

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 9.º al. 29)

Assunto: Enquadramento – Indemnização a pagar, pelo senhorio ao inquilino, em contrapartida da rescisão do contrato de arrendamento relativamente a um imóvel a demolir e cujo arrendamento é isento de IVA.

Processo: **nº 13101**, por despacho de 2018-02-19, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

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.

I - Pedido

1. A Requerente é, desde 2001, arrendatária de uma loja sita em Lisboa. O prédio no qual se situa a loja objeto de arrendamento vai ser demolido.

2. Nesta sequência, a Requerente negociou com o senhorio (um Fundo Imobiliário) o recebimento de uma indemnização como contrapartida da rescisão do contrato de arrendamento.

3. A Requerente entende que uma vez que o arrendamento está isento de IVA, a indemnização a pagar pela rescisão beneficia, igualmente, da isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA, pelo que não deve ser liquidado IVA.

4. A Requerente solicita a informação sobre se deve ser emitida uma fatura ou se basta a assinatura do acordo entre as partes.

II - Enquadramento face ao Código do IVA

5. O IVA é um imposto geral sobre o consumo que abrange na sua incidência, de acordo com o artigo 1.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA (CIVA), as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo de imposto agindo nessa qualidade, isto é, o IVA tributa a contraprestação de operações económicas.

6. De acordo com o artigo 3.º n.º 1 do CIVA considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente aos exercício de propriedade e, o artigo 4.º n.º 1 do mesmo código, considera como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, importações ou aquisições intracomunitárias de bens.

7. O conceito de prestação de serviços adotado no Código do IVA tem, pois, um carácter residual e uma natureza económica, ultrapassando a definição de prestação de serviços contemplada no artigo 1154.º do Código Civil (C. C.), na medida em que abrange a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo e, ainda, a prestação de serviços coativa.

8. 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 a uma prestação de serviços, enquanto expressão da

atividade económica de cada agente.

9. Tendo presente as características do imposto sobre o valor acrescentado importa precisar o conceito de indemnização e as realidades que a mesma abrange.

10. 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.

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

12. A responsabilidade civil contratual pressupõe a violação de obrigações que tenham a sua origem em contratos, negócios jurídicos unilaterais ou que resultem 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.

13. 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."

14. Por sua vez, o n.º 1 do artigo 564.º do mesmo 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).

15. 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.

16. O Professor Galvão Teles, no seu "Direito das Obrigações", 7.ª Edição, Coimbra Editora, 1997, pag. 378, ensina que «se diminui o activo ou aumenta o passivo, há um dano emergente ("damnum emergens"); se deixa de aumentar o activo ou diminuir o passivo, há lucro cessante ("lucrum cessans"). Ali dá-se uma perda, aqui a frustração de um ganho».

17. Para enquadramento da questão da sujeição, ou não, a IVA das quantias pagas a título de indemnização, há que ter em conta o princípio subjacente a este imposto e que decorre da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro (Diretiva do 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 de uma operação económica.

18. Deste modo, são tributáveis em IVA as indemnizações que tenham subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços e, como tal, configuram uma contraprestação a obter em resultado de uma operação sujeita a imposto.

19. Mas quando as indemnizações sancionam a lesão de qualquer interesse, porque não remuneram qualquer operação económica, antes se destinam a reparar um dano ou a sancionar uma omissão ou atraso, não são tributáveis em IVA.

20. O Pleno da Secção do CT do Supremo Tribunal Administrativo (STA), no acórdão proferido, em 26/09/2007, no Processo n.º 0232/07, pronunciou-se sobre o enquadramento, em sede de IVA, do pagamento efetuado, a título de compensação, para que o titular de um estabelecimento comercial de confeitaria o desativasse para aí ser instalada um agência bancária.

21. Naquele acórdão, o STA considerou, em resumo, que a compensação que o inquilino recebeu constituía a contrapartida pela denúncia do arrendamento, concluindo, inequivocamente, que esta operação onerosa está abrangida pela incidência objetiva do IVA, de harmonia com o disposto nos artigos 1.º n.º 1 alínea a) e 4.º n.º 1 ambos do Código do IVA.

22. Com vista a melhor fundamentar a posição tomada por estes serviços, invocamos, ainda, o Tribunal de Justiça da União Europeia, abreviadamente designado TJUE, o qual, no acórdão proferido no âmbito do processo C-63/92, de 15 de Dezembro, apreciou o enquadramento que deve ser dado às compensações recebidas por revogação antecipada de um contrato de arrendamento.

23. A questão suscitada a este Tribunal prendia-se com a necessidade de esclarecer:

a. se a renúncia à locação de um bem imóvel, contra o pagamento pelo proprietário de uma compensação ao locatário, é uma prestação abrangida pela expressão "locação de bens imóveis", prevista no previsto no artigo 13.º, parte B, alínea b) da sexta Diretiva, que corresponde ao artigo 135.º n.º 1 alínea l) e n.º 2 da Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006 (atualmente em vigor) ; e

b. em caso de resposta afirmativa àquela questão, se um Estado-membro tem o direito de excluir da isenção essa renúncia e, portanto, de a tributar, ao abrigo da parte final da norma citada, onde se estabelece que os Estados-membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação desta isenção.

24. No que diz respeito à extensão do conceito de «locação de imóveis», o TJUE esclareceu que "(...) quando determinada operação, como a locação de um bem imóvel, que seria tributada com base em rendas pagas, é abrangida por uma isenção prevista pela Sexta Diretiva, uma modificação desse contrato, como uma revogação mediante compensação, deve ser considerada como sendo também abrangida por essa isenção."

25. Assim, entendeu aquele Tribunal que o facto de um locatário, que renúncia ao arrendamento, colocar o imóvel à disposição de quem lhe cedeu os direitos se inclui ainda no conceito de «locação de bens imóveis» utilizado pelo artigo 13.º, parte B, alínea b), da Sexta Diretiva para descrever uma operação isenta.

26. Relativamente à segunda questão colocada ao Tribunal em referência, este esclareceu que "o artigo 13.º, parte B, alínea b), da Sexta Diretiva, que permite que os Estados-membros prevejam exclusões suplementares do âmbito da isenção estabelecida para a locação de bens imóveis, não os habilita a tributar a compensação, paga por uma das partes à outra, devido a uma revogação, quando as rendas pagas em cumprimento do contrato de arrendamento foram isentas de IVA".

27. No caso objeto da presente informação vinculativa não está em causa a análise do contrato de arrendamento celebrado entre a Requerente e um Fundo Imobiliário, o qual vem enquadrado pela Requerente como isento de IVA ao abrigo do artigo 9.º alínea 29) do Código do IVA, mas sim da indemnização paga em virtude da rescisão antecipada desse contrato de arrendamento.

28. Nos termos atrás expostos, considerando que a indemnização não constitui uma sanção ou a reparação de um dano sem carácter remuneratório, e no seguimento do entendimento proferido pelo STA e pelo TJUE nos acórdãos citados, considera-se que a indemnização que a Requerente vai receber configura a contraprestação de uma prestação de serviços, e por isso, é sujeita a imposto, nos termos do artigo 1.º n.º 1 e do artigo 4.º n.º 1 ambos do CIVA. Contudo, partindo da informação prestada pela Requerente, uma vez que o contrato de arrendamento está isento de IVA, nos termos do artigo 9.º alínea 29) do CIVA, esta indemnização aproveita, ainda, da mesma isenção.

29. No entanto, alertamos que se o contrato de arrendamento que originou a obrigação de indemnizar não estava abrangido pela isenção de imposto prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA, então a rescisão do contrato que determina a obrigação de indemnizar também não será isenta de IVA, devendo ser liquidado o imposto devido.

30. O artigo 29.º n.º 1 alínea b) do Código do IVA estabelece a obrigatoriedade para os sujeitos passivos da emissão de fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes forem efetuados antes da data da transmissão de bens ou prestação de serviços.

31. Deste modo, estando em causa uma operação sujeita a IVA, nos termos do artigo 1.º n.º 1 alínea a) conjugado com o artigo 4.º n.º 1 ambos do Código do IVA, mesmo que isenta, nos termos do artigo 9.º alínea 29) do CIVA, a Requerente, na qualidade de sujeito passivo, está obrigada, à emissão da respetiva fatura. Caso a situação se enquadre, conforme acima referido, na isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA, na fatura a emitir deve ser indicado o motivo justificativo da não liquidação de imposto, por exemplo "IVA - isenção artigo 9.º alínea 29)".