

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

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

Assunto: Locação de prédios rústicos

Processo: 27507, com despacho de 2025-03-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação

Conteúdo:

I - PEDIDO

1. No pedido de informação vinculativa apresentado, a Requerente, é uma sociedade comercial que pretende desenvolver a atividade de produção de maçã, sendo necessário no âmbito desta atividade proceder ao arrendamento rural de um conjunto de 29 prédios rústicos que ligam entre si e que totalizam 13 hectares com a duração de 12 anos renováveis por iguais períodos.
2. A Requerente menciona que, em conjunto com o contrato de arrendamento, serão transmitidos os direitos referentes ao "Apoio ao Rendimento Base", como definidos no Plano Estratégico da Política Agrícola Comum (PEPAC) e plasmados no ordenamento jurídico nacional pela Portaria n.º 54-D/2023 de 27 de fevereiro que vão permitir à sociedade no ano 2025 receber um subsídio chamado rendimento base por cada hectare explorado.
3. Menciona a Requerente que o contrato de arrendamento compreende apenas o solo e a utilização do poço e do furo já existentes para captação de água para rega, sendo que todo o investimento de implantação do pomar, sistemas de rega, movimentações de solo, inter alia será efetuado pela Requerente, sociedade arrendatária.
4. Assim, solicita a Requerente esclarecimentos, nomeadamente se o arrendamento a que irá proceder beneficia da isenção de IVA prevista no art. 9.º n.º 29 do Código do IVA (CIVA).

II- ENQUADRAMENTO E ANÁLISE DAS OPERAÇÕES FACE AO CIVA

5. Consultado o Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, verifica-se que a Requerente exerce atividade principal com o CAE 46311 "Comércio por Grosso de Fruta e de Produtos Hortícolas, Exceto Batata". Exerce também atividade com os CAE secundários:

- a. 046312 - "Comércio por Grosso de Batata";
- b. 047210 - "Comércio a Retalho de Frutas e Produtos Hortícolas";
- c. 049410 - "Transportes Rodoviários de Mercadorias"

6. A Requerente está enquadrada, em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), no regime normal mensal desde 1995-01-01.

7. O CIVA, considera que a locação de bens imóveis (arrendamento), é uma prestação de serviços sujeita a IVA, em resultado da conjugação do Art. 1.º n.º 1 alínea a) com o art. 4.º n.º 1, ambos do CIVA.

8. O princípio geral de tributação de que o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto, prevê, no entanto, determinadas exceções, designadamente o art. 9.º n.º 29 do Código do IVA, a qual determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta do imposto, salvo nas situações nas respetivas subalíneas a) a e).

9. Esta isenção resulta da transposição para o ordenamento jurídico interno do disposto no art. 135.º n.º 1, alínea I) da Diretiva 2006/112/CE, de 28/11 (Diretiva IVA), através da qual se estabelece que os Estados-Membros isentam de imposto a locação de bens imóveis.

10. Atente-se a que as isenções previstas nesta disposição devem ser de interpretação

estrita.

11. Não consta da referida Diretiva ou do Regulamento de Execução (Regulamento de Execução (UE) 282/2011, do Conselho, de 15/03, com as correspondentes alterações), uma definição para "locação", nem foi dada aos Estados Membros capacidade para fixar esse conceito de acordo com os seus ordenamentos jurídicos, pelo que o mesmo se determina de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

12. Segundo a referida jurisprudência, o conceito de locação de bens imóveis assenta no facto de o proprietário de um imóvel ceder ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem como se fosse proprietário e de dele excluir quaisquer outras pessoas do benefício desse direito (v. designadamente os acórdãos de 09/10/2001, Mirror Group, proc. C 409/98; de 08/05/2003, Seeling, proc. C 269/00; de 18/11/2004, Temco Europe, proc. C-284/03, e de 12/06/03, Sinclair Collis, proc. C-275/01).

13. Ou seja, o Tribunal de Justiça considera que se está perante uma locação de bens imóveis quando se verificam os seguintes pressupostos: i) o proprietário do imóvel cede a outra pessoa (locatário); ii) o direito de ocupar o imóvel e de dele excluir outras pessoas; iii) em contrapartida de uma renda; iv) por um determinado prazo convencionado.

14. Estas características do contrato de locação de imóvel constituem os seus elementos essenciais, devendo não só estar presentes na operação económica em causa, mas, para além disso, devem ser as características predominantes nessa operação económica, mais particularmente, que a locação de imóvel, no sentido de uma "colocação passiva do imóvel à disposição", deve ser a prestação preponderante da operação económica (v. acórdão de 18/01/2001, Lindöpark, proc. C 150/99).

15. A locação está, assim, ligada ao decurso do tempo, não gerando qualquer valor acrescentado, e, não sendo acompanhada de prestações de serviços que retirem à locação o caráter de preponderância da operação. Logo, a natureza passiva do imóvel à disposição do locatário está ligada à própria operação realizada e não à forma como o locatário o utiliza.

16. Deste modo, a jurisprudência comunitária considera que uma prestação de serviços que ultrapasse o âmbito da colocação passiva do imóvel à disposição, não deve beneficiar da isenção.

17. As operações económicas que englobem, não só situações de locação de imóveis propriamente ditas, mas também outras características provenientes de outro tipo de contratos e que, por esse facto, perdem a qualidade de colocação passiva do imóvel à disposição de outrem como característica principal em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo, consubstanciam exclusões à referida isenção.

18. Como já declarou o Tribunal de Justiça, não pode beneficiar desta isenção uma atividade que implique, não apenas a colocação passiva de um imóvel à disposição, mas igualmente um certo número de atividades comerciais, como a supervisão, a gestão e a manutenção constante por parte do prestador, ou a colocação à disposição de outras instalações, etc., de modo que a locação do imóvel não pode constituir a prestação preponderante (v. acórdão de 18/01/2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99).

19. Face ao exposto, uma operação que consiste num arrendamento rural de um conjunto de prédios rústicos que ligam entre si e que totalizam 13 hectares, com a duração de 12 anos renováveis por iguais períodos e em que, o respetivo contrato de arrendamento, comprehende apenas o solo e a utilização do poço e do furo já existentes para captação de água para rega, sendo todo o investimento de implantação do pomar, sistemas de rega, movimentações de solo, inter alia, efetuado pela Requerente, sociedade arrendatária, configura uma operação passível de enquadramento na isenção prevista na alínea 29) do art. 9.^º do CIVA.

20. No entanto, o contrato em apreço implica, igualmente, a transferência temporária dos direitos aos pagamentos diretos ao agricultor (no período temporal correspondente à locação), presumivelmente efetuada ao abrigo da alínea b) do nº 1 do art. 10.^º da

Portaria n.º 54-D/2023 de 27 de fevereiro.

21. Tem sido entendimento da Área de Gestão Tributária - IVA, que operações decorrentes de cedências de posição contratual, configurando a transmissão de um direito, são qualificadas como prestações de serviços face ao conceito residual previsto no n.º 1 do art.º 4.º do CIVA. Deste modo, devem ser analisadas casuisticamente e, sendo efetuadas de modo oneroso, são operações sujeitas a imposto nos termos gerais do CIVA.

22. Face ao previsto no art. 8.º da Portaria n.º 54-D/2023, de 27 de fevereiro, se o direito ao pagamento decorrer unicamente do facto da Requerente, enquanto agricultor ativo ter procedido à locação do terreno, não existindo a necessidade de qualquer cessão de posição contratual, assim como inexistindo, para o efeito, qualquer pagamento ao proprietário do terreno, a respetiva transmissão, decorrendo meramente do contrato de locação, configurará igualmente uma prestação de serviços isenta do imposto.

23. Já, numa situação em que se verifique a necessidade de transmissão por parte do proprietário, mediante uma cessão contratual da sua posição originária enquanto agricultor ativo beneficiário destes pagamentos, para a esfera da Requerente, e, sendo a mesma efetuada de forma onerosa, uma vez que extravasa a prestação de serviços de arrendamento agrícola, constituindo uma prestação de serviços autónoma, preenchendo os pressupostos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, não beneficia de qualquer isenção, nem da aplicação de qualquer taxa reduzida das previstas nas Listas I e II anexas ao CIVA.

24. Do que antecede resulta, em suma, o seguinte:

- i) a colocação passiva do imóvel à disposição do destinatário deve estar ligada ao mero decurso do tempo e não deve gerar valor acrescentado significativo;
- ii) a referida colocação passiva do imóvel à disposição da Requerente deve ser a operação preponderante em relação às prestações de serviços que, eventualmente lhe estejam associadas e que dela não podem ser dissociadas (caso possam ser dissociadas, o tratamento fiscal é efetuado autonomamente, como será o caso se dissociar a locação do imóvel da cedência dos direitos); e
- iii) Caso a contraprestação seja única, compreendendo a locação dos terrenos agrícolas e a transmissão dos direitos de pagamento de forma global, não se lhe poderá aplicar a isenção nos termos previstos no art. 9.º alínea 29) do CIVA.

III - CONCLUSÃO

25. Assim, no caso em análise:

- i) uma locação de imóveis agrícolas, efetuada de forma isolada, compreendendo apenas o solo e a utilização do poço e do furo já existentes, consubstancia uma operação isenta de IVA, nos termos previstos no art. 9.º alínea 29) do CIVA;
- ii) uma operação que consista numa transmissão onerosa dos direitos de pagamento para o locatário (Requerente) não beneficia de isenção de IVA, sendo tributada à taxa normal, atualmente em 23%, prevista na alínea c) do n.º 1 do art. 18.º do CIVA;
- iii) se a operação compreender conjuntamente a locação e a transmissão onerosa dos direitos de pagamento, não sendo objeto de discriminação, a isenção não se poderá aplicar a qualquer das operações, devendo ser liquidado imposto sobre a totalidade do valor, locação e cedência contratual dos direitos de pagamento.