

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Alínea 29) do artigo 9.º do CIVA; n.º 1 do artigo 4.º do CIVA e Regulamento n.º 1307/23013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013, e a Portaria n.º 57/2015, de 27/02

Assunto: Enquadramento – Arrendamento agrícola - Transferência dos direitos aos pagamentos ao agricultor

Processo: **nº 15448**, por despacho de 28-10-2020, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo: **I – CARATERIZAÇÃO DA REQUERENTE**

1. A requerente encontra-se registada em Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes pelo exercício das atividades de: "Agricultura e produção animal combinadas" - CAE 01500, "Silvicultura e outras atividades florestais" - CAE 02100, e "Atividades dos serviços relacionados com a agricultura" - CAE 01610. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) enquadra-se no regime normal com periodicidade trimestral.

II – SITUAÇÃO APRESENTADA

2. Segundo refere foi constituída para proceder à exploração agropecuária da parte rústica de um prédio misto, que é propriedade dos seus sócios.

3. Encontrando-se devidamente autorizada para o efeito (conforme "Contrato de sociedade"), pretende dar de arrendamento uma fração da parte rústica da referida propriedade.

III – ANÁLISE

4. O arrendamento agrícola, que se perspetiva ter início em junho de 2019, irá reger-se pelas disposições do Decreto-Lei n.º 294/2009 de 13 de outubro, e tem como fim, primordialmente, as culturas de rendimento anual temporário e variável "(...) como as de olival, amendoal ou nogal, em sistema de regadio, nas modalidades superintensiva ou intensiva".

5. Porque "(à) data de início de execução do contrato não existem (...) quaisquer furos, barragens, condutas ou outras origens e meios de condução da água (...) a locatária vai realizar os investimentos e obras indispensáveis para obter água - nos volumes, caudais e pressões necessários às culturas que se propõe (...) desenvolver.

6. Contudo, prevê a requerente que "(...) volvidos dois a quatro anos sobre o início da execução do contrato na sequência de obras a efetuar por terceiro (...) o terreno arrendado venha a beneficiar da instalação "(...) de um marco de rega (hidrante) (...) pelo que as obras realizadas pela arrendatária "(...) passarão a constituir uma redundância que nada acrescentará ao valor fundiário do arrendado (...) nem à produtividade da locadora (requerente), pelo que "(...) acordaram as partes que, cessado o contrato, a locatária restituirá o locado no estado em que o recebeu, removendo os olivais, amendoais e nogais que tiver plantado, e levantando todos os equipamentos elementos que construir ou instalar com vista às práticas culturais que se propõe desenvolver, designadamente porque tais plantações, instalações e equipamentos terão esgotado a sua vida económica útil (...)".

7. Conclui, assim que "(t)odas as obras, plantações e instalações (...) resultarão de atividade da locatária (...) A prestação da locadora consistirá em proporcionar à locatária o uso, para os fins agrícolas indicados, de apenas o solo agrícola sem

benfeitorias úteis aos fins de contrato e sem prestação de serviços conexos".

8. Refere, ainda que *"(p)ondera-se a possibilidade de transferência temporária da locadora para a locatária, dos direitos aos pagamentos directos ao agricultor (PPA ou "RPB") a que se referem o Regulamento n.º 1307/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de Dezembro de 2013 e a Portaria n.º 57/2015 de 27/2 - direitos esses que têm sido activados pela locadora na área elegível correspondente ao arrendado. Tal transferência estará condicionada à concordância do Instituto do Financiamento da Agricultura e Pescas - IFAP".*

9. E que *"(o)ptando-se por esta hipótese, a locatária pagaria à locadora uma contraprestação específica de periodicidade igual à dos pagamentos RPB, distinta da renda anual a que se refere o n.º 1 do art.º 11º do D.L. n.º 294/2009 de 13/10, e exigível em datas, e referida a períodos diversos desta última".*

10. Nestes termos, pretende a requerente ser esclarecida sobre as seguintes questões:

"A) No caso de as partes não optarem pela transferência temporária, da locadora para a locatária, dos direitos (...)" aos pagamentos directos ao agricultor (PPA ou "RPB") a que se referem o Regulamento n.º 1307/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de dezembro de 2013 e a Portaria n.º 57/2015 de 27/2 - direitos esses que têm sido ativados pela locadora na área elegível correspondente ao arrendado.

a1) nos períodos de tributação correspondentes aos anos de execução do contrato de arrendamento, beneficia a prestação da locadora da isenção de IVA, prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)?

a2) nos anos subsequentes à instalação do hidrante no locado, por parte de entidade terceira continuará a prestação da locadora isenta de IVA ao abrigo do disposto na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA?

"(...) a3) Em caso de pronúncia pela não aplicabilidade da referida isenção, em relação a qualquer uma das questões anteriores, qual a taxa aplicável? A taxa normal ou, eventualmente, a taxa reduzida de 6% por aplicação, ao caso de que se trata, do conjugadamente disposto na alínea a) do art.º 18º e da alínea e) do n.º 4.2 da Lista I anexa ao CIVA?"

"B) No caso de as partes optarem pela transferência temporária, da locadora para a locatária, dos direitos (...)" aos pagamentos directos ao agricultor (PPA ou "RPB") a que se referem o Regulamento n.º 1307/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de dezembro de 2013 e a Portaria n.º 57/2015 de 27/2 - direitos esses que têm sido ativados pela locadora na área elegível correspondente ao arrendado.

"b1) Tem tal operação - e a específica contraprestação da transmissária que lhe corresponde - a consideração de operação separada da locação propriamente dita, e é tributada autonomamente à taxa normal?"

b2) Ou terá a consideração de prestação de serviços estritamente conexa com a locação de que se trata, e dela indistinta, determinando a tributação, à taxa normal, também da locação propriamente dita, incluindo-se a renda anual a que se refere o n.º 1 do art.º 11º do D.L. n.º 294/2009 de 13/10, apesar de esta ser devida com periodicidade diversa e, conseqüentemente, faturada separadamente?"

11. Verificando-se que os elementos apresentados pela requerente eram insuficientes para a prestação da informação requerida foi-lhe solicitado a

minuta completa do contrato; a identificação: sócios - coproprietários e/ou co-usufrutuários da sociedade (requerente) que outorgam o contrato e a identificação da sociedade locatária; o documento comprovativo da cedência dos direitos de utilização do imóvel à sociedade.

Arrendamento agrícola

12. De acordo com o Decreto-Lei n.º 294/2009, de 13 de Outubro (NRAR) o «Arrendamento agrícola» uma das vertentes do "Arrendamento rural" é a locação total ou parcial de prédios rústicos para fins agrícolas [alínea g) do artigo 5.º]; sendo que o objeto do arrendamento agrícola é o uso do solo para fins agrícolas, isto é, o exercício da atividade agrícola, consubstanciada na produção, cultivo e colheita de produtos agrícolas ou na criação de animais e na manutenção das terras em boas condições agrícolas e ambientais [alínea c) do artigo 5.º].

13. No que concerne ao enquadramento dos arrendamentos de terrenos agrícolas em sede de IVA, a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (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.

14. Por aplicação do n.º 1 do artigo 4.º conjugado com o n.º 1 do artigo 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.

15. Não obstante, o artigo 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.

16. A locação de bens imóveis é uma dessas operações isentas, prevista na alínea 29) do artigo 9.º do citado Código, salvo nas situações descritas nas suas alíneas a) a e), nomeadamente:

a) As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras 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".

17. O Tribunal de Justiça da União Europeia, no acórdão proferido no Processo C-278/18, de 28 de fevereiro de 2019, concluiu que "(...) a isenção do imposto sobre o valor acrescentado sobre a locação de bens imóveis (...) se aplica a um contrato de cedência de exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas a uma sociedade que exerce a atividade de exploração agrícola no setor da viticultura, celebrado pelo prazo de um ano, automaticamente renovável, devendo a respetiva renda ser paga no termo de cada ano".

18. Tal decisão foi justificada pelo facto da isenção do IVA se prender com a natureza da própria operação e não com a forma como o

locatário/arrendatário utiliza o bem em conformidade com os termos do contrato de locação, ou seja, o facto do proprietário dos prédios rústicos arrendar esses mesmos prédios a uma entidade que exerce uma atividade, não é suscetível de, por si só, excluir o arrendamento do benefício da isenção do IVA previsto na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

19. Conclui-se, assim, que o "*contrato de arrendamento agrícola*" beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, ainda que o terreno se encontre apetrechado para o exercício de uma atividade agrícola e o locador desenvolva uma atividade de exploração agrícola, não se lhe aplicando o disposto na subalínea c) da mesma alínea.

20. Esta isenção, bem como as restantes consignadas no artigo 9.º do CIVA, designam-se por isenções incompletas uma vez que os sujeitos passivos por ela abrangidos não liquidam o imposto nas operações que praticam nesse âmbito, mas não têm direito a deduzir o imposto suportado nas aquisições de bens e serviços relacionados com essa atividade, ou seja, o IVA é um custo para a entidade isenta.

Transferência dos direitos aos pagamentos diretos ao agricultor

21. Relativamente à transferência temporária dos direitos aos pagamentos diretos ao agricultor, a que se referem o Regulamento n.º 1307/23013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013, e a Portaria n.º 57/2015, de 27/02, segundo o regime de pagamento de base (RPB) previsto neste diploma, com a concordância do Instituto do Financiamento da Agricultura e Pescas - IFAP, tem sido entendimento da Área de Gestão Tributária - IVA que tais operações são analisadas casuisticamente.

22. Não obstante, a operação descrita extravasa a prestação de serviços de arrendamento agrícola, constituindo uma prestação de serviços autónoma, que preenche os pressupostos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, a qual não beneficia de qualquer isenção, nem a aplicação de uma das taxas reduzidas a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 18.º do CIVA. Não se afigura que por via desta operação seja alterada a natureza do contrato de arrendamento agrícola, que determine a exclusão da alínea 29) do artigo 9.º do código.

IV - CONCLUSÃO

23. Observados os elementos apresentados pela requerente, constata-se que o "*arrendamento agrícola*" corresponde a uma parte rústica de um prédio em que a requerente/locadora cede o uso do "*solo agrícola*" para as finalidades expressamente referidas no contrato.

24. Todas as obras e benfeitorias que a locatária/arrendatária nele se propõe desenvolver decorrem da sua própria atividade encontrando-se, portanto, a requerente/locadora alheia à realização de quaisquer outras prestações de serviços, para além da locação, à locatária.

25. A operação subjacente no contrato de arrendamento agrícola apresentado é isenta de IVA ao abrigo da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, e não confere o direito à dedução previsto no n.º 1 do artigo 20.º do código.

26. Tendo em atenção a jurisprudência comunitária, designadamente o acórdão referido no ponto 17 da presente informação, a instalação futura de um regante por parte da locadora não altera a natureza do contrato de arrendamento, mantendo-se, por conseguinte, a isenção da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

27. A transmissão, da locadora para a locatária, dos direitos aos pagamentos diretos ao agricultor, a que se referem o Regulamento n.º 1307/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013, e a Portaria n.º 57/2015, de 27/02, segundo o regime de pagamento de base (RPB) previsto neste diploma, com a concordância do Instituto do Financiamento da Agricultura e Pescas - IFA, constitui uma prestação de serviços autónoma, que preenche os pressupostos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, tributada à taxa normal do imposto por não beneficiar de qualquer isenção, nem da aplicação de uma das taxas reduzidas a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 18.º do CIVA.

28. Não se afigura que por via desta operação seja alterada a natureza do contrato de arrendamento agrícola, que determine a sua exclusão da alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA.