após notificação, pelo que procedeu ao arquivo do pedido em xx de julho de 2023.

13. No presente pedido, que mais uma vez se refere, versa sobre a mesma matéria do pedido n.º 24xxx, vem agora a Requerente referir que o documento n.º 2, denominado "Acordo quadro respeitante à cessão de quotas da sociedade "Y", corresponde ao Anexo III do documento n.º 3, denominado de "Acordo de resolução por mútuo acordo de contrato de promessa de compra de bens presentes por bens futuros, adiante designado de "Acordo". E como tal, o documento n.º 2 é o referido na al. d) da cláusula 3ª do Acordo e também na alínea d) dos considerandos do referido Acordo.

14. No seguimento, a presente informação é elaborada nesse pressuposto.

Análise da questão suscitada

15. 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, tais como transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, preenchem, ainda, os pressupostos de incidência subjetiva do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, nomeadamente serem pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade exerçam atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as profissões liberais.

16. 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.

17. A qualificação de prestação de serviços é, para efeitos do IVA, 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.

18. 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 (sinalagma), enquanto expressão da atividade económica de cada agente.

19. Tendo presente as características do IVA, importa agora precisar o conceito de indemnização (ou compensação) e as realidades que a mesma abrange.

20. 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. Tem duas vertentes, a responsabilidade civil contratual e a responsabilidade civil extracontratual.

21. 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.

22. 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."

23. 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).

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. No entanto, também nas situações referidas no número anterior, quaisquer quantias recebidas a título de indemnização quando declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial das obrigações são excluídas de tributação em IVA, por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

29. Da leitura do contrato promessa de permuta de bens presentes por bens futuros (documento n.º 1), celebrado entre a Requerente (nela designada de "primeiro outorgante") e a sociedade "X" Lda. (nele designado de "segundo outorgante"), e para o caso em análise, retira-se o seguinte:

"()

A) A Primeira Outorgante é dona e legítima proprietária do seguinte prédio:

Prédio descrito na Conservatória do registo predial de K, freguesia de Z sobre o n.º XXX, com a área total de xxm2 a que corresponde as seguintes matrizes prediais, AB, AC e AB, com a seguinte composição e confrontação:()

B) No referido prédio encontra-se a funcionar uma clínica [ ] nos termos dos contratos de arrendamento celebrados pelo Primeiro Outorgante em xx de Dezembro de VVVV, nos termos do anexo nº III.

C) Nos termos do presente contrato, a Primeira Outorgante promete permutar a Segunda Outorgante o referido terreno recebendo em troca uma importância em

dinheiro no valor de xx.000,00 ( mil euros) assim como bens futuros correspondentes a frações autónomas a edificar pela Segunda Outorgante, no prédio que se identificou em a) nos termos do projeto a aprovar junto da Camara Municipal de () que tem como referências as seguintes:

()

#### CLAUSULA PRIMEIRA

(Objeto)

O PRIMEIRO OUTORGANTE é dono e legitimo proprietário dos seguintes prédios urbanos;

a) Seguintes prédios;

()

b) Pretende-se no referido terreno (prédio urbano) desenvolver um projeto de natureza imobiliária de forma a potenciar o valor deste, tendo pedido à sociedade [] uma estimativa da capacidade construtiva dos mesmos, que consta do anexo IV.

()

#### CLAUSULA SEGUNDA

(Bens a permutar)

Pelo presente Contrato Promessa, o Primeiro Outorgante promete permutar a favor da Segunda Outorgante o terreno referido na clausula anterior, recebendo no momento da escritura publica de permuta, como contrapartida, a importância de xx,000,00 ( mil euros), ficando a Segunda Outorgante obrigada a desenvolver no prazo de xx anos após a referida permuta, o projeto construtivo tendo como referencias as referidas no anexo IV, entregando como bens futuros uma percentagem de X % de toda a área construída que vier a ser realizada e edificada no mencionado terreno.

a) Igualmente a Segunda Outorgante, fica com a opção, de até ao momento da celebração do contrato prometido, de entregar em alternativa com a área construída correspondente a X % a importância de XX.000,00 ( de euros) a qual acrescerá ao valor entregue no momento do negocio prometido, no montante de xx.000,00 sendo que poderá a Segunda Outorgante desonerar-se da obrigação de entrega dos X% da área construída, mediante um pagamento em dinheiro no valor de XX.000,00 ( de euros) sendo que mediante o exercício desta opção o segundo Outorgante procederá à conversão do negocio ora prometido em promessa de compra e venda pelo preço de xxx 000,00 ( euros).

b) Igualmente as partes acordam que no momento de celebração do contrato definitivo, e como garantia do bom e pontual cumprimento das obrigações da Segunda Outorgante, esta cederá (ou os seus sócios) uma quota do seu capital social, no valor correspondente a X % do mesmo, obrigando-se esta, e os seus sócios, a procederem as divisões e unificações de quotas que sejam necessárias ao cumprimento desta obrigação.

c) Assim, no momento da celebração da escritura de permuta de bens presentes por bens futuros, caberá ao Primeiro Outorgante proceder a permuta do terreno, recebendo como contrapartida, desde logo a importância de XX.000,00 ( euros) e uma quota do capital social da Segunda Outorgante, no valor de XX % do seu capital social.

d) Na mesma data o Primeiro Outorgante celebrará com o Segundo ou com quem este vier a indicar um contrato de promessa de cessão de quota, a qual será transmitida, a quem o Primeiro Outorgante indicar, logo que o Primeiro Contraente receba os bens futuros ora prometidos entregar e que serão determinados de acordo com as regras deste contrato promessa de cessão de quotas que constitui o anexo nº VI ao presente contrato."

30. Da leitura do Acordo (documento n.º 3), celebrado entre a Requerente (nela

designada de "primeiro Acordante") e a sociedade "X" Lda. (nele designado de "segundo Acordante"), e para o caso em análise, retira-se o seguinte:  
"()

#### Clausula Primeira

(resolução por mutuo acordo)

Entre o ora 1ª Acordante [] e o 2º Acordante sociedade "X" Lda., é resolvido por mutuo acordo, o contrato promessa de permuta de bens presentes por bens futuros celebrado no passado dia xx/xx/20xx que consta como anexo nº 1 ao presente acordo;

a) Que acordam em submeter junto da conservatória do registo predial de um pedido de cancelamento do referido registo, caso seja necessário.

#### Clausula Segunda

(Obrigações dos acordantes)

Nos termos do Acordo quadro respeitante a cessão de quotas da sociedade [], a 1ª Acordante assume as responsabilidades emergentes da presente resolução por mútuo acordo, obrigando-se ao pagamento da compensação nele prevista à 2ª Acordante constituindo-se a 3.ª a 6ª Acordantes, fiadores das importâncias devidas ao 2º Acordante nos termos do anexo nº 3;

a) A referida resolução terá uma natureza onerosa, de forma suportar as despesas suportadas pela 2ª Acordante no início dos estudos junto de terceiros respeitantes ao projecto imobiliário que pretendia desenvolver no valor de xx 000,00 ( euros), que será satisfeita pela 1ª Acordante

()

#### Clausula Terceira

(Satisfação da compensação da 1ª Acordante à 2ª acordante)

De modo a ressarcir a 2ª Acordante das despesas que esta tenha realizado, a 1ª Acordante

obrigar-se-á a proceder a um pagamento em numerário no valor de xx 000,00 ( euros), pagamento este que será faseado em y prestações, iguais e sucessivas no valor de x. 000,00 cada, com vencimento no dia x de cada mês a que corresponder, tendo o seu início em x de 20xx, sendo as prestações pagas por meio de transferência para o IBAN

()

()

#### Clausula Quarta

(Pagamento em espécie)

1. A 1.º acordante obriga-se a entregar à segunda uma viatura automóvel a acordar entre ambas, cujo custo mensal não poderá ser superior a x.000,00 (.. euros) (renting ou leasing), a qual será entregue durante o mês de x de 20xx, com o valor máximo de xx.000,00 ( euros), sendo que, decorridos que sejam x meses, a propriedade de tal viatura será transferida para a 2.ª acordante.

2. Caso o valor da viatura ou custos associados à utilização e manutenção da mesma, excedam os x.000,00 mensais ou xx.000,00 de valor global, a diferença será deduzida no valor a pagar em numerário conforme a cláusula antecedente".

31. Resulta do exposto nos dois pontos anteriores, que o pagamento a efetuar pela Requerente à sociedade "X" Lda., visa compensar (indemnizar) esta pelas despesas suportadas no início dos estudos junto de terceiros respeitantes ao projeto imobiliário que pretendia desenvolver e que não se realizou.

32. Confirmando-se essa situação, verifica-se que se trata, efetivamente, de uma compensação ressarcitória, reconduzindo-se a uma mera reparação dos danos sofridos, reconstituindo a situação existente antes da lesão, sem carácter

remuneratório, pelo que o referido montante está excluído, assim, de tributação em sede de IVA, na medida em que não tem subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços.

33. Não obstante, constatando-se que parte da compensação é efetuada mediante a cedência de uma viatura que culmina na transferência da sua propriedade para a sociedade "X" Lda., e que ambas configuram operações sujeitas a IVA por força da alínea a) do n.º 2 do artigo 4.º e alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do CIVA, caso a Requerente tenha procedido à dedução do imposto suportado na locação/aquisição da viatura deve liquidar o imposto que se mostre devido pela cedência/transmissão da mesma.

34. Finalmente, na parte respeitante à compensação, sendo a operação não sujeita a IVA (fora do campo de incidência do imposto), no que ao IVA respeita, não existe a obrigação de emitir uma fatura. No entanto, caso a mesma seja emitida, deve mencionar o motivo justificativo da não aplicação do imposto, conforme previsto na alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, que é "não sujeição a IVA", ou outra expressão semelhante.

35. Relativamente à cedência/transmissão da viatura, tratando-se de operações sujeitas a imposto, as mesmas devem ser tituladas por fatura emitida nos termos do CIVA.