

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.8º - Rendimentos da categoria F
- Assunto: Constituição do direito de superfície - retenção na fonte
- Processo: 16667, com despacho de 2023-12-11, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende o requerente, na qualidade de proprietário de diversos prédios rústicos e mistos que tem afetos ao exercício de atividade agrícola, silvícola e pecuária, que lhe seja prestada informação vinculativa sobre o enquadramento jurídico-tributário da sua situação em concreto.

Esclarece o seguinte:

- Os prédios em questão com uma área total de 490,2787 hectares (ha) são compostos por terrenos de cultura arvense e encontram-se afetos à atividade agrícola, silvícola e pecuária exercida pelo requerente.
- O exponente celebrou um contrato promessa de constituição de direito de superfície com eficácia real com uma sociedade unipessoal, nos termos do qual o requerente prometeu constituir, a favor da sociedade, um direito de superfície sobre parte dos prédios em questão, num total de 274,3 ha.
- A sociedade tem por objeto a produção de eletricidade por via solar ou outras fontes renováveis, para introdução e venda à rede pública ou a outros clientes, privados ou públicos, a instalação e exploração de sistemas de produção de energia a partir de fontes renováveis, nomeadamente a partir de centrais solares fotovoltaicas ou termoelétricas, a produção e comercialização de quaisquer produtos derivados da atividade de produção de eletricidade, ou outros produtos de carácter industrial, aproveitando a capacidade geradora de energia a partir da energia solar ou outra fonte renovável.
- No âmbito da prossecução da sua atividade, a sociedade pretende construir e explorar, em várias parcelas dos ditos prédios, uma Central Solar Fotovoltaica.
- A sociedade pagaria ao exponente a quantia de 1xx,xx por cada hectare cedido, a qual seria devida anualmente.
- Aquando da assinatura do contrato promessa, a sociedade pagaria ao requerente a quantia de 3x.xxx,xx, correspondente ao primeiro ano de vigência do contrato.
- Perante o quadro traçado, entende o requerente que a constituição a título oneroso de um direito de superfície origina, na esfera do proprietário, um rendimento da Categoria F, nos termos do artigo 8.º, n.º 2, alínea f) do Código do IRS.
- Com efeito, assim o considerou a AT na informação vinculativa que mereceu despacho concordante da Subdiretora-Geral do IR, de 2018.04.26.
- Tratando-se de um rendimento da Categoria F, e caso a entidade que procede ao pagamento tenha ou deva ter contabilidade organizada, como é o caso, haverá lugar a retenção na fonte à taxa de 25%.
- Sucede, porém, que o requerente exerce uma atividade agrícola nos prédios objeto do contrato promessa. Razão pela qual os ditos prédios estão preparados, apetrechados, dispondo dos recursos normalmente utilizados nas explorações agrícolas.
- Assim sendo, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS, consideram-se rendimentos empresariais e profissionais os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária. Estabelecendo

aquele preceito um princípio de atração dos rendimentos para a Categoria B.

Termos em que pretende o esclarecimento das seguintes questões:

- Se os rendimentos decorrentes do contrato-promessa de constituição de direito de superfície com eficácia real, devem ser enquadrados na Categoria F como rendimentos prediais ou na Categoria B enquanto rendimentos decorrentes da cedência de uma exploração agrícola;
- Se os referidos rendimentos se encontram sujeitos a retenção na fonte aquando do seu pagamento pela sociedade e, em caso afirmativo, qual a taxa de retenção na fonte aplicável.

Por seu lado, e mediante consulta ao sistema informático da AT, verifica-se que o contribuinte inscreveu no anexo F das declarações modelo 3 dos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, rendimentos advenientes da sua situação de arrendatário.

INFORMAÇÃO

1. Da leitura ao pedido verifica-se que o enquadramento solicitado abrange 2 impostos distintos (IRS e IVA), em que as competências para apreciar o requerido também abarcam duas unidades orgânicas distintas, a Direção de Serviços do IRS (DSIRS) e a Direção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado (DSIVA).

2. Assim, e como nota prévia, adverte-se que as competências desta Unidade Orgânica se circunscrevem à matéria relativa ao IRS. Todavia, dado o tempo decorrido e por razões de economia processual, foi obtido parecer da Direção de Serviços do IVA, o qual se encontra transcrito no ponto 14, infra.

3. Por consulta ao sistema informático da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), verifica-se que o requerente se encontra coletado para o exercício das seguintes atividades:

- CAE 46230 - "Comércio por Grosso de Animais Vivos", desde 01.2008 (atividade principal);
- CAE 001500 - "Agricultura e Produção Animal Combinadas" desde 01.2017 (atividade secundária);
- CAE 001702 - "Activ. Serv. Relacionados C/ Caça e Repov.Cinegético", desde 01.2017 (atividade secundária)

4. Determina a alínea a) do nº 2 do artigo 3º do Código do IRS que se consideram rendimentos enquadráveis na categoria B, os rendimentos prediais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais.

5. Por seu lado, estabelece o nº 1 do artigo 8º do Código do IRS que se consideram rendimentos enquadráveis na categoria F, as rendas dos prédios rústicos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares, quando estes não optarem pela sua tributação no âmbito da categoria B. Definindo a alínea f) do nº 2 do citado artigo 8º do mesmo código que são havidas como rendas "as importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos, urbanos ou mistos", o que inclui as rendas decorrentes de constituição de direito de superfície.

6. Face ao exposto, importa aferir em qual das categorias deve ser enquadrado o rendimento auferido pelo ora exponente.

7. Refere o contribuinte expressamente na sua petição, e cita-se: "dedica-se à

atividade agrícola, silvícola e pecuária, encontrando-se devidamente inscrito junto da AT para exercer aquela atividade, sendo que os prédios acima identificados encontram-se afetos à mesma".

8. Ora, estando os prédios objeto da constituição do direito de superfície afetos ao exercício da atividade e não tendo o respetivo proprietário desafetado os mesmos do exercício da sua atividade em momento prévio ou posterior à celebração do promitente contrato, então ter-se-á de considerar que o rendimento obtido com a renda do prédio se enquadra na categoria B, por força do princípio da atração.

9. Todavia, e mediante consulta aos elementos que acompanharam o pedido, nomeadamente o documento complementar à escritura lavrada em junho de 2019, verifica-se que parte da área concedida não se encontrava afeto ao exercício da atividade do ora requerente, mas da sociedade agro pecuária, que se apresenta na qualidade de locatária dos imóveis.

10. Por outro lado, mediante consulta ao quadro 8B do anexo B da declaração modelo 3 do ano de 2021, verifica-se que o contribuinte identificou não ter imóveis afetos à atividade empresarial e profissional em 01.01.2021 (sendo que não declarou desafetação ou venda de imóveis no período compreendido entre os anos de 2019 e 2021).

11. Daqui resulta que, contrariamente ao invocado, o requerente não afetou os prédios ao exercício da sua atividade empresarial.

12. Assim, e face ao exposto, deve o rendimento ser enquadrado na categoria F.

13. Consequentemente, e à luz do consagrado na alínea f) do nº 1 do artigo 101º do Código do IRS, a entidade que coloque à disposição rendimentos da categoria F e disponha de contabilidade organizada, é obrigada a reter imposto à taxa de 25%.

14. No que concerne à questão solicitada em sede de IVA, foi solicitada a colaboração da Direção de Serviços da IVA, tendo, por despacho da respetiva Diretora de Serviços, sido que sancionado o seguinte entendimento, que se transcreve:

"O sujeito passivo esta enquadrado, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade trimestral, desde 2001.01.01, tendo iniciado a atividade em 1995.07.18. Esta ainda registado como prosseguindo, a título principal, a atividade de Comercio por Grosso de Animais Vivos CAE 46230.

Nos termos do art. 1524.º do Código Civil (CC), "o direito de superfície consiste na faculdade de construir ou manter, perpétua ou temporariamente, uma obra em terreno alheio, ou de nele fazer ou manter plantações". Diga-se, desde logo, que o direito de superfície é definido no CC como um direito real menor por oposição ao direito de propriedade. Assim, da definição legal resulta que o direito de superfície é um direito que incide sobre o solo ou a superfície de um prédio, pressupondo que um terceiro tem a propriedade sobre o referido prédio.

Nos termos da lei, pode constituir-se o direito de superfície por contrato, testamento ou usucapião, podendo também resultar da alienação de obra ou árvores já existentes, separadamente da propriedade do solo. No que ao preço diz respeito, dispõe o CC que pode convencionar-se que o superficiário pague uma única prestação ou uma prestação anual, perpétua ou temporária, sendo que, em qualquer dos casos, as prestações deverão ser sempre pecuniárias.

No que concerne ao IVA, a alínea 30) do art. 9.º do CIVA estabelece que estão isentas do imposto as operações sujeitas a imposto municipal sobre transmissões onerosas de imóveis (IMT).

Esta alínea isenta do imposto as transmissões onerosas do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, relativas a bens imóveis e, em geral, todas as demais operações que estejam abrangidas pelo âmbito de incidência do IMT, ainda que isentas deste imposto.

A ora requerente junta a escritura pública, onde não consta a liquidação de IMT.

Não obstante, a promessa da constituição do direito de superfície sobre os prédios em referência, com tradição, é uma operação sujeita a IMT, pelo que a mesma é isenta de IVA nos termos da alínea 30) do art. 9.º do CIVA.

De acordo com o Código de IMT (CIMT), o imposto incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. Tratando-se o direito de superfície de um direito real menor, e por isso uma figura parcelar do direito de propriedade, a respetiva constituição está sujeita a IMT, tal como as promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo os bens (vd. n.º 1 e alínea a) do n.º 2 do art. 2.º do CIMT).

Mais se refira que, nos termos da Verba 1.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo ("TGIS"), a aquisição de figuras parcelares do direito de propriedade está sujeita a Imposto do Selo, à taxa de 0,8%. Neste sentido, a constituição de um direito de superfície está igualmente sujeita a Imposto do Selo, devendo a taxa ser aplicada sobre o valor base para efeitos de IMT.

O facto da contrapartida do direito de superfície ser paga de forma fracionada e ter uma componente fixa e outra variável não descarateriza a constituição daquele direito.

Em face do exposto, analisado o pedido de esclarecimento, bem como o documento anexo ao mesmo, e verificando-se que foi celebrado um contrato-promessa de constituição de um direito de superfície sobre parte dos prédios supra identificados, com eficácia real, tal operação consubstancia uma operação sujeita a IMT, e dele não isento, sendo, como tal, isento de IVA, ao abrigo da alínea 30) do art. 9.º do CIVA.

Alerta-se, finalmente para o facto de que a isenção, a locação ou transmissão de partes de imóveis, designadamente os direitos reais menores, tais como a nua propriedade, o usufruto, o direito de solo e o direito de superfície encontram-se excluídos do direito de renúncia à isenção."