

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: nº 1, do art. 1º e nº1 do art. 4º

Assunto: Indemnizações - Indemnização paga em virtude da rescisão de um contrato de locação dum imóvel – Pagamento a efetuar pelo senhorio ou um terceiro, no caso, adquirente da propriedade imobiliária que inclui aquela parcela.

Processo: nº **13822**, por despacho de 2018-09-28, 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. Os factos

1. A Requerente exerce a sua atividade num local arrendado, cujo contrato de arrendamento termina no prazo de dez anos.
2. Face a contactos por parte de um investidor, que pretende comprar todo o quarteirão, incluindo o espaço comercial onde a Requerente exerce a atividade, pretende esclarecimento quanto à sujeição a IVA, no caso de se verificar o pagamento de uma indemnização, na seguinte situação: **i)** O pagamento da indemnização ser efetuado por parte do senhorio; **ii)** O pagamento da indemnização ser efetuado por parte do investidor.

II. Enquadramento legal

3. A matéria objeto da presente informação prende-se com o pagamento de uma indemnização em virtude da rescisão de um contrato de locação, assunto para o qual se irá abordar o princípio da aplicação geral do IVA a todas as transações e às implicações subjacentes ao mesmo, aos normativos do CIVA, ao princípio geral da obrigação de indemnização previsto no Código Civil e referência a Acórdão do TJUE.
4. 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.
5. O IVA é um imposto geral sobre o consumo que abrange na sua incidência, nos termos previstos na alínea a) do nº 1 do artigo 1º 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 agindo nessa qualidade, isto é, o IVA tributa a contraprestação de operações económicas.
6. De acordo com o nº 1 do artigo 3º do CIVA, considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade. Nos termos do nº 1 do artigo 4º do CIVA, são consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

- 7.** O conceito de prestação de serviços adotado no Código do IVA tem, pois, um carácter residual e uma natureza económica que ultrapassa a definição jurídica dada pelo artigo 1154º do Código Civil (C.C), porquanto, abrange a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo (não praticar determinado acto) e, ainda, a prestação de serviços coativa .
- 8.** No que respeita à questão da indemnização, o artigo 562º do Código Civil, no âmbito do direito das obrigações, na secção respeitante à "obrigação de indemnização", estabelece no princípio geral da obrigação de indemnização, que, "Quem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria, se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação".
- 9.** Por sua vez, o nº 1 do artigo 564º 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) .
- 10.** Para o enquadramento da questão da sujeição ou não a IVA das quantias recebidas a título de indemnização, há que ter em conta o princípio subjacente ao IVA, como imposto sobre o consumo, e que corresponde, basicamente, ao disposto Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro (Diretiva do IVA), pretendendo tributar a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos que não tenham carácter remuneratório.
- 11.** Assim, 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.
- 12.** Se as indemnizações sancionam a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório, porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano, não são tributáveis em IVA, na medida em que não tem subjacente uma transmissão de bens ou prestação de serviços.
- 13.** A propósito desta matéria, o Tribunal de Justiça da União Europeia pronunciou-se através de Acórdão de 15 de Dezembro de 1993 (Acórdão Lubbock Fine - Processo C-63/92, adianta designado de Acórdão C-63/92), no qual se pode ler, nomeadamente: "1) O facto de um locatário, que renuncia ao arrendamento, colocar o bem imóvel à disposição de quem lhe cedeu os direitos inclui-se na noção de "locação de bens imóveis" (...); 2) O artigo 13 parte B, alínea b), da Directiva 77/388, 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 isentadas de IVA".
- 14.** Resumidamente, o Acórdão C-63/92, esclarece que uma compensação que o locatário receba do locador deve ser abrangida pelo mesmo regime em que se enquadravam as rendas que pagou. Se as rendas se encontravam isentas, também a compensação deve ser isenta de imposto. Se as rendas eram tributadas, então, também a compensação o deve ser. Note-se que é necessário o locatário " (...) colocar o bem imóvel à disposição de quem lhe cedeu os direitos (...), ou seja, do locador que seja o proprietário do imóvel.
- 15.** Posteriormente, através do Acórdão C-108/99, de 09 de outubro de 2001, foi esclarecido que o Acórdão C-63/92, deve ser interpretado para a concreta situação em litígio e que respeitava a um locatário que colocara o bem imóvel

arrendado à disposição do proprietário renunciando a esse direito.

16. Assim, no Acórdão C-108/99, o Tribunal de Justiça esclarece que: " (...) não isenta uma prestação de serviços efetuada por quem não possua qualquer título sobre um bem imóvel e que consiste em aceitar, a título oneroso, a cessão pelo arrendatário do arrendamento desse bem".

III. Análise

17. O esclarecimento solicitado, relativo ao enquadramento da indemnização, comporta duas vertentes, consoante o respetivo pagamento seja efetuado pelo senhorio ou pelo investidor.

18. Na primeira situação, tratando-se de uma indemnização a efetuar por parte do senhorio, (que possua qualquer título sobre o bem imóvel, cf esclarece o Acórdão C-63/92 e o Acórdão C-108/99), em virtude da rescisão antecipada do contrato de arrendamento e, face ao atrás exposto, considerando que a indemnização não constitui uma sanção ou a reparação de um dano sem carácter remuneratório, 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 nº 1 do artigo 1º e do nº1 do artigo 4º, ambos do CIVA.

19. Porém, caso o contrato de arrendamento em causa, esteja isento de IVA nos termos da alínea 29) do artigo 9º do CIVA, a indemnização aproveita, também, da mesma isenção. Caso contrário, deve ser liquidado o imposto devido, à taxa normal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

20. Na segunda situação, tratando-se de uma indemnização a efetuar por parte do investidor, e, verificando-se a situação deste investidor não possuir qualquer título sobre o bem imóvel, tal indemnização é sujeita a imposto nos termos do nº 1 do artigo 1º e do nº 1 do artigo 4º, ambos do CIVA (não aproveitando, neste caso, da isenção de IVA nos termos da alínea 29) do artigo 9º do CIVA, que porventura beneficiasse no contrato de arrendamento).