

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.9º - Isenções nas operações internas .
Assunto:	Locação de bens imóveis
Processo:	26686, com despacho de 2024-09-25, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
Conteúdo:	I - QUESTÃO COLOCADA 1. A Requerente celebrou em XXX um contrato promessa de arrendamento para fins não habitacionais, na qualidade de "Promitente Proprietária". 2. "O objeto do Contrato-Promessa é a promessa de arrendamento rural de uma parcela de terreno para implantação de painéis fotovoltaicos." 3. "Como contrapartida pela celebração do Contrato-Promessa, a Promitente Arrendatária pagará à Promitente Proprietária os valores anuais definidos no contrato, por cada ano de vigência do referido Contrato-Promessa. Caso não se venha a verificar a celebração do contrato definitivo, os valores pagos durante a vigência do Contrato-Promessa não são passíveis de devolução à Promitente Arrendatária." 4. "Até à celebração do Contrato Definitivo, e entrega da parcela à Promitente Arrendatária, as partes acordam que a Promitente Proprietária continuará na posse da Parcela e poderá proceder à utilização e exploração da mesma." 5. "A Promitente Proprietária emite fatura pelos valores das contrapartidas recebidas durante a vigência do Contrato-Promessa." 6. Ao que a Requerente questiona: "qual a taxa de IVA a aplicar aos valores das contrapartidas?", e junta em anexo "Cópia Contrato - Promessa (editado)". Sobre o "CONTRATO - PROMESSA DE ARRENDAMENTO PARA FINS NÃO HABITACIONAIS" 7. Foi junto em anexo ao presente pedido, o referido contrato - promessa, celebrado em XXX, no qual a Requerente consta como "Proprietária", e uma outra entidade / interveniente aparece como "Promitente arrendatária", cuja identidade foi ocultada. A Requerente não juntou os anexos do contrato. 8. A Requerente é proprietária do prédio rústico denominado ""YYYY", com a área total de 719,325 hectares, composto de cultura arvense, solo estéril, montado de azinho, montado de sobro, oliveiras, cultura arvense de regadio, pastagem e solo subjacente à cultura arvense e parte urbana de habitação com 2 moradias, sito em Y (...), e inscrito na matriz predial rústica sob o artigo rústico 1, secção X e artigos urbanos X e Y, (...) (adiante abreviadamente designado por "Prédio)" (cf. Parágrafo I da parte "CONSIDERANDO QUE:"). 9. "A Promitente Arrendatária é uma entidade que se dedica (...) à produção e armazenamento de energia solar, eólica, hidrogénio verde e atividades conexas" (cf. Parágrafo II da parte "CONSIDERANDO QUE:"). 10. A "Promitente Arrendatária" "pretende construir e explorar numa parte do Prédio (...) uma central solar fotovoltaica, cuja área será vedada" por esta, "composta, nomeadamente, pelos módulos fotovoltaicos e restantes componentes, designadamente estruturas de suporte, sistemas de armazenamento, inversores, caixas técnicas, postos de seccionamento, subestações, postes e cabos de ligação, necessários para a produção e o transporte da energia elétrica ali produzida até (i) uma instalação industrial consumidora ou (ii) à Rede Elétrica de Serviço Público, (a "Infraestrutura")" (cf. Parágrafo III da parte "CONSIDERANDO QUE:"). 11. "A instalação da Central pressupõe a realização de estudos necessários para o

efeito, a confirmação da viabilidade e adequação da Parcela para esse fim e a prévia obtenção de autorizações e licenças administrativas." (cf. Parágrafo IV da parte "CONSIDERANDO QUE:").

12. "As Partes pretendem regular a futura celebração, uma vez verificadas as condições prévias aqui previstas, de um contrato de arrendamento, nos termos do qual a Proprietária dará de arrendamento à Promitente Arrendatária, que por seu turno, tomará de arrendamento uma parcela do Prédio melhor identificada infra" (cf. Parágrafo V da parte "CONSIDERANDO QUE:").

13. De acordo com o Parágrafo 4.1., "Como contrapartida pela celebração do presente Contrato - Promessa, a Promitente Arrendatária pagará à Proprietária as seguintes quantias:

(a) 1.º ano de vigência do Contrato-Promessa: 12.000 (doze mil euros), montante esse que foi pago na presente data;

(b) 2.º ano de vigência do Contrato-Promessa: 12.000 (doze mil euros) (...);

(c) 3.º ano de vigência do Contrato-Promessa: 24.000 (vinte e quatro mil euros) (...);

(d) 4.º ano de vigência do Contrato-Promessa: 125,00 por cada hectare da Área de Implementação (...);

(e) 5.º ano de vigência do Contrato-Promessa: 125,00 por cada hectare da Área de Implementação (...);

(f) 6.º ano de vigência do Contrato-Promessa: 125,00 por cada hectare da Área de Implementação (...)."

14. "A celebração do Contrato Definitivo deverá ter lugar após a verificação (ou renúncia) das Condições Prévias e no prazo máximo de 15 (quinze) dias a contar da data em que a Proprietária seja notificada pela Promitente Arrendatária de que a verificação (ou renúncia) das Condições Prévias ocorreu." (cf. parágrafo 5.1.).

15. "A entrega da Parcela pela Proprietária à Promitente Arrendatária ocorrerá na data de celebração do Contrato Definitivo, e apenas nesta data a Promitente Arrendatária tomará posse da Parcela e poderá iniciar quaisquer trabalhos na Parcela, designadamente trabalhos de construção / instalação da Infraestrutura, arranque de árvores, terraplanagem, etc." (cf. parágrafo 5.6.).

16. "Até à celebração do Contrato Definitivo e entrega da Parcela à Promitente Arrendatária, as Partes expressamente acordam que a Proprietária continuará na posse da Parcela e poderá proceder à utilização e exploração da mesma, nos termos que entender convenientes, designadamente via exploração pecuária, florestal, agrícola ou outra idêntica, desde que as mesmas não inviabilizem ou aumentem os custos da futura construção e exploração da Infraestrutura." (cf. parágrafo 7.1.).

17. "Não obstante, a Proprietária consente (...) que a Promitente Arrendatária (...) acompanhada por um representante da Proprietária (...) aceda à Parcela, para (...) estudos geotécnicos, estudos de viabilidade, projetos, medições, avaliação ambiental e instalar os instrumentos de medição técnica que entenda necessários (...), desde que (i) tal acesso não perturbe a atividade da Proprietária, (ii) não sejam efetuadas (...) obras ou trabalhos (...) sem o consentimento expresso (...) da Proprietária, (iii) a localização de qualquer instrumento de medição técnica seja previamente acordada (...) com a Proprietária." (cf. parágrafo 7.3.).

II - ELEMENTOS FACTUAIS

18. A Requerente exerce as atividades correspondentes aos Códigos de Atividade Económica (CAE): XXX.

19. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, registada como praticando operações que conferem o direito à dedução do IVA suportado nas suas aquisições, e operações que não conferem esse direito (sujeito passivo misto com afetação real de todos bens).

20. Foi extraída da base de dados da Autoridade Tributária e Aduaneira, a Caderneta Predial Rústica do Prédio denominado "XXX".

21. Constam nesta Caderneta Predial Rústica 35 Parcelas, com diferentes características, e com Rendimentos Parciais inexistentes ou pouco relevantes (parcela

com maior Rendimento Parcial é a n.º 6, com Cultura Arvense de Sequeiro, Área de 247,525 ha e Rendimento Parcial de 158,04).

III - ANÁLISE DA QUESTÃO

22. Estão sujeitas a IVA, segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA): "As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal". Por outro lado, a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo Código dispõe que são sujeitos passivos do imposto: "as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços".

23. Nesse âmbito, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA, de harmonia com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º, conjugada com o n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA.

24. Sendo princípio geral do IVA, a incidência / tributação sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, é, contudo, aceite um conjunto de derrogações, ao abrigo do Direito da União Europeia, entre as quais a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, que determina a isenção da locação de bens imóveis, excluindo-se, no entanto:

"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".

25. À falta de uma definição de locação na Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro (Diretiva IVA) o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), para efeitos de isenção do imposto procedeu à definição do conceito de locação de imóveis como sendo, a operação económica em que o proprietário de um imóvel cede ao locatário (prestação de serviços) o direito de ocupar o imóvel e dele excluir outras pessoas contra o pagamento de uma renda (contraprestação) por um prazo convencionado (entre outros acórdãos: Mirror Group, C-409/98; Sinclair Collis, C-275/01; Seeling, C-269/00 e Temco Europe, C-284/03).

26. Deste 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.

27. Estas características da locação constituem os seus elementos essenciais, devendo, não só estar presentes na operação económica que a Requerente pretende realizar, como ser os atributos predominantes na mesma, mais particularmente, a locação de imóvel, no sentido de uma colocação passiva do imóvel à disposição do locatário dever ser a prestação preponderante da operação (Acórdão Lindöpark, C-150/99).

28. No caso concreto, em análise, atendendo à descrição da operação e ao "contrato - promessa de arrendamento para fins não habitacionais" junto ao pedido, está em causa o enquadramento em sede de imposto, de pagamentos (presentes e futuros) efetuados "como contrapartida pela celebração do presente Contrato - Promessa", no qual "as Partes pretendem regular a futura celebração, uma vez verificadas as condições prévias aqui previstas, de um contrato de arrendamento, nos termos do qual a Proprietária dará de arrendamento à Promitente Arrendatária, que por seu turno, tomará de arrendamento uma parcela do Prédio melhor identificada infra".

29. Pese embora a presente operação não configure, ainda, o contrato de arrendamento prometido face às cláusulas suspensivas que contém, afigura-se que a

operação nele acordada se subsume no conceito de locação para os efeitos da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA.

30. Não obstante, a operação de locação, conforme definida pelo TJUE, apenas se irá iniciar a partir do momento em que se verifiquem os pressupostos referidos no ponto 26 da presente informação, previsivelmente quando o contrato se tornar definitivo.

31. Efetivamente, de acordo com o referido na cláusula 7 do Contrato-Promessa: i) "Até à celebração do Contrato Definitivo e entrega da Parcela à Promitente Arrendatária, as Partes expressamente acordam que a Proprietária continuará na posse da Parcela e poderá proceder à utilização e exploração da mesma " (Subcláusula 7.1); ii) a Proprietária consente, desde já, que a Promitente Arrendatária - devidamente acompanhada por um representante da Proprietária (...) aceda à Parcela " (Subcláusula 7.3), a arrendatária não tem, ainda, o direito de ocupar este imóvel, dele excluindo as outras pessoas.

32. Deste modo, embora os montantes contratados, a auferir pela Requerente na vigência do Contrato-Promessa, possam ser considerados relacionados com a locação, não podendo considerar-se que esta se verifica de imediato, os mesmos não beneficiam da isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, devendo ser sujeitos à taxa normal do imposto a que se refere a alínea c) do n.º do artigo 18.º do referido código.

IV - CONCLUSÃO

33. Em conclusão, a isenção prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, não é aplicável às operações decorrentes do Contrato-Promessa, pelo que a Requerente deve proceder à liquidação do imposto que se mostre devido mediante aplicação da taxa normal do imposto ao montante da respetiva contraprestação.