

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 9º
- Assunto: Isenções ou Operações fora do campo de incidência - Rescisão de um contrato de locação financeira imobiliária
- Processo: nº 2896, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-12-15.
- 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.

FACTOS

1. A requerente é um sujeito passivo de IVA isento por força do disposto no artº 9º do CIVA, com a actividade de Compra e venda de bens imobiliários (CAE. 68100).
2. Desenvolve exclusivamente operações isentas nos termos do artº 9º do CIVA, mais concretamente isentas nos termos dos nºs 29 e 30 do artº 9º do CIVA.
3. Acordou recentemente com o locador a rescisão de um contrato de locação financeira imobiliária.
4. O contrato de locação financeira objecto de rescisão beneficia de isenção nos termos do nº 29 do artº 9º do CIVA.
5. Pela rescisão ficou acordado o pagamento de uma indemnização ao locatário, por parte do locador.
6. A requerente tem a convicção de que esta operação não está sujeita a IVA, no entanto ao longo do processo surgiram algumas dúvidas pelo que solicita que a Administração Fiscal se prenuncie acerca do enquadramento em sede de IVA da operação em apreço.

ENQUADRAMENTO JURÍDICO

7. Nos termos do disposto no nº 1 do artº 2º do Código do IVA (CIVA) são sujeitos passivos do imposto *"As pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com o exercício das referidas actividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos da incidência real de IRS e de IRC. As pessoas singulares ou colectivas referidas nesta alínea são também sujeitos passivos do imposto pela aquisição de qualquer dos serviços indicados no n.º 8 do artigo 6.º, nas condições nele previstas;"*.

8. Por sua vez, o artº 3º do CIVA contém o conceito de transmissões de bens para efeitos deste código. Assim, *"considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade."*

9. O nº 1, do artº 4º considera prestações de serviços *"as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens"*.

10. Finalmente o nº 29 do artº 9º do CIVA isenta do imposto, salvo algumas excepções, a locação de bens imóveis.

11. A qualificação de prestação de serviços é, aqui, de natureza económica e ultrapassa a definição jurídica dada pelo artº 1154º do Código Civil, abrange a transmissão de direitos, obrigações de conteúdo negativo e ainda a prestação de serviços coactiva.

12. O artº 562º 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 tivesse verificado o evento que obriga à reparação. Por sua vez o nº 1 do artº 564º daquele Código estipula que o dever de indemnizar compreende não só o prejuízo causado (dano emergente), como os benefícios que o lesado deixou de obter em consequência de lesão (lucros cessantes).

13. Para enquadramento da questão da sujeição ou não a imposto do valor pago a título de indemnização, há que ter em conta o principio subjacente do IVA, como imposto sobre o consumo, e que corresponde ao disposto na 6ª Directiva IVA, pretendendo tributar a contraprestação de operações tributáveis e não a indemnização de prejuízos, que não tenham carácter remuneratório.

14. Assim 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 têm subjacente qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços.

15. Se a indemnização se destina a compensar, lucros cessantes, ou seja, a repor o nível de benefício que o sujeito passivo deixou de obter, em virtude de determinada situação, já estamos perante uma operação sujeita a IVA.

16. No tocante à questão posta pela consulente, o locador paga ao locatário, pela rescisão do contrato de locação imobiliária, um determinado montante, estando-se na presença de uma indemnização que, aparentemente, visa compensar este pela devolução do imóvel ao locador.

17. Uma vez que nada é referido pela requerente no tocante aos motivos da indemnização, poderemos estar na presença de uma de duas situações: **i)** Uma indemnização por danos emergentes; **ii)** Uma indemnização por lucros cessantes.

18. Caso se conclua estarmos perante uma indemnização por danos emergentes, a mesma não é sujeita a IVA pois não tem subjacente qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como referido no ponto 14 desta informação.

19. Ao invés, caso se conclua estarmos perante uma indemnização por lucros cessantes, a mesma deve ser sujeita a imposto, embora possa estar dele isenta.

20. Sobre esta 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, no sentido de 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 ao invés eram tributadas, então também a compensação o deve ser.

21. Uma vez que as rendas pagas em cumprimento do contrato de locação imobiliária em apreço estão isentas de IVA, por força do disposto do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA, não se tendo verificado a renúncia à isenção prevista no n.º 4, do art.º 12.º do CIVA, o competente valor indemnizatório resultante de um acordo para a rescisão do mesmo contrato, destinando-se a compensar lucros cessantes do locador, deve considerar-se ainda incluído no conceito de "locação de bens imóveis", constante do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA aproveitando, por esse facto, de isenção de IVA.

CONCLUSÃO

22. Pelo atrás exposto conclui-se que, no débito relativo ao montante indemnizatório pago pelo locador ao locatário, relativo à rescisão de um contrato de locação imobiliária cujas rendas se encontram isentas nos termos do n.º 29 do CIVA, não deve haver liquidação de imposto:

- i) Por se tratar de operação fora do campo de incidência do IVA caso tenha a natureza de compensação por danos emergentes;
- ii) Por aproveitar de isenção nos termos do n.º 29 do art.º 9.º do CIVA caso se destine a compensar lucros cessantes cuja natureza se subsuma no conceito de rendas isentas nos termos do mesmo preceito legal.