

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Al. 29) do artigo 9.º do CIVA

Assunto: Isenções – Locação de exploração agrícola e situações conexas á sua exploração

Processo: **nº20296**, por despacho de 01-07-2021, do Subdiretor-Geral da Área de Gestão Tributária - IVA

Conteúdo: **I - DESCRIÇÃO DO PEDIDO**

1. Começa por referir a Requerente que celebrou um contrato de arrendamento rural de tipo agrícola com a sociedade A1 LDA, Nif. (...) (doravante Arrendatária) que tem por objeto uma área de 156,15ha, do prédio misto denominado (...), sito na freguesia e concelho de (...), inscrito na matriz predial rústica desta freguesia sob o artigo (...), seção (...), e descrito na Conservatória do Registo Predial de (...) sob o número (...) da mesma freguesia, do qual é proprietária.

2. Acrescenta que a Arrendatária pretende, no âmbito da sua atividade principal e tal como resulta do contrato, desenvolver naquele imóvel "um projeto agrícola de cultivo e exploração de amendoal"[1], sendo que o arrendamento "abrange o terreno, os recursos hídricos e a vegetação; abrange ainda os direitos de produção e os direitos a apoios financeiros no âmbito da Política Agrícola Comum. O Arrendamento abrange também a totalidade da área do armazém agrícola com 709 m2 existentes na Área Arrendada."[2]

3. Menciona ainda Requerente que não foi acordado entre as partes qualquer transferência de apoios financeiros concretos, nem estabeleceram qualquer valor para o efeito, sendo que apenas ficou contemplada a possibilidade de a Arrendatária se candidatar aos apoios que pretendesse para a área arrendada, sendo que, conforme decorre do contrato, a Requerente cede à Arrendatária todos os direitos de irrigação concedidos pela ARBI correspondentes à área arrendada, durante todo o contrato, e obriga-se a abater todos os pinheiros existentes nas parcelas 1 e 5 da área arrendada, correspondente à 2.ª fase até 29/02/2022[3], procedendo também até esta data à remoção dos pinheiros e limpeza dos terrenos.

4. A Requerente pretende, assim, saber se o arrendamento supra descrito beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA), como é seu entendimento, já que «o objecto do Contrato corresponde a um terreno para fins agrícolas, o que inclui os demais elementos (recursos hídricos, direitos agrícolas e desbaste dos pinheiros) que lhe são inerentes ou que correspondem a um pressuposto da sua utilização, sendo elementos típicos deste tipo de contratos e não uma qualquer prestação de serviços autónoma.»[4], tal como foi preconizado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) numa situação semelhante, mais concretamente no processo C-278/18, atinente a uma locação de uma exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas, e considerou a AT na Informação Vinculativa 15448, sancionada em 28/10/2020.

5. Se tal não se entender, pretende a Requerente saber se a mencionada operação poderá beneficiar da aplicação da taxa reduzida, por aplicação da verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA, visto que tem sido entendimento da AT que nesta verba «cabem todas as prestações de serviços normalmente utilizadas nas

actividades de produção agrícola, qualquer que seja o prestador, desde que o adquirente seja um produtor agrícola que exerça uma qualquer actividade listada na verba 5 da referida Lista I anexa ao Código do IVA.»[5], sendo que a Arrendatária tem como atividade principal a "Cultura de frutos de casca rija", enquadrável na verba 5.1.2. da mesma Lista I.

6. Com o pedido e pese embora a Requerente diga que junta 3 documentos, apenas junta o documento n.º 2, ou seja, a cópia de um contrato denominado "*Contrato de arrendamento rural do tipo agrícola*" celebrado em 2021, sendo que a cópia do extrato do seu cadastro (atividade e enquadramento tributário) e do cadastro da Arrendatária, que seriam os documentos n.º 1 e n.º 3, respetivamente, não foram juntos, sendo que tal não obsta à prolação desta Informação Vinculativa, dado que tais elementos são do conhecimentos da própria AT.

II - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

7. De acordo com o Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), a Requerente assume a natureza jurídica sociedade por quotas, é um sujeito passivo de IVA, enquadrado no regime normal, periodicidade trimestral desde 1996, que se encontra registado pela (única) atividade de «*Outra produção animal, n.e.*» - CAE 01494, praticando apenas operações que conferem direito à dedução.

8. Desde logo, importa chamar a atenção para o facto de a Requerente não se encontrar registada pela atividade de arrendamento de bens imobiliários, pelo que deverá proceder à entrega da Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, acrescentando esta atividade, retroagindo à data do seu início, declarando ainda que passou a exercer também operações que não conferem direito à dedução, passando a ser um sujeito passivo misto.

9. A Requerente figura no Sistema do Imposto Municipal sobre Imóveis como proprietária do prédio rústico inscrito na matriz predial rústica da (...) sob o artigo (...), seção (...), concelho de (...), proveniente do artigo (...), seção (...) da freguesia da (...), bem como da casa de habitação de rés-do-chão, de construção antiga e por rebocar, inscrito na matriz urbana da (...) sob o artigo (...), implantada naquele prédio rústico, à semelhança do que também consta da certidão permanente do Registo Predial e das cadernetas prediais, juntas ao Contrato como Anexo I.

II.i - Análise do documento junto

10. Conforme já referimos, com o Pedido, a Requerente juntou o contrato denominado "*Contrato de arrendamento rural do tipo agrícola*" (doravante designado por Contrato), a que se encontram juntos sete anexos, e que foi celebrado em 2021 nos termos do D.L. n.º 294/2009, de 13/10, entre a Requerente, na qualidade de Senhora, e a A1 LDA, na qualidade de Arrendatária.

11. Este Contrato tem por objeto a área de 156,15ha. do prédio identificado no ponto 9. desta Informação, designado de "Área Relevante" com efeitos em duas fases distintas:

«1.ª Fase: Incidirá sobre as parcelas melhor identificadas na planta junta ao presente contrato como Anexo III, as quais não se encontram abrangidas por qualquer contrato, nem por quaisquer contratos de atribuição de ajuda de fundos europeus, e não estão sujeitas a quaisquer ónus ou encargos;

2.ª Fase: Incidirá sobre as parcelas melhor identificadas na planta junta ao presente

contrato como Anexo III. (atualmente florestadas com pinheiros mas que se destinam a regadio), as quais se encontram abrangidas pelo contrato de arrendamento[6], tal como alterado, conforme referido nos Considerandos B., C., D. e F. antecedentes e pelo Contrato de Atribuição de Ajuda, e que terá lugar logo que os mesmos cessem a sua vigência, i.e., a 1 de janeiro de 2022.» [7]

12. De acordo com o Considerando I. a «Área Relevante encontra-se totalmente integrada em área de regadio inserida dentro do Aproveitamento Hidroagrícola da Campina de Idanha, em concreto, dentro do Perímetro de Rega da Idanha-a-Nova», sendo que, nos termos do Considerando L. «No que se refere ao Anexo III e à delimitação do perímetro de regra aplicável ao Prédio, existe uma área de 4 ha. localizada na zona este da Área Relevante relativamente à qual a Senhoria se encontra a obter confirmação junto da ARBI de que a mesma se encontra inserida no referido perímetro de regra (identificado no Anexo VII incluindo mapa de retificação de áreas). Pelo que, em função da Informação da ARBI, poderá ser necessário ajustar o objeto e a renda do presente contrato;»

13. O arrendamento foi celebrado pelo prazo de 26 anos, automaticamente renovável por períodos sucessivos de 7 anos, com início em 2021, correspondente ao início da mencionada "1.ª Fase" (Cláusulas Primeira, n.º 1 e Segunda, n.º 1).

14. De harmonia com a Cláusula Terceira, n.º 4 o arrendamento «abrange o terreno, os recursos hídricos e a vegetação; abrange ainda os direitos de produção e os direitos a apoios financeiros no âmbito da Política Agrícola Comum. O Arrendamento abrange também a totalidade da área do armazém agrícola com 709 m2 existente na Área Arrendada, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de (...) sob o artigo (...).», e destina-se ao desenvolvimento da atividade agrícola de produção, cultivo e colheita de amêndoas pela Arrendatária (n.º 2).

15. Por este arrendamento, a Requerente irá usufruir a renda anual / por hectare de € 750,00 no 1.º ano, € 800,00 no 2.º ano, € 850,00 no 3.º ano, € 900,00 no 4.º ano e € 1.000,00 no 5.º ano e seguintes, por cada uma das "Fases" (Cláusula Quarta, n.º 1).

16. Nos termos da Cláusula Quinta, n.º 2, a Arrendatária irá exercer a sua atividade por sua conta e risco, responsabilizando-se «pela exploração da Área Arrendada de forma duradoura, permanente e em plenas condições de funcionamento e operacionalidade, ao longo de todo o período de duração do Contrato, desempenhando a sua atividade de acordo com as exigências de um regular e contínuo funcionamento da actividade exercida na Área Arrendada, sob os melhores padrões de qualidade.» (n.º 3).

17. Em conformidade com a Cláusula Sexta, ns. 1 e 5, a Arrendatária está autorizada a proceder às alterações, obras, benfeitorias, investimentos necessários para que possa concretizar-se o fim do contrato e o projeto, designadamente, a plantação do amendoal de regadio na Área Arrendada, instalação de um sistema de rega e instalação de um Posto de Transformação, sendo que estas benfeitorias ficarão a fazer parte da Área Arrendada, sem que possa exigir qualquer indemnização.

18. A Senhoria cede à Arrendatária todos os direitos de irrigação concedidos pela ARBI correspondentes à Área Arrendada, durante todo o período de vigência do contrato, obrigando-se a Arrendatária a transferir para seu nome a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações para com a ARBI, bem como a celebrar em seu nome todos os contratos de fornecimento de eletricidade e outros bens (Cláusula Sexta, ns. 3 e 4).

19. De harmonia com a Cláusula Sétima, n.º 1, a Senhoria obriga-se a proceder ao abate dos pinheiros existentes nas parcelas 1 e 5 da Área Arrendada, que correspondem à "2.ª Fase"; já a Arrendatária será responsável

pelo pagamento da água, eletricidade, gestão de resíduos e todos os restantes serviços que sejam fornecidos na Área Arrendada na pendência do contrato, e correspondentes taxas e impostos, bem como todos os seguros necessários à sua atividade, designadamente os de cobertura da atividade, de responsabilidade civil pela sua atividade e pelas máquinas e equipamentos que utilize, e de acidentes de trabalho dos seus colaboradores e prestadores de serviços (ns. 4 e 5).

II. ii - Enquadramento da operação em apreço

20. No caso em apreço, cumpre aferir do enquadramento em sede de IVA de um arrendamento de um terreno agrícola destinado atividade de produção, cultivo e colheita de amêndoas pela Arrendatária, estando incluído nesta operação, para além do terreno, os recursos hídricos, a vegetação, os direitos de produção e os direitos a apoios financeiros no âmbito da Política Agrícola Comum e ainda um armazém agrícola existente na Área Arrendada, tendo como contrapartida uma renda única anual.

21. Ora, começa por resultar do artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA que estão sujeitas a imposto as prestações de serviços efetuadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, considerando-se como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias e importações de bens (artigo 4.º, n.º 1), sendo que, de acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do mesmo código, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, as pessoas coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades comerciais, industriais, agrícolas ou de prestação de serviços.

22. Por outro lado, determina o artigo 1022.º do Código Civil (CC) 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 denominação de arrendamento a locação que tem por objeto coisas imóveis (artigo 1023.º deste código), sendo que a locação de prédios rústicos para fins agrícolas (florestais, ou outras atividades de produção de bens ou serviços associadas à agricultura, à pecuária ou à floresta) segue o estabelecido no regime de arrendamento rural, aprovado no D.L. n.º 294/2009, de 13/10, como resulta do n.º 1 do artigo 2.º deste diploma.

23. Importa precisar que, tal como prevê o n.º 3 deste artigo 2.º deste D.L., o arrendamento que tenha por objeto uma parte rústica e uma parte urbana, como é o caso (já que, para além do terreno agrícola, abrange um armazém agrícola inscrito na matriz urbana), é considerado arrendamento rural quando seja essa a vontade expressa dos contratantes ou, na dúvida, quando seja considerado como tal, nos termos do artigo 1066.º do CC, o que se verifica, visto que as partes denominaram o contrato de "arrendamento rural de tipo agrícola", referindo que o mesmo segue os termos previstos no D.L. n.º 294/2009.

24. De acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do mencionado D.L., trata-se de um arrendamento agrícola, considerando o artigo 5.º que se entende por "c) «*Actividade agrícola*» a produção, cultivo e colheita de produtos agrícolas, a criação de animais e produção de bens de origem animal e a manutenção das terras em boas condições agrícolas e ambientais;"

25. De harmonia com o artigo 4.º, n.º 1, alínea a), o arrendamento abrange o terreno, as águas e a vegetação, podendo abranger as construções e infraestruturas destinadas, habitualmente, aos fins próprios da exploração normal e regular dos prédios locados, como é o caso do armazém agrícola já mencionado, podendo ainda abranger, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, a transmissão de direitos de produção e direitos a apoios financeiros no âmbito da Política Agrícola Comum, em conformidade com a legislação relativa à transmissão desses direitos, constantes dos respetivos regimes especiais aplicáveis.

26. Em conformidade com o artigo 11.º daquele diploma, foi estabelecida uma renda anual correspondente a uma prestação pecuniária.

27. Por outro lado, o arrendamento de imóveis (rústicos ou urbanos) consubstancia uma prestação de serviços relacionada com imóveis, nos termos da alínea h) do n.º 2 do artigo 31.º-A do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15/03, considerando-se localizada em território nacional, já que é aqui se situa o imóvel objeto de arrendamento, sendo que as partes também são sujeitos passivos com sede em Portugal.

28. Deste modo, estando esta operação sujeita a IVA, cumpre aferir se a mesma beneficia de alguma isenção, mais concretamente da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, ou se cai nalguma das suas exceções.

29. Assim, prescreve a alínea 29) que a locação de bens imóveis se encontra isenta de imposto, excecionando desta isenção:

- as prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com funções análogas, incluindo parques de campismo [subalínea a)],
- a locação de áreas para recolha ou estacionamento coletivo de veículos [subalínea b)],
- 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 [subalínea c)],
- a locação de cofres-fortes [subalínea d)],
- a locação de espaços para exposições ou publicidade [subalínea e)].

30. Esta norma resulta da transposição do artigo 135.º, n.ºs. 1, alínea l) e 2 da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11), que dita que:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: (...)

l) A locação de bens imóveis.

2. Não beneficiam da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 as seguintes operações:

- a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;*
- b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;*
- c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;*
- d) A locação de cofres-fortes.*

Os Estados-Membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação da

isenção prevista na alínea l) do n.º 1.»

31. Todavia, não consta desta Diretiva IVA, nem, tão pouco, do seu Regulamento de Execução, o que se entende por locação, não tendo também sido conferida competência aos Estados-membros para fixar esse conceito em conformidade com os seus ordenamentos jurídicos, o que significa que temos que recorrer à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) nesta matéria.

32. Antes, porém, cumpre notar que é jurisprudência constante deste Tribunal que as isenções previstas no artigo 135.º da Diretiva IVA, para além de consubstanciarem derrogações ao princípio geral de tributação das prestações de serviços efetuadas a título oneroso por sujeitos passivos, constituem conceitos autónomos de direito da União Europeia, pelo que devem ser objeto de interpretação estrita, não podendo, contudo, aquelas isenções serem interpretadas de forma a que fiquem privadas dos seus efeitos **[8]**.

33. Aliás, recentemente, o TJUE considerou que aquele conceito deve ser interpretado de forma restritiva, visto que é mais abrangente que o conceito previsto nos vários direitos nacionais **[9]**.

34. Ora, grosso 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 **[10]**.

35. A locação deve, assim, traduzir-se na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, estando ligada 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 **[11]**.

36. Por apego à jurisprudência do TJUE, considera a AT 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 **[12]**;

» isenção da locação do imóvel não é afastada no caso de a mesma ser precedida de obras de construção com vista à adaptação às necessidades da arrendatária (construção "*feita à medida*"), e que antecedem a locação; estas consubstanciam, quanto muito, prestações acessórias em relação à operação principal (locação), dado que não constituem para a clientela um fim em si mesmo, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador em melhores condições, pelo que têm o mesmo tratamento fiscal que a prestação principal **[13]**;

» a locação de máquinas e outros equipamentos de instalação fixa está excluída da isenção [1ª parte da subalínea c) da alínea 29) do artigo 9.º do CIVA]; porém, se aqueles não puderem ser dissociados da cedência dos referidos bens imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma, considera-se que estamos perante uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal, beneficiando de isenção de imposto **[14]**;

» 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 [15];

» as prestações de serviços de supervisão, de gestão e/ou de manutenção retiram, em regra, o carácter preponderante à locação [16], e podem, até, descaracterizar a operação como locação por falta de verificação de um dos pressupostos essenciais.

37. Como bem sintetiza o TJUE no Acórdão de 28/02/2019, proc. C-278/18, que teve lugar no âmbito de um pedido de decisão prejudicial efetuado pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), relativamente ao enquadramento de IVA de um contrato de cedência da exploração agrícola de prédios rústicos constituídos por vinhas:

«19. O Tribunal de Justiça também precisou que a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva[17] se explica pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo. Tal atividade deve assim distinguir-se de outras atividades que têm quer a natureza de negócios industriais e comerciais, como as abrangidas pelas exceções referidas nos n.os 1 a 4 desta disposição, quer um objeto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um campo de golfe, o direito de atravessar uma ponte mediante o pagamento de uma portagem ou ainda o direito de instalar máquinas de venda automática de tabaco num estabelecimento comercial (v., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen», C 326/99, EU:C:2001:506, n.os 52 e 53, e de 18 de novembro de 2004, Temco Europe, C 284/03, EU:C:2004:730, n.º20).

20. Daqui resulta que a natureza passiva da locação de um bem imóvel, que justifica a isenção do IVA de tais operações ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, se prende com a natureza da própria operação e não com a forma como o locatário utiliza o bem em causa.

21. Assim, conforme o Tribunal de Justiça 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 (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C 150/99, EU:C:2001:34, n.º 26).

22. Em contrapartida, o facto de o locatário de um bem imóvel o explorar, utilizando-o para fins comerciais, em conformidade com os termos do contrato de locação, não é suscetível de, por si só, excluir o proprietário desse bem do benefício da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Leichenich, C 532/11, EU:C:2012:720, n.º29). (...)

29. A este respeito, há que recordar, por um lado, que, na medida em que os bens imóveis cedidos ao abrigo do referido contrato só foram objeto de uma locação e não de uma transmissão de direitos de propriedade, tal cedência não constitui uma transmissão de uma universalidade de bens, na aceção do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, n.os 22 e 23).

30. Por outro lado, o Tribunal de Justiça declarou que uma prestação deve ser considerada única quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo estejam tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja divisão revestiria carácter artificial (Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, n.º 33 e jurisprudência referida).

31. Na medida em que, como alega o Governo português, o contrato de cedência em causa no processo principal não só incidiu sobre os bens imóveis visados mas também implicou a transferência de certos bens e direitos incorpóreos, estes últimos não podem ser dissociados da cedência dos referidos bens imóveis, antes fazendo parte integrante da mesma, pelo que o referido contrato de cedência constitui uma prestação única na qual a colocação à disposição dos bens imóveis é a prestação principal. Nestas condições, este contrato constitui uma operação que é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva (v., por analogia, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat, C-17/18,

EU:C:2018:1038, n.os 39 a 41).»

38. Ora, no caso em apreço, estamos perante um arrendamento terreno agrícola, que abrange um armazém agrícola, os recursos hídricos, a vegetação, os direitos de produção e os direitos a apoios financeiros no âmbito da Política Agrícola Comum, em contrapartida de uma renda única anual.

39. Face ao supra exposto, o armazém, os recursos hídricos, a vegetação e os direitos de produção fazem legalmente parte deste tipo de contratos, conforme consta do referido artigo 4.º, ns. 1 e 3 do D.L. n.º 294/2009, fazendo parte integrante do próprio terreno, não assumindo qualquer autonomia face a este, não havendo qualquer separação entre a locação do terreno e as locações do armazém, dos recursos hídricos, da vegetação e dos direitos de produção, pelo que a locação do terreno constitui a prestação principal e as segundas as prestações acessórias, já que estas, só por si no caso, não prosseguem uma finalidade própria, não constituindo para o cliente um fim em si, mas um meio de beneficiar em melhores condições do serviço principal do prestador, no caso, da locação do terreno.

40. Aliás, estas duas componentes estão estritamente ligadas entre si, formando uma única operação económica indivisível, cuja divisão revestiria carácter artificial.

41. O mesmo acontece com os direitos a apoios financeiros no âmbito da Política Agrícola Comum, visto que, tal como refere a Requerente, não decorre do contrato qualquer transferência destes direitos em concreto da Requerente para a Arrendatária, nem, por maioria de razão, está definido qualquer valor associado ao mesmo.

42. Efetivamente, o que se encontra previsto na Cláusula Terceira, n.º 4 é que o arrendamento *«abrange ainda os (...) direitos a apoios financeiros no âmbito da Política Agrícola Comum (...)»*, o que significa que a Arrendatária pode solicitar esses apoios atinentes ao referido terreno em concreto e para a sua atividade de amendoal, junto do Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas I.P. (IFAP), deixando a Requerente de o poder fazer, não havendo qualquer transferência de um concreto apoio já obtido ou a obter da Requerente para a Arrendatária.

43. Cumprindo, todavia, fazer um breve parêntesis para referir que se houvesse transferência de um concreto apoio financeiro, seja no âmbito da Política Agrícola Comum ou outra, tal consubstanciaria uma prestação de serviços autónoma e independente da locação do terreno para efeitos de IVA, sujeita a imposto e dele não isenta, nos termos dos artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, do CIVA, tal como consta da Informação Vinculativa 15448, mencionada pela Requerente.

44. Ora, voltando ao arrendamento em apreço, temos que a Senhoria, na pendência do contrato, para além da locação, não presta quaisquer outros serviços, como sejam a manutenção, supervisão, gestão, ficando a cargo da Arrendatária as alterações, obras, benfeitorias, investimentos necessários para o desenvolvimento da sua atividade, designadamente a plantação do amendoal, a instalação de um sistema de rega e instalação de um Posto de Transformação, obrigando-se esta ainda a transferir para seu nome a responsabilidade pelo cumprimento de todas as obrigações para com a ARBI, sendo ainda responsável pelos contratos e consumos atinentes a água, eletricidade, gestão de resíduos, e os seguros necessários à sua atividade.

45. Sendo que a locação em apreço também não vem acompanhada de quaisquer bens ou equipamentos.

46. Nesta conformidade, o arrendamento do terreno agrícola, que abrange um armazém agrícola, os recursos hídricos, a vegetação, os direitos de produção e os direitos a apoios financeiros no âmbito da Política Agrícola Comum, pelo qual é cobrado uma renda única, sem quaisquer prestações de serviços associadas, nem bens ou equipamentos, configura uma colocação passiva de um imóvel à disposição da Arrendatária, por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

47. Face ao enquadramento efetuado, perde pertinência a questão identificada no ponto 5. desta Informação.

III - CONCLUSÃO

48. Face ao exposto, concluímos que:

48.1. atendendo a que a Requerente não se encontra registada pela atividade de arrendamento de bens imobiliários, deverá proceder à entrega da Declaração de Alterações, nos termos do artigo 32.º do CIVA, acrescentando esta atividade, retroagindo à data do seu início, declarando ainda que passou a exercer também operações que não conferem direito à dedução;

48.2.1. o TJUE considera 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;

48.2.2. para beneficiar de isenção, a locação deve traduzir-se na colocação passiva do imóvel à disposição do locatário, estando ligada 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;

48.2.3. o arrendamento do terreno agrícola, que abrange um armazém agrícola, os recursos hídricos, a vegetação, os direitos de produção e os direitos a apoios financeiros no âmbito da Política Agrícola Comum (não havendo, quanto a estes últimos, qualquer transferência de um concreto apoio já obtido ou a obter da Requerente para a Arrendatária), sem quaisquer prestações de serviços associadas (como seja, manutenção, supervisão, gestão, consumos de água, luz), nem bens ou equipamentos, pelo qual é cobrado uma renda única, configura uma colocação passiva de um imóvel à disposição da Arrendatária, por um tempo determinado, não gerando qualquer valor acrescentado significativo, pelo que beneficia da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA;

48.2.4. se houver transferência de um concreto apoio financeiro, seja no âmbito da Política Agrícola Comum ou outra, tal consubstancia uma prestação de serviços autónoma e independente da locação do terreno para efeitos de IVA, ficando sujeita a imposto e dele não isenta, nos termos dos artigos 1.º, n.º 1, alínea a) e 4.º, n.º 1, do CIVA, não afetando a isenção de que continua a beneficiar a locação do terreno.

[1] Cfr. "I. DESCRIÇÃO DOS FACTOS CUJA A QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA SE

- PRETENDE", ponto 5.º
- [2]** Idem, ponto 6.º
 - [3]** Deverá ser 28/02/2022, visto que o ano 2022 não é um ano bissexto
 - [4]** Cfr. "II.P ROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO", ponto 5.º
 - [5]** Idem, ponto 19.º
 - [6]** Celebrado entre a Requerente e outra entidade identificada no Considerando B. do Contrato
 - [7]** Cfr. Considerando H.
 - [8]** Cfr., a título exemplificativo, o Acórdão de 12/09/2000, proc. C-358/97, ns. 52 e 55, e o Acórdão de 18/11/2004, proc. C-284/03, n.º 16
 - [9]** Cfr. Acórdão de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 17
 - [10]** Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Acórdão de 09/10/2001, proc. C-409/98, n.º 31
 - [11]** Cfr., neste sentido a título exemplificativo, o Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23
 - [12]** Cfr. Ac. do proc. C-284/03, ns. 20 e 23
 - [13]** Quanto às prestações acessórias cfr. Ac. de 19/12/2018, proc. C-17/18, n.º 34
 - [14]** Cfr. Ac. de 23/02/2019, proc. C-278/18, n.º 31, e Ac. do proc. C-17/18, ns. 38 a 40
 - [15]** Cfr. Ac. do proc. C-17/18, ns. 32 e 33
 - [16]** Cfr. Ac. do proc. C-278/18, n.º 21
 - [17]** Corresponde, grosso modo, ao supra transcrito artigo 135.º, ns. 1, alínea l) e 2 da Diretiva IVA