

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Artigo/Verba: Art.9º - Isenções nas operações internas .

Assunto: Locação de prédio rústico equipado com sistema de rega e assistência técnica desse equipamento

Processo: 24941, com despacho de 2023-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo: I - FACTOS E QUESTÃO APRESENTADA

1. O Requerente refere ser comodatário de dois prédios rústicos que identifica como sendo os números [] e [] da secção [].
2. Alega que pretende arrendar os mesmos a um terceiro.
3. Não junta qualquer documentação, nem relativa aos imóveis em causa, nem ao contrato a celebrar.
4. O Requerente pondera instalar um sistema de rega (composto por bomba e Pivot) que será usado pelo arrendatário na execução do contrato.
5. Pretende saber se a renda - a qual inclui o terreno, a utilização do sistema de rega e a assistência ao sistema de rega - se encontra isenta de imposto ou sujeita à aplicação da taxa reduzida.

II - ENQUADRAMENTO E ANÁLISE FACE AO CÓDIGO DO IVA (CIVA)

6. Consultado o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes verifica-se que o Requerente é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, que se encontra registado pelo exercício da atividade principal de "Cultura de produtos hortícolas, raízes e tubérculos" (CAE 01130) e das atividades secundárias de "Cerealicultura (Excepto arroz)" (CAE 58140) e "Actividades dos serviços relacionados com a agricultura" (CAE 001610).
7. Importa, desde já, advertir que o Requerente não se encontra registado pela atividade de arrendamento de bens imobiliários pelo que, caso pretenda, efetivamente, exercer essa atividade, deverá, nos termos do artigo 32.º do CIVA, proceder à entrega da Declaração de Alterações, acrescentando o exercício da mesma.
8. De harmonia com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o conceito residual de prestação de serviços previsto no n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.
9. Contudo, este princípio geral de tributação segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto comporta determinadas derrogações, entre as quais, a prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, pelo que importa aferir se a operação que o Requerente pretende realizar pode beneficiar desta isenção.
10. Determina o artigo 1022.º do Código Civil que "Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa, mediante retribuição", assumindo a designação de arrendamento a locação que tem por objeto coisas imóveis, tal como são considerados os prédios rústicos.
11. E, a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA determina que a locação de bens

imóveis se encontra isenta, salvo nas situações descritas nas respetivas subalíneas a) a e) relevando, para o caso em apreço, a constante da subalínea c) nos termos da qual, a isenção não abrange "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".

12. Para efeitos de isenção do imposto, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) vem definir o conceito de locação de imóveis como sendo a operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário (prestação de serviços) o direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas contra o pagamento de uma renda (contraprestação) por um prazo convencional (entre outros acórdãos: Mirror Group, C-409/98; Sinclair Collis, C-275/01; Seeling, C-269/00 e Temco Europe, C-284/03).

13. Deste modo, considera o TJUE que estamos perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos essenciais: (i) o proprietário do imóvel cede a uma pessoa (locatário), (ii) o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas, (iii) por um determinado prazo, (iv) em contrapartida de uma renda.

14. Estas características da locação constituem os seus elementos essenciais, devendo, não só estar presentes na operação económica que o Requerente pretende realizar, como ser os atributos predominantes na mesma, mais particularmente, a locação de imóvel, no sentido de uma colocação passiva do imóvel à disposição do locatário dever ser a prestação preponderante da operação (Acórdão Lindöpark, C-150/99).

15. Assim, com base na jurisprudência do TJUE, considera a Autoridade Tributária e Aduaneira que:

a colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve estar ligada ao mero decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo;

a colocação passiva do imóvel à disposição do cliente deve ser a operação preponderante em relação às prestações de serviços que lhe estão associadas e que dela não podem ser dissociadas; se puderem ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente;

as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção retiram, em regra, o carácter preponderante à locação, e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

16. São, assim, de excluir da isenção as operações em que, não obstante o locatário deter o direito de ocupar o imóvel, não possui a capacidade de dele excluir outras pessoas como se dele fosse o proprietário, bem como as situações que, apesar de partilharem alguns dos elementos essenciais do contrato de locação mencionados supra, se caracterizam fundamentalmente por integrarem outras prestações de serviços conexas à fruição do imóvel e que implicam uma exploração ativa dos bens imóveis, para além do simples gozo temporário do bem.

17. Ao instalar nos imóveis em causa, um equipamento de sistema de regra e incluir a assistência técnica ao mesmo, o Requerente estará a integrar outras prestações de serviços conexas ao usufruto dos imóveis à locação dos imóveis, gerando, inclusivamente, um valor acrescentado significativo à operação e retirando à locação o carácter de preponderância na operação em causa.

18. Conforme o TJUE já declarou, "não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique não apenas a colocação à disposição passiva um bem imóvel mas também um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do proprietário, bem como a colocação à disposição de outras instalações, de modo que, não se verificando circunstâncias absolutamente especiais, a locação deste bem não

pode constituir a prestação preponderante" (Acórdão Lindöpark, C-150/99)

19. Pelo que a locação, nos termos apresentados pelo Requerente, configura uma prestação de serviços excluída da isenção, sendo considerada uma operação sujeita a IVA e dele não isenta.

20. Tratando-se de uma operação tributável, importa, determinar a taxa de imposto aplicável à mesma.

21. A categoria 4 da lista I anexa ao CIVA determina que são tributadas à taxa reduzida a que se refere a alínea a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do citado diploma legal, as prestações de serviços normalmente utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola listados na verba 5, elencando na subcategoria 4.2 um conjunto de prestações de serviços que contribuem para a realização da produção agrícola, das quais se destaca para o caso a "locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas e silvícolas" (alínea e)) e a "assistência técnica" (alínea f)).

22. Deste modo, para que seja enquadrável na citada verba, a locação em causa terá de ser uma locação para fins agrícolas, de meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas, como será um equipamento de sistemas de rega numa exploração, e o adquirente/arrendatário terá de ser um produtor agrícola que exerça uma das atividades listadas na categoria 5 da Lista I anexa ao CIVA.

23. No caso em apreço, o Requerente não fornece elementos que permitam aferir o preenchimento dos referidos requisitos, pelo que, importa reforçar que quando não se verificarem as circunstâncias mencionadas supra, a operação deve ser sujeita à aplicação da taxa normal do imposto prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do mesmo diploma.

III - CONCLUSÃO

24. Verificando-se que o Requerente não se encontra registado pela atividade de arrendamento de bens imobiliários, pretendendo exercer a mesma, deverá acrescentá-la através da entrega da Declaração de Alterações nos termos do disposto no artigo 32.º do CIVA.

25. Para que possa beneficiar da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, o arrendamento dos prédios rústicos em causa deve traduzir-se na colocação passiva dos imóveis à disposição do locatário, estando ligado ao decurso do tempo e não gerando qualquer valor acrescentado significativo, não sendo acompanhada de quaisquer prestações de serviços que retirem à locação o carácter de preponderância na operação em causa.

26. A locação dos prédios rústicos equipados com um sistema de rega e assistência técnica desse equipamento, conforme operação apresentada pelo Requerente, está excluída da isenção de imposto prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA. Trata-se de uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, pelo que terá de liquidar IVA relativamente ao contrato de arrendamento rural que realize nestes termos.

27. Caso a operação efetuada pelo Requerente consubstancie serviços de assistência de equipamentos de uso incontestável em exploração agrícola, a mesma só poderá beneficiar da taxa reduzida prevista na alínea a) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na alínea f) da verba 4.2 da lista I anexa ao mesmo, caso seja efetuada e faturada a produtor agrícola que exerça uma das atividades listadas na verba 5.

28. Não se encontrando verificadas essas circunstâncias, por falta de enquadramento na verba 4.2 da lista I ou em qualquer outra das diferentes verbas das listas anexas ao CIVA, a operação deve ser sujeita à aplicação da taxa normal do imposto a que se refere a alínea c) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do CIVA.