

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 3^a; 9^o; 18^o.

Assunto: Enquadramento – Taxas - "arrendamentos rurais";

Processo: n^o 4981, por despacho de 2013-05-15, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral.

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art^o 68^o da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

OBJETO DO PEDIDO

1. Da consulta ao sistema informático da Autoridade Tributária (AT) resulta que o sujeito passivo se encontra registado, para efeitos fiscais, na atividade identificada com o código de atividades económicas (CAE) n.º 01130, designado por "CULTURA DE PRODUTOS HORTÍCOLAS, RAÍZES E TUBÉRCULOS", e enquadrado, em sede IVA, no regime normal trimestral.

2. Através do presente pedido, vem solicitar esclarecimento sobre o enquadramento a conferir aos "arrendamentos rurais", formulando as seguintes questões:

- a) "São os contratos de arrendamento feitos com proprietários agrícolas sujeitos á taxa normal de IVA e dele não isento nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA?"
- b) "No caso de se entender que está sujeito a IVA o senhorio, se não estiver colectado, como se colecta, dado que não se vislumbra enquadramento, se não exerce actividade agrícola?"
- c) "No caso de se entender que o arrendamento reúne condições para se considerar "cedência de exploração" está sujeito à retenção de IRS ou IRC?"

INFORMAÇÃO

Atento os factos apresentados pelo sujeito passivo, não fica claro a identidade das partes envolvidas no contrato de arrendamento em causa nem as cláusulas em concreto do referido contrato. Assim, face ao carácter genérico como o sujeito passivo apresenta o pedido e formula as respetivas questões, faremos o enquadramento jurídico-tributário possível em consonância com esse carácter, deixando em aberto a possibilidade de um enquadramento posterior em sentido diferente ou complementar ao aqui apresentado, atendendo ao factos concretos que efetivamente estejam em causa.

Questão a):

a) "São os contratos de arrendamento feitos com proprietários agrícolas sujeitos á taxa normal de IVA e dele não isento nos termos do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA?"

3. Os arrendamentos de terrenos agrícolas encontram-se regulados pelo regime do arrendamento rural (RAR), estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 294/2009, de 13 de outubro.

4. Segundo os n.º 1 e 2 do art.º 2.º do RAR, "arrendamento rural" é a locação, total ou parcial, de prédios rústicos para fins agrícolas, florestais, ou outras atividades de produção de bens ou serviços associadas à agricultura, à pecuária ou à floresta, presumindo-se "arrendamento rural" todo o arrendamento que recaia sobre prédios rústicos, quando do contrato e respetivas circunstâncias não resulte destino diferente.

5. Do n.º 1 do art.º 3 do RAR resulta, ainda, que o arrendamento rural pode revestir um dos seguintes tipos: arrendamento agrícola; arrendamento florestal; e arrendamento de campanha.

6. Para efeitos do citado diploma, entende-se por: **a)** "Arrendamento agrícola": a locação total ou parcial de prédios rústicos para fins agrícolas (al. g) do art.º 5.º do RAR) **b)** "Arrendamento florestal": a locação total ou parcial de prédios rústicos para fins de exploração florestal; (al. i) do art.º 5.º do RAR) **c)** "Arrendamento de campanha": a locação total ou parcial de prédios rústicos para efeitos de exploração de uma ou mais culturas de natureza sazonal; (al. h) do art.º 5.º do RAR)

7. No que concerne ao enquadramento dos arrendamentos de terrenos agrícolas em sede de IVA, a al. a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA dispõe, como princípio geral, que as transmissões de bens e as prestações de serviços que sejam efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal estão sujeitas a IVA.

8. Por aplicação do n.º 1 do art.º 4.º conjugado com o n.º 1 do art.º 3.º, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis, em geral, nomeadamente os arrendamentos de terrenos agrícolas, é considerada uma prestação de serviços, encontrando-se, assim, sujeita a imposto.

9. Não obstante, o art.º 9.º do CIVA prevê determinadas operações que, por serem consideradas de interesse geral ou social e com fins de relevante importância, nomeadamente por razões de natureza social, cultural ou económica, beneficiam de isenção em sede de IVA, pretendendo-se, assim, desonerar administrativa e financeiramente essas atividades.

10. A locação de bens imóveis é uma dessas operações isentas, prevista na al. 29) do art.º 9.º do CIVA, não abrangendo, contudo: *"a) As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo; b) A locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos; c) A locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa, bem como qualquer outra locação de bens imóveis de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial; d) A locação de cofres-fortes; e) A locação de espaços para exposições ou publicidade;"*

11. No que concerne, em especial, à locação de terrenos agrícolas (doravante designada simplesmente por "arrendamento de terrenos agrícolas"), importa, ainda, para efeitos do seu enquadramento no âmbito desta isenção, atender à doutrina contida no Ofício-Circulado n.º 30.022, de 2000/06/16, desta Direção de Serviços (disponível no Portal das Finanças).

12. Nesta se esclarece que "o arrendamento de imóveis - (...) apenas o solo no caso de prédios rústicos - está isenta de IVA, seja para fins habitacionais, comerciais, industriais ou agrícolas", devendo "entender-se que o arrendamento de terrenos agrícolas, está isento de IVA nos termos do n.º 30 do art.º 9 do CIVA" (n.º 29 na redação atual), se: a) "Não for antecedido de prévia preparação do terreno mediante operações de drenagem, lavra, socacagem ou outras que sejam abrangidas pelo conceito de benfeitorias úteis;" b) "No terreno não se achar implantada qualquer obra (poços, furos, diques de rega, etc) construída com caráter de benfeitoria ou adquirida por acessão industrial imobiliária nos termos dos artigos 1339º e seguintes do Código Civil."

13. Pode-se, assim, concluir que os contratos de arrendamento de terrenos agrícolas que não reúnam os requisitos de isenção supra expostos, previstos e delimitados pela al. 29) do art.º 9.º do CIVA e pelo Ofício Circulado n.º 30.022, de 2000/06/16, ficam sujeitos a tributação em sede de IVA, à taxa normal em vigor (23%).

Questão b):

b) "No caso de se entender que está sujeito a IVA o senhorio, se não estiver colectado, como se colecta, dado que não se vislumbra enquadramento, se não exerce actividade agrícola?"

14. Conforme o disposto nas al. a) do n.º 1 do art.º 2.º, al. a) do n.º 1 do art.º 29.º, n.º 1 do art.º 31.º e 35.º do CIVA, para além da obrigação do pagamento do imposto, as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam uma atividade sujeita a IVA, ainda que dele isento, são obrigados a apresentar, por transmissão eletrónica de dados, em qualquer serviço de finanças ou noutra local legalmente autorizado: a) Antes de iniciado o exercício da atividade, a respetiva declaração de início de atividade; ou b) Tendo já iniciado a atividade, a declarações de alterações caso se verifique alguma alteração dos elementos constantes da declaração de início de atividade.

15. Uma vez apresentada a referida declaração, e tendo em conta a atividade que o sujeito passivo vai exercer - arrendamento de terrenos agrícolas - fica enquadrado: **i)** caso reúna os pressupostos para beneficiar da isenção prevista na al. 29) do art.º 9.º do CIVA, conforme acima descritos, no regime de isenção nos termos do art.º 9.º do CIVA; **ii)** caso não reúna os referidos pressupostos, no regime normal de IVA, ou no regime especial de isenção previsto nos art.º 53.º e seguintes do CIVA, se reunir os respetivos requisitos e não opte pela tributação pelo regime normal.

16. Com efeito, nos termos dos n.º 1 e 2 do art.º 53.º do CIVA, beneficiam deste regime especial de isenção *"os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem exercendo atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a (euro) 10 000."*

Questão c):

c) "No caso de se entender que o arrendamento reúne condições para se considerar "cedência de exploração" está sujeito à retenção de IRS ou IRC?"

17. Esta direção de serviços encontra-se limitada às matérias relacionadas com a gestão do IVA, revelando-se incompetente relativamente a matérias de outros impostos, nomeadamente de IRS e de IRC, pelo que a questão acima transcrita deve ser dirigida às direções de serviços competentes.

CONCLUSÕES

18. Os contratos de arrendamento de terrenos agrícolas que não reúnam os requisitos de isenção previstos e delimitados pela al. 29) do art.º 9.º do CIVA e pelo Ofício Circulado n.º 30.022, de 2000/06/16, ficam sujeitos a tributação em sede de IVA.

19. Ficando sujeitos a tributação em sede de IVA, o senhorio tem de apresentar a declaração de início de atividade ou de alterações, ficando enquadrado:

i) caso reúna os pressupostos para beneficiar da isenção prevista na al. 29) do art.º 9.º do CIVA, conforme acima descritos, no regime de isenção nos termos do art.º 9.º do CIVA;

ii) caso não reúna os referidos pressupostos, no regime normal de IVA, ou no regime especial de isenção previsto nos art.º 53.º e seguintes do CIVA, se reunir os respetivos requisitos e não opte pela tributação pelo regime normal.

20. O senhorio, nos casos em que os contratos de arrendamento de terrenos agrícolas fiquem sujeitos a tributação em sede de IVA, tem de apresentar a declaração de início de atividade ou de alterações, podendo ficar enquadrado no regime normal ou especial de isenção para efeitos de IVA, consoante o caso em concreto.

21. Encontrando-se esta direção de serviços limitada às matérias relacionadas com a gestão do IVA, é incompetente relativamente a matérias relacionadas com outros impostos, nomeadamente de IRS e de IRC, pelo que a questão acima transcrita deve ser dirigida às direções de serviços competentes.