

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.29º - Obrigações em geral .
- Assunto: Indemnizações compensatórias por incumprimento - incidência objetiva
- Processo: 28384, com despacho de 2025-08-01, 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 "DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA" - CAE 36002, tendo enquadramento no regime normal, com periodicidade mensal, como sujeito passivo misto utilizando, para efeitos do exercício do direito à dedução, o método de percentagem da dedução - prorata.
 2. A Requerente é uma empresa municipal regulada nos termos do disposto no regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais (publicado através da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto), dotada de personalidade jurídica e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, sujeita à tutela do Município de (...) (adiante também apenas designado por "Município").
 3. Tem por objeto a gestão, exploração, conservação e manutenção dos sistemas públicos de água para consumo público, bem como a gestão e exploração dos sistemas públicos de drenagem e tratamento de águas residuais no concelho de (...).
 4. A atividade exercida pela Requerente encontra-se regulada através de um contrato de gestão delegada celebrado com o Município, ao abrigo do disposto nos artigos 17.º e 25.º do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto e dos seus próprios Estatutos.
 5. No presente pedido, requer, que AT se pronuncie sobre o enquadramento legal em termos de IVA, relativamente às compensações previstas no Regulamento n.º 446/2024, de 19 de abril de 2024, adiante designado, também, por "Regulamento".
 6. Sobre o Regulamento refere o seguinte:
"O novo regime obriga as entidades gestoras a compensar os utilizadores de forma automática e transparente, sempre que não cumpram os níveis mínimos de qualidade de serviço. O processo exige reclamação escrita, tem prazos definidos para resposta e pagamento, e prevê agravamentos em caso de atraso ou incumprimento continuado, protegendo assim os direitos dos consumidores dos serviços de água e saneamento e resíduos urbanos em Portugal.
Nestes termos, a requerente solicita informação relativa ao enquadramento fiscal da situação apresentada, para que se possam emitir as faturas de forma correta e dentro da legalidade atendendo a que a entidade reguladora (ERSAR) não faz qualquer referência explícita ao enquadramento de IVA nas compensações pagas aos utilizadores por incumprimento dos níveis mínimos de serviço e informa que estas matérias são reguladas pela legislação fiscal portuguesa e pela AT"
- II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DA OPERAÇÃO EM APREÇO
- A) Breve caracterização da Requerente
7. A Requerente é uma empresa local com natureza municipal regulada nos termos da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, dotada de personalidade jurídica e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, ficando sujeita à tutela do Município de (...), sendo detida unicamente por este. (Cf. Cláusulas dos Estatutos)
 8. Tem por objeto a gestão e exploração dos sistemas públicos de captação, tratamento

e distribuição de água para consumo doméstico e outros mediante venda direta, e a gestão e exploração dos sistemas públicos de drenagem e tratamento de águas residuais comunitárias, no concelho de (...) ou outros. Para o efeito, fica investido de poderes de autoridade administrativa. (Cf. Cláusula dos Estatutos)

9. Cabe à Câmara Municipal de (...), definir orientações estratégicas relativamente aos objetivos a prosseguir pela Requerente, tendo em vista a forma de prossecução dos serviços de interesse geral objeto desta, estabelecendo metas quantificadas e contemplando a celebração, entre ambas as entidades, de contrato-programa. (Cf. Cláusula dos Estatutos)

10. Constituem receitas da Requerente: a) As provenientes da sua atividade; b) O rendimento dos bens próprios; c) As participações, dotações e subsídios que lhe sejam atribuídos; d) O produto da alienação de bens próprios ou de sua oneração; e) As doações, heranças e legados. (Cf. Cláusula dos Estatutos)

11. A Requerente celebra com a Câmara Municipal de (...) contratos-programa que definem pormenorizadamente o fundamento da necessidade do estabelecimento da relação contratual, a finalidade da mesma relação, bem como a eficácia e a eficiência que se pretende atingir com a mesma, concretizados num conjunto de indicadores ou referenciais que permitam medir a realização dos objetivos sectoriais. O desenvolvimento de políticas de preços das quais decorram receitas operacionais anuais inferiores aos custos anuais é objetivamente justificado (diferença entre o desenvolvimento da atividade a preços de mercado e o preço subsidiado na ótica do interesse geral). O desenvolvimento de políticas de preços, depende de negociação prévia com a Câmara Municipal de (...) dos termos que regulam as transferências financeiras necessárias ao financiamento anual da atividade de interesse geral desenvolvida pela Requerente, as quais devem constar do contrato de gestão em vigor. (Cf. Cláusula dos Estatutos)

B) O caráter económico das operações sujeitas a IVA e indemnizações compensatórias

12. 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 de "CIVA"), tais como transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, preencham, ainda, os pressupostos do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, nomeadamente 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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.

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

17. 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.

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 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

C) Regulamento n.º 446/2024, de 19 de abril de 2024 (Regulamento)

26. A Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos (adiante designada de "ERSAR") tem por missão, no quadro dos respetivos Estatutos, aprovados pela Lei n.º 10/2014, de 6 de março, a regulação e a supervisão dos setores dos serviços de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, incluindo o exercício de funções de autoridade competente para a coordenação e a fiscalização do regime da qualidade da água para consumo humano.

27. Neste contexto, a ERSAR, conforme previsto no artigo 12.º dos seus estatutos, aprovou o Regulamento da Qualidade do Serviço Prestado ao Utilizador Final nos Setores das Águas e Resíduos (Regulamento), em 19 de abril de 2024.

28. Da consulta ao Regulamento e para análise do caso em apreço retira-se o seguinte:

"(...)

Artigo 1.º - Objeto

O presente regulamento tem por objeto definir os níveis mínimos de qualidade para os aspetos que estão diretamente relacionados com os serviços de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos, prestados aos utilizadores finais e por eles sentidos diretamente, bem como as compensações devidas em caso do seu incumprimento.

Artigo 2.º - Âmbito de aplicação

O presente regulamento aplica-se a todas as entidades sujeitas à atuação da Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos (ERSAR), que prestam serviços aos utilizadores finais, nos termos previstos no artigo 4.º dos respetivos Estatutos, aprovados pela Lei n.º 10/2014, de 6 de março.

Artigo 3.º - Definições

Para efeitos do presente regulamento, entende-se por:

(...)

l) «Compensação»: pagamento específico devido pelo incumprimento dos níveis mínimos da qualidade do serviço prestado pelas entidades gestoras dos serviços de águas e resíduos, previstos no presente regulamento;

(...)

n) «Consumidor»: utilizador dos serviços de águas e resíduos para uso não profissional;

(...)

r) «Entidade gestora»: entidade que é responsável pela prestação, total ou parcial, do serviço de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e/ou de gestão de resíduos urbanos;

(...)

tt) «Tarifário»: conjunto de valores unitários e outros parâmetros e regras de cálculo que permitem determinar o montante exato a pagar pelo utilizador à entidade gestora em contrapartida do serviço;

(...)

ww) «Utilizador final»: qualquer pessoa singular ou coletiva, pública ou privada, a quem seja assegurado o(s) serviço(s), de forma continuada, e que não tenha como objeto da sua atividade a prestação do(s) mesmo(s) a terceiros;

(...)

Artigo 10.º - Nível da qualidade do serviço

1 Os utilizadores dos serviços têm direito à qualidade do serviço estabelecida nos termos da lei e do presente Regulamento.

2 Para além dos direitos estabelecidos no número anterior, os utilizadores dos serviços têm direito aos níveis de qualidade do serviço estabelecidos contratualmente com a sua entidade gestora.

(...)

Artigo 56.º

Procedimento para a atribuição de compensações

1 As entidades gestoras dos serviços de águas e resíduos devem cumprir os níveis mínimos da qualidade do serviço determinados no presente regulamento.

2 Estão sujeitas à obrigação de pagamento de compensações as entidades gestoras que disponham de relacionamento contratual com o utilizador e incumpram níveis de serviço para os quais se preveja tal pagamento.

3 O pagamento das compensações previstas no presente regulamento depende da apresentação de uma reclamação escrita que tenha por objeto factos que se traduzam no incumprimento de um nível mínimo da qualidade do serviço ao qual esteja associada uma compensação, desde que apresentada no prazo de 30 dias após o conhecimento do incumprimento.

4 Nos casos previstos no número anterior, compete à entidade gestora do respetivo serviço reclamado justificar o cumprimento dos níveis mínimos da qualidade do serviço, através de evidências de registo informático/documental.

5 Verificado o incumprimento, a compensação deve ser refletida na fatura de forma expressa e autónoma, no prazo máximo de 120 dias após a data da receção da reclamação.

(...)

9 As compensações pagas não integram os custos da entidade gestora, não podendo ser refletidas nos tarifários aplicados.

(...)

Artigo 57.º - Compensações relativas às obrigações comuns

As entidades gestoras dos serviços de águas e resíduos devem compensar os seus utilizadores, por cada incumprimento reclamado por escrito, nos seguintes termos:

a) Início da prestação dos serviços de águas e resíduos:

i) Quando os prazos previstos nos números 2 ou 5 ou quando o dever de informação do

n.º 4 do artigo 11.º não forem cumpridos pela entidade gestora do(s) respetivo(s) serviço(s), o valor da compensação a atribuir é de 15 euros;

ii) Por cada período adicional de cinco dias úteis sem que seja iniciada a prestação do serviço

é devida uma compensação adicional de valor igual à prevista na subalínea anterior.

b) Restabelecimento dos serviços de águas interrompidos por facto imputável ao utilizador:

i) Quando os prazos previstos nos números 4 ou 5 do artigo 13.º não forem cumpridos pela entidade gestora do(s) respetivo(s) serviço(s), o valor da compensação a atribuir é de 15 euros;

ii) Por cada período adicional de 24 horas sem que seja restabelecido o serviço ou prestada

a informação a que se refere o n.º 5 do artigo 13.º é devida uma compensação adicional de valor igual à prevista na subalínea anterior.

c) Faturação dos serviços de águas e resíduos:

i) Quando as normas legais e regulamentares previstas no artigo 16.º, no que respeita à aplicação de tarifas e/ou ao tarifário em vigor, não forem cumpridas pela entidade gestora responsável pela faturação do(s) serviço(s) de água(s) e/ou resíduos, o valor da compensação a atribuir aos utilizadores, por cada fatura reclamada, é de 10 euros".

29. Quanto às compensações relativas aos serviços prestados de abastecimento de água, de saneamento de águas residuais urbanas, de gestão de resíduos urbanos, comunicação com os utilizadores dos serviços e no local de consumo do utilizador, encontram-se previstas, respetivamente, nos artigos 58.º, 59.º, 60.º, 61.º, 62.º, clarificando os valores da compensações (valores fixos) a atribuir por cada incumprimento, e, em algumas situações, os respetivos acréscimos por cada período temporal, em que se mantenha o incumprimento (compensação adicional)

D) Análise da situação controvertida

30. Atentas as considerações efetuadas e analisando a questão em apreço, importa verificar qual o enquadramento, em sede de IVA, das compensações pagas pela Requerente, na qualidade de entidade gestora dos serviços de águas e resíduos, aos utilizadores finais por incumprimento dos níveis mínimos da qualidade dos serviços.

31. Assim, no caso em apreço, verifica-se o seguinte:

As entidades gestoras dos serviços de águas e resíduos, como é o caso da Requerente, caso não cumpram os níveis mínimos da qualidade do serviço determinados no Regulamento estão sujeitas à obrigação de pagamento de compensações aos utilizadores finais;

As compensações pagas pelo incumprimento devem ser refletidas na fatura de forma expressa e autónoma;

As compensações pagas não integram os custos da entidade gestora, não podendo ser refletidas nos tarifários aplicados.

O tarifário engloba o conjunto de valores unitários e outros parâmetros e regras de cálculo que permitem determinar o montante exato a pagar pelo utilizador à entidade gestora em contrapartida do serviço.

32. Resulta assim, que as compensações (indenizações) não tem subjacente uma operação tributável (no caso uma prestação de serviços) com caráter remuneratório. Situação, que desde logo se verifica da consulta ao artigo 56.º do Regulamento, em que o mesmo prevê, que as compensações pagas não podem ser refletidas nos tarifários aplicados pelas sociedades gestoras.

33. Pelo contrário, verifica-se, que as compensações em causa se destinam apenas a sancionarem a lesão de um interesse, sem caráter remuneratório, porque não tem subjacente qualquer operação em sede de IVA.

34. Efetivamente, o que está em causa é o pagamento de compensações indemnizatórias por parte da Requerente (entidade gestora) por não ter garantido a qualidade (níveis mínimos exigidos) dos serviços públicos prestados aos utilizadores finais, que nessa condição são lesados.

35. Assim, em conclusão, os montantes compensatórios em análise, não tem subjacentes a existência de uma contraprestação de operações tributáveis, antes se destinam a ressarcir um dano, não sendo tributáveis em sede de IVA, face ao previsto no artigo 1.º do CIVA.

36. Quanto à fatura a emitir pela Requerente, ainda que, em sede de IVA, no presente caso não exista qualquer obrigatoriedade de emissão da mesma devido à não sujeição da operação em análise, prevê o artigo 56.º do Regulamento, que as compensações em apreço devem ser refletidas na fatura de forma expressa e autónoma.

37. No entanto, no presente pedido o que está em causa são compensações a serem pagas pela Requerente aos utilizadores finais.

38. Nesse pressuposto, estamos perante um fluxo financeiro da Requerente para os utilizadores finais, pelo que, por força do artigo 56.º do Regulamento, a constar na fatura emitida aos utilizadores finais pela atividade dos serviços de águas e resíduos para compensar os mesmos pelo incumprimento dos níveis mínimos da qualidade do serviço que presta, esta linha da fatura não terá relevância em matéria de IVA, e consequentemente, não pode ter qualquer reflexo nem no valor tributável, nem no imposto liquidado na mesma.