

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 2º e 4º....

Assunto: Enquadramento – Disponibilização de prédios rústicos ou terrenos rurais a entidades terceiras - Exploração cinegética; Arrendamento rural com equipamentos; Arrendamento rural com edificação; Arrendamento rural sem equipamentos ou construção; Pastagens/montanheira

Processo: **nº 11728**, por despacho de 2017-07-04, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), presta-se a seguinte informação.

I - Do Pedido

1. A exponente é uma sociedade que tem como objeto social a exploração agrícola, silvícola, florestal, pecuária, cinegética, gestão de participações sociais em sociedades que detenham objeto idêntico, arrendamento de imóveis e outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão.

2. No âmbito da sua atividade vai disponibilizar herdades (prédios rústicos ou terrenos rurais) a entidades terceiras, tendo em vista as seguintes utilizações:

i) Exploração cinegética, aplicável a terrenos que se encontrem formalmente englobados na zona de caça associativa ou turística, sendo a licença de caça requerida pelo adquirente dos serviços;

ii) Arrendamento rural com equipamentos, por exemplo pivot de rega. A conservação e reparação dos equipamentos, bem como a utilização de água e eletricidade é debitada ao adquirente dos serviços;

iii) Arrendamento rural com edificação (poço ou casa de apoio à atividade agrícola equipada ou não). A conservação e reparação da edificação, bem como a utilização de água e eletricidade é debitada ao adquirente dos serviços;

iv) Arrendamento rural sem equipamentos ou construção;

v) Pastagens/montanheira, que consiste na disponibilização de terrenos rurais para colocação de animais para se alimentarem das pastagens e da boleta existentes no terreno.

3. A exponente esclarece, ainda, que os terrenos podem ser disponibilizados simultaneamente a diversas entidades com objetivos de utilização diversos e os contratos podem ser celebrados por períodos inferiores, iguais ou superiores a um ano.

4. Finalmente, solicita o enquadramento dos modelos de contratos descritos no ponto 2, uma vez que considera que alguns desses contratos podem não ter os elementos preponderantes dos contratos de locação e consequentemente não lhes ser aplicável a isenção prevista no artigo 9.º

alínea 29) do Código do IVA.

5. Considerando que a exponente refere especificamente a possibilidade de aplicação ou não da isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do Código do IVA, às situações por si elencadas, importa fazer o enquadramento genérico dos contratos de locação face ao Código do IVA.

II - Enquadramento da locação face ao Código do IVA

6. Nos termos do artigo 1.º n.º 1 alínea a) do Código do IVA (CIVA), conjugado com o artigo 4.º n.º 1 do mesmo código, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.

7. Contudo, o princípio geral segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo tem algumas derrogações, entre elas a previsão do artigo 9.º alínea 29) do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis está isenta de IVA.

8. Embora a locação de bens imóveis esteja isenta de IVA, a mesma norma esclarece que esta isenção não abrange "(...) a) *As prestações de serviços de alojamento, efetuadas no âmbito da atividade hoteleira ou de outras com 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.*"

9. Com efeito, tanto o Código do IVA como a Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao Sistema Comum do IVA afastam expressamente do âmbito da isenção em referência determinadas situações que englobam, para além da locação do imóvel, características provenientes de outros contratos e que por esse facto perdem a qualidade de mera colocação à disposição de locais ou de superfícies de bens imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo.

10. Nas operações em que a locação dos imóveis coexiste com outras prestações de serviços que implicam uma exploração ativa desses bens imóveis por parte do locador, não pode ser aplicada a referida isenção. Na verdade, esta isenção apenas inclui o mero arrendamento, ficando excluída da sua aplicação as situações em que estão englobados no mesmo contrato outros serviços que proporcionem ao locatário um determinado valor acrescentado.

III - Enquadramento do "arrendamento rural"

11. Uma vez que as situações descritas se reportam ao arrendamento de terrenos agrícolas torna-se necessário atender ao Novo Regime do Arrendamento Rural (NRAR), estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 294/2009, de 13 de outubro.

12. Este diploma define, no artigo 2.º n.ºs 1 e 2, o "arrendamento rural" como a locação, total ou parcial, de prédios rústicos para fins agrícolas,

florestais, ou outras atividades de produção de bens ou serviços associadas à agricultura, à pecuária ou à floresta, presumindo-se "arrendamento rural" todo o arrendamento que recaia sobre prédios rústicos, quando do contrato e respetivas circunstâncias não resulte destino diferente.

13. Do artigo 3.º do NRAR resulta que o arrendamento rural pode revestir um dos seguintes tipos: arrendamento agrícola; arrendamento florestal; e arrendamento de campanha.

14. Para efeitos deste diploma, entende-se por:

- a)** "Arrendamento agrícola": a locação total ou parcial de prédios rústicos para fins agrícolas (al g) do art.º 5.º do RAR)
- b)** "Arrendamento florestal": a locação total ou parcial de prédios rústicos para fins de exploração florestal; (al. i) do art.º 5.º do RAR)
- c)** "Arrendamento de campanha": a locação total ou parcial de prédios rústicos para efeitos de exploração de uma ou mais culturas de natureza sazonal; (al. h) do art.º 5.º do RAR)

15. No que concerne, em especial, à locação de terrenos agrícolas, importa, para efeitos do seu enquadramento no âmbito da isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do Código do IVA, recordar a doutrina contida no Ofício-Circulado n.º 30 022, de 2000/06/16, desta Direção de Serviços (disponível para consulta no Portal das Finanças - www.portaldasfinancas.pt).

16. Neste Ofício- Circulado esclarece-se que *"o arrendamento de imóveis - (...) apenas o solo no caso de prédios rústicos - está isenta de IVA, seja para fins habitacionais, comerciais, industriais ou agrícolas", devendo "entender-se que o arrendamento de terrenos agrícolas, está isento de IVA nos termos do n.º 30 do art.º 9 do CIVA"* [que corresponde à alínea 29) na redação do Código do IVA atualmente em vigor], se *"(n)ão for antecedido de prévia preparação do terreno mediante operações de drenagem, lavra, socalcagem ou outras que sejam abrangidas pelo conceito de benfeitorias úteis;"* ou se *"(n)o terreno não se achar implantada qualquer obra (poços, furos, diques de rega, etc.) construída com caráter de benfeitoria ou adquirida por acesso industrial imobiliária nos termos dos artigos 1339º e seguintes do Código Civil."*

17. Pode, assim, concluir-se que quando os terrenos agrícolas estão nas condições descritas no ponto anterior, isto é, tenham sido antecedidos de prévia preparação ou se no terreno estiver implantada qualquer obra de benfeitoria útil, os respetivos contratos de arrendamento estão sujeitos a tributação em sede de IVA, e, sendo o arrendatário um produtor agrícola, é, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I anexa ao CIVA, aplicável a taxa reduzida de imposto, prevista no artigo 18.º n.º 1 alínea a) do CIVA.

IV - Enquadramento das operações concretamente descritas neste pedido de informação

18. Considerando o enquadramento genérico acima efetuado, importa, agora, analisar se as situações elencadas pela exponente se enquadram no âmbito da isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA ou se, pelo contrário, configuram operações sujeitas a IVA e dele não isentas.

19. Uma vez que a exponente não disponibilizou os projetos dos contratos, apenas elencando as diferentes hipóteses possíveis, vamos sinteticamente e com recurso aos elementos conhecidos proceder ao respetivo enquadramento, com a ressalva de que eventuais variações ou elementos adicionais que existam no contrato podem alterar o seu enquadramento.

Assim,

A) Exploração cinegética, na qual está em causa um contrato que permite aos portadores de licença de caça o acesso à herdade e ao exercício da atividade de caça em terrenos formalmente englobados em zonas de caça associativa ou turística.

A exploração cinegética de uma zona de caça turística ou associativa devidamente constituída nos termos do Regulamento da Lei de Bases da Caça (Decreto-lei n.º 202/2004, de 18 de agosto) configura uma atividade económica, e como tal, está sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos conjugados dos artigos 2.º n.º 1, 4.º n.º 1 e 1.º n.º 1 alínea a) todos do Código do IVA .

B) Arrendamento rural com equipamentos, por exemplo o pivot de rega, em que a conservação e reparação desses equipamentos, bem como a utilização de água e eletricidade é debitada ao adquirente dos serviços. Conforme esclarecido no já citado Ofício-circulado n.º 30 022, não estando em causa apenas o arrendamento do solo, mas englobando-se no contrato a possibilidade de utilização de equipamentos inerentes à atividade que o arrendatário vai desenvolver, bem como existindo obras construídas com carácter de benfeitoria, o contrato não é abrangido pelo âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA, pelo que esta operação está sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos dos artigos 2.º n.º 1, 4.º n.º 1 e 1.º n.º 1 alínea a) todos do Código do IVA.

C) Arrendamento rural com edificação (poço ou casa de apoio à atividade agrícola equipada ou não), em que a conservação e reparação da edificação, bem como a utilização de água e eletricidade é debitada ao adquirente dos serviços.

Tal como mencionado no ponto B) estando em causa um contrato no qual está implantada uma obra (como por exemplo, um poço ou uma casa de apoio à atividade agrícola) não há lugar à aplicação da isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA, estando, portanto, esta operação sujeita a IVA e dele não isenta.

D) Arrendamento rural sem equipamentos ou construção. O arrendamento rural que se traduza apenas no arrendamento do solo, sem qualquer outro elemento, está englobado no âmbito da isenção prevista no artigo 9.º alínea 29) do CIVA, pelo que o prestador dos serviços não liquida IVA na sua prestação de serviços, contudo também não pode deduzir o imposto que suporte para a realização desta operação, nos termos do artigo 20.º n.º 1 alínea a) do CIVA interpretado a contrário.

E) Pastagens/montanheira, que consiste na disponibilização de terrenos rurais para colocação de animais para se alimentarem das pastagens e da boleta existentes no terreno.

A exploração de pastos naturais e outros produtos espontâneos enquadrando-se como uma atividade agrícola e, como tal, constituindo uma

atividade económica, está sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos conjugados dos artigos 2.º n.º 1, 4.º n.º 1 e 1.º n.º 1 alínea a) todos do Código do IVA. Se a aquisição dos serviços de pastagem/montanheira contribuir para a produção agrícola, devem os mesmos ser tributados à taxa reduzida de imposto, por enquadramento na verba 4.2 da Lista I anexa ao Código do IVA.