

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: nº 1 do artº 4º
- Assunto: Indemnizações - Revogação antecipada de contrato locação seja por parte do locador seja por parte do locatário.
- Processo: nº 2611, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-10-28.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por «A...», presta-se a seguinte informação.

I - FACTOS APRESENTADOS

1. A requerente, sujeito passivo do IVA, encontra-se enquadrada no regime normal, de periodicidade mensal, pela actividade de "Aluguer de Máquinas e Equipamentos de Escritório", CAE 077330.

2. É uma sociedade portuguesa, inserida num grupo multinacional e dedica-se, essencialmente, à locação operacional de equipamentos electrónicos e informáticos, que adquire a entidades independentes, previamente seleccionados pelos seus clientes (locatários), cedendo-lhes posteriormente o uso dos mesmos, mediante o pagamento de rendas mensais.

3. Aquando da celebração dos contratos de locação de equipamento, a requerente incorre em encargos com a aquisição dos activos seleccionados pelos locatários, bem como em custos administrativos relacionados com a preparação, negociação, celebração e execução de cada contrato e bem assim em custos financeiros, decorrentes do financiamento obtido para tal.

4. Com base no custo de aquisição dos referidos equipamentos e do tempo de duração do contrato de locação a celebrar, é estipulado o montante das rendas a pagar pelo locatário.

5. A duração dos contratos celebrados com os seus clientes reflecte, por regra, o período de vida útil do bem locado, sendo que este é variável consoante a natureza do equipamento em questão e as condições negociadas com o locatário.

6. Sempre que o locatário deixe de cumprir com o pagamento atempado das rendas, a requerente deve, nos termos das Condições Gerais de Locação, exigir ao locatário a revogação antecipada do contrato, bem como a devolução do equipamento e o pagamento de uma indemnização pelos danos patrimoniais causados com a revogação antecipada do contrato.

7. Relativamente às situações de cessação antecipada do contrato por iniciativa da requerente, conforme Cláusula 17 das Condições Gerais de Locação, é estipulada a obrigação de pagamento de uma indemnização correspondente a um montante adequado ao ressarcimento dos danos patrimoniais causados pela cessação antecipada do contrato.

8. Quando a requerente exige a cessação antecipada do contrato de locação e a devolução dos equipamentos, a mesma incorre em prejuízos que resultam, nomeadamente, de danos patrimoniais causados pela desvalorização do valor do equipamento usado e de responsabilidades assumidas com o financiamento da sua aquisição para o contrato de locação. Daí, que a indemnização por danos emergentes facturada, vise exclusivamente o ressarcimento de danos patrimoniais causada pela cessação antecipada do contrato e a consequente desafecção do equipamento ao fim para o qual o mesmo foi adquirido.

9. A referida indemnização visa, não só compensar esta perda pela imparidade no valor dos equipamentos devolvidos pelo locatário, mas também os prejuízos resultantes de encargos resultantes das responsabilidades assumidas com financiamentos projectados para o período de duração normal dos contratos.

10. Situação diversa à exposta, mas igualmente objecto do pedido de informação vinculativa, ocorre nos casos em que, nos termo das referidas Condições Gerais de Locação, aplicáveis aos contratos de locação celebrados entre a requerente e os seus clientes, é concedido ao locatário o direito de revogar antecipadamente o contrato, mediante comunicação ao locador, com prazo de pré-aviso não inferior a três meses.

11. Nestes casos, uma vez que nos termos do contrato o locatário fica sujeito ao pagamento de uma compensação à Requerente, segundo uma forma de cálculo pré estabelecida, a qual visa a recuperação dos custos já incorridos e a incorrer e de uma parte de lucros cessantes decorrentes da cessação antecipada do contrato por iniciativa do locatário, entende a requerente que tais montantes deverão ser sujeitos a tributação em sede de IVA.

II - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

12. Como forma de enquadrar as questões colocadas, a requerente aponta os seguintes entendimentos:

a) Os montantes das indemnizações destinadas ao ressarcimento dos danos causados pela cessação antecipada dos contratos por sua iniciativa, devido ao incumprimento do locatário no pagamento das rendas de aluguer, previstas na Cláusula 17^a, nº 1, não estão sujeitas a IVA nem estão abrangidas pelas disposições do artigo 16º do Código do IVA (CIVA), uma vez que não remuneram qualquer operação tributável em sede de IVA, antes se destinam a reparar os prejuízos causados na esfera patrimonial da mesma.

b) Nestes casos, verifica-se que é efectivamente lesada no seu património, devido, nomeadamente, à perda de valor dos equipamentos usados, cujo valor de venda passa a ser diminuto, tendo ainda que suportar prejuízos financeiros, com a negociação da alteração dos prazos normais de financiamento contratados e antes estabelecidos para a aquisição dos equipamentos locados.

c) A cessação antecipada do contrato, acompanhada da devolução do equipamento em momento anterior ao inicialmente previsto, traduz-se no encargo de ter de ficar com um equipamento desvalorizado e com um

valor de mercado muito reduzido ou nulo, decorrente do facto de se tratar de equipamento usado que é prematuramente desafectado da actividade económica e cuja comercialização posterior é quase impossível por inexistência de mercado.

d) Nos termos do artigo 798º do Código Civil, "o devedor que falta culposamente ao cumprimento da obrigação torna-se responsável pelo prejuízo que causa ao credor".

e) Quanto à obrigação de indemnização, estabelece o artigo 562º, do mesmo Código 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".

f) Conforme previsto no artigo 810º do mesmo diploma "as partes podem, porém, fixar por acordo o montante exigível: é o que se chama cláusula penal"

g) No caso em apreço, verifica-se que os montantes das indemnizações exigidos e por si facturados não têm subjacente qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços tributável em sede de IVA, nem revestem carácter remuneratório, por visarem apenas a reposição da sua situação patrimonial.

h) Cessando antecipadamente o contrato, o locatário incorre imediatamente na obrigação de devolver o equipamento locado e, com a devolução dos bens, cessa nesse momento qualquer prestação de serviços subjacente à relação contratual entre ambas as partes.

III - PEDIDO

13. Face a estes elementos e à factualidade descrita, a requerente vem solicitar parecer vinculativo no sentido de confirmar o seu entendimento, segundo o qual os montantes auferidos a título de indemnização pela cessação antecipada dos contratos de locação por incumprimento, por parte do locatário da obrigação de pagamento das rendas de aluguer, visando o ressarcir de prejuízos patrimoniais, não devem ser sujeitos a tributação em sede de IVA, por não revestirem carácter remuneratório.

IV - CONTRATO TIPO DE LOCAÇÃO ENVIADO PELA REQUERENTE

14. Relativamente às Condições Gerais de Locação, determinantes para o enquadramento da operação em sede de IVA, transcrevem-se as seguintes Cláusulas:

Cláusula 17ª - Consequências da cessão prematura extraordinária: *"1. Tendo em consideração que o Locador adquiriu o bem locado para benefício do Locatário e tendo em conta a necessidade de compensar os danos emergentes, nomeadamente, com o investimento patrimonial perdido pelo Locador como resultado da perda de valor do equipamento, custos financeiros com o investimento em equipamento novo objecto da locação e custos administrativos com a celebração e manutenção deste contrato, entre outros, caso o Locador exerça o seu direito de cessação sem aviso prévio ou caso o Locatário cesse o contrato de acordo com a Secção 13, o Locador poderá exigir a título de cláusula penal um montante equivalente a todos os*

alugueres que fossem devidos até ao termo do contrato. (...) O Locatário deverá ser considerado em incumprimento caso não realize o pagamento devido nos 30 dias subsequentes à recepção da notificação de cessação e dos danos enumerados. (...) 3. Excepto nos casos de cessação prematura do contrato de acordo com a Secção 13, o bem locado deverá encontrar-se em condições boas e de funcionamento aquando da devolução correspondente à sua condição na entrega, tendo em consideração o desgaste e uso causados pela utilização de acordo com o contrato (...)"

Cláusula 19ª - Fim do contrato, cessação, renovação, devolução do bem locado. Inexistência de direito de aquisição do Locatário:

"1. Ambas as partes podem cessar o contrato de locação por escrito com um aviso prévio de 3 meses antes do fim do termo inicial base no caso de os contratos serem celebrados por períodos de 36 e 42 meses (...).

2. No caso de o direito de cessação não ser exercido até ao fim do termo inicial base, o contrato será renovado por 6 meses. O mesmo se aplica a períodos de tempo subsequentes caso o contrato não seja cessado por escrito por uma das partes com um período de aviso prévio de 3 meses relativamente ao período de renovação.

3. Este contrato não assegurará ao Locatário o direito de adquirir a propriedade do bem locado.

4. Caso o contrato de locação tenha terminado de acordo com os números 1 e 2, o Locatário deverá devolver o bem locado até ao fim do contrato. A devolução está sujeita às disposições da secção 17, números 1 e 3. Caso o bem locado não seja devolvido nas condições contratualmente acordadas e isso implique a obtenção de receitas de utilização inferiores às que seriam esperadas se o bem locado fosse entregue nas condições contratualmente previstas, o Locatário deverá reembolsar a diferença.

5. Caso o Locatário não devolva o bem locado atempadamente, violando a sua obrigação, de acordo com o nº 4, apesar de solicitado pelo Locador, deverá pagar 1/30 do valor de aluguer mensal acordado para o termo base de contrato por cada dia adicional. Durante tal período, as obrigações do Locatário previstas neste contrato manter-se-ão aplicáveis em conformidade. Caso o atraso na devolução seja imputável ao Locatário, este deverá reembolsar o Locador de quaisquer danos causados por tal atraso. No caso de mora no pagamento dos alugueres pelos dias adicionais, o Locatário ficará obrigado a proceder ao pagamento desse valor em dobro nos termos do artigo 1045º nº2 do Código Civil.

6. Caso o Locador estabeleça um prazo para o Locatário, indicando que após expiração de tal prazo, recusa a aceitação do bem locado e, em alternativa, requeira uma indemnização por danos, o Locador tem o direito de reclamar, como parte de tais danos, o valor de mercado actual que o bem locado teria, caso estivesse nas condições contratualmente acordadas, findo tal período de tempo. O Locador manterá o direito previsto no nº 5, desde o fim do contrato até à expiração do referido prazo".

V - ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

15. Para enquadramento da questão da sujeição ou não das quantias a título de indemnização ou penalização, há que ter em conta o princípio

subjacente do IVA, como imposto sobre o consumo e que corresponde ao disposto na Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro, (anteriormente Sexta Directiva), pretendendo tributar a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos, que não tenham carácter remuneratório.

16. Daí resulta que quando se trata de definir operações tributáveis, transmissões de bens e prestações de serviços, utilizam-se conceitos de aceção muito vasta.

17. De acordo com o n.º 1 do art.º 3.º do CIVA, considera-se, em geral, transmissões de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

18. Nos termos do n.º 1 do art.º 4.º do CIVA, são consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens. A qualificação de prestação de serviços é aqui de natureza económica e ultrapassa a definição jurídica dada pelo artigo 1154.º do Código Civil, abrangendo a transmissão de direitos, obrigações, obrigações de conteúdo negativo (não praticar determinado acto) e ainda a prestação de serviços coactiva.

19. O art.º 562.º do Código Civil estabelece o princípio geral da obrigação de indemnização, referindo 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.

20. Por sua vez, o art.º 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 de lesão (lucros cessantes).

21. De acordo com vários autores, lucros cessantes: **i)**Correspondem aos ganhos que se frustraram, aos prejuízos que advieram ao lesado por não ter aumentando, em consequência da lesão o seu património (P. Lima e A. Varela C.C.Anot., nota ao art.º 423.º e ao art.º 564.º). **ii)** Traduzem-se numa não valorização do património (Galvão Teles. Dir. Obrigações, 5.ª Ed. - 394; 6.ª Ed. - 373). **iii)**Referem-se aos benefícios que o lesado deixou de obter em consequência da lesão, ou seja, ao acréscimo patrimonial frustrado (Almeida Costa Dir. Obrigações, 4.ª Ed - 391). **iv)**Representam o não aumento do património, a frustração de um ganho (P. Jorge, Pressupostos, 1.ª Ed. 377). **v)**Advém da não concretização numa vantagem que, doutra forma, operaria (Menezes Cordeiro, Dir. obrigações, 1980, 2.º-295). **vi)**Nestes lucros pressupõe-se que o lesado tinha, no momento da lesão, um direito ao ganho que se frustrou, ou melhor, a titularidade de uma situação jurídica que mantendo-se, lhe daria direito a esse ganho (Ac. S.T.J. de 23-5-78; BMJ, 277.º-258).

22. A expressão "*indemnização*" em sentido lato, jurídico, significa a reparação de prejuízo ou dano, causado por outrem. Contudo, por vezes, subjacente a essa reparação, existe uma verdadeira contraprestação, ou seja, as indemnizações, apesar de assim denominadas, poderão consistir na contraprestação de um serviço.

23. 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 do adquirente de uma operação sujeita a

imposto.

24. Contudo, 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.

25. O critério apontado pelos Serviços do IVA, tem sido no sentido de entender que, se as indemnizações ou penalizações sancionarem a lesão de qualquer interesse, sem carácter remuneratório, porque não remuneram qualquer operação, antes se destinam a reparar um dano ou a sancionar uma omissão ou atraso, não são tributáveis em IVA.

26. Ao invés, se a indemnização se destinar a compensar lucros cessantes, 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. De acordo com a alínea a) do nº 6 do artº 16º do CIVA, encontra-se excluído do valor tributável e por essa via do campo de aplicação do imposto, *"...as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente, por incumprimento total ou parcial de obrigações"*.

28. Assim, da interpretação *"a contrario"* desta norma do CIVA, decorre a possibilidade de tributar as quantias recebidas, a título de indemnização/compensação, pelo que se torna necessário apurar, se estamos perante uma contraprestação, ainda que indirecta, da transmissão de um bem ou da prestação de um serviço.

VI - SITUAÇÃO EM CONCRETO

29. No caso em apreço, de acordo com os elementos fornecidos - Contrato de Locação/Condições Gerais de Locação - verifica-se, com a celebração do mesmo, a existência de uma relação jurídica entre as partes, durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador (Locador) o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário (Locatário).

30. O referido contrato contempla, entre outras, cláusulas indemnizatórias, que podem ser accionadas pela requerente e em que a alegada natureza indemnizatória, fixada por acordo, é paga pelo locatário, nas situações seguintes:

a) Sempre que este deixe de cumprir com o pagamento atempado das rendas e a requerente (locadora), exija a revogação antecipada do contrato, a consequente devolução do equipamento e o pagamento de uma indemnização pelos danos patrimoniais causados pela desvalorização do equipamento usado e ainda de responsabilidades assumidas com os financiamentos projectados para o período de duração normal do contrato.

b) Nos casos em que, nos termos já mencionados, é concedido ao locatário o direito de revogar antecipadamente o contrato, mediante comunicação ao locador, com um aviso prévio de 3 meses, ficando, então, o locatário sujeito ao pagamento de uma compensação à requerente, segundo uma forma de cálculo pré-estabelecida, a qual visa a recuperação dos custos já

incorridos e a incorrer e de uma parte dos lucros cessantes decorrentes da cessação antecipada do contrato por iniciativa do locatário.

31. Verifica-se, em ambas as situações, que a indemnização a pagar pelo locatário ocorre após as operações terem existido, ou seja, o contrato tem um início de execução que, pelos motivos descritos, pode vir a ser objecto de rescisão antecipada, quer por iniciativa da requerente, quer do locatário.

32. Por efeito da denúncia do contrato em causa, a requerente está a ser indemnizada, não concretamente de prejuízos (danos) mas de um valor que lhe é reembolsado pelo locatário, que reveste, em nossa opinião, um carácter remuneratório de uma operação, ou seja, configura a compensação de proveitos que deixaram de ser obtidos (lucros cessantes), pelo que deve entender-se o seu pagamento como contrapartida de operações sujeitas a imposto, enquadráveis no n.º 1 do art.º 4.º do CIVA.

VII – CONCLUSÕES

33. Em síntese, a requerente pretende obter informação vinculativa que confirme se o valor a pagar pelo locatário, a título de indemnização, nas duas situações apresentadas, está ou não sujeita a IVA, em caso de cessação de um contrato de locação de equipamento.

34. Em conformidade com as disposições referidas anteriormente, 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 do adquirente de uma operação sujeita a imposto, pelo que se conclui no seguinte sentido:

i) Conforme conteúdo do contrato de locação, verifica-se uma relação jurídica entre as partes, ou seja, existe uma interdependência entre a prestação indemnizatória e a prestação de serviços que lhe está subjacente.

ii) Nenhuma das situações expostas se encontra abrangida pela condição prevista na alínea a) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA e as indemnizações a pagar pelo locatário ocorrem após o início de execução do contrato, pelo que está subjacente uma prestação de serviços enquadrável no conceito residual previsto no n.º 1 do art.º 4.º do CIVA.

35. Assim, nas duas situações apresentadas, ao tratar-se de indemnizações, fixadas por acordo entre as partes, conforme consta do contrato de locação, que consubstanciam uma obrigação de conteúdo negativo, visando compensar proveitos que deixaram de ser obtidos, são, portanto, passíveis de tributação.

36. Finalmente, no que respeita à informação n.º (...), de 2002), desta Direcção de Serviços, deve referir-se que o conteúdo da mesma resulta da análise concreta e específica dos elementos que lhe estão na base, fornecidos pelo requerente, ou não, constituindo o entendimento da Administração Fiscal no caso prático que é colocado à sua apreciação. Não obstante, deve ter-se em atenção que o ponto 2.1 da citada informação, a que alude o ponto 33 da exposição da requerente que visa, essencialmente, considerar tributadas as indemnizações quando, tendo carácter remuneratório, estejam integradas ou ligadas a uma transmissão de bens ou a uma prestação de serviços, não evidencia qualquer contradição com o entendimento vertido na

presente informação, que conclui, exactamente, no sentido descrito na referida citação (do ponto 2.1).