

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: 18º

Assunto: Taxas - Serviços de abastecimento público de água para consumo humano, de saneamento de águas residuais, de remoção de lixos, limpeza de vias públicas e gestão de resíduos, quando os mesmos sejam prestados por serviços municipais ou municipalizados, empresas municipais ou empresas concessionárias.

Processo: **nº 11665**, por despacho de 2017-07-26, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo:

### I - DO PEDIDO

A Requerente solicita, nos termos do art. 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a emissão de uma informação vinculativa, com o propósito de se providenciar o enquadramento jurídico-tributário, relativamente aos seguintes factos:

**1.** A Requerente é uma pessoa coletiva de direito público, criada pelo Decreto-Legislativo Regional n.º ....., e que tem por missão a regulação dos setores das águas e dos resíduos na Região Autónoma ....., exercendo funções reguladoras e orientadoras, nos setores de abastecimento público de água para consumo humano, das águas residuais urbanas e dos resíduos, de acordo com o n.º 3 do art.º 1 do mencionado diploma legal.

**2.** A Requerente pretende que lhe seja facultado o enquadramento jurídico-tributário, em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), no que concerne aos serviços de abastecimento público de água para consumo humano, de saneamento de águas residuais, de remoção de lixos, limpeza de vias públicas e gestão de resíduos, quando os mesmos sejam prestados por serviços municipais ou municipalizados, empresas municipais ou empresas concessionárias.

### II - DA PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO, FACULTADO PELA REQUERENTE

A Requerente facultou a seguinte proposta de enquadramento legal:

#### a) Serviços de abastecimento de água

**3.** A Requerente sustenta que, de acordo com a alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), estas operações devem ser excluídas do regime de não sujeição, previsto no n.º 2 deste mesmo normativo legal, de molde a fazer-se incidir a taxa reduzida do imposto, já que, neste caso, se deve aplicar, independentemente da natureza jurídica do prestador do serviço, o disposto na verba 1.7 da Lista I anexa ao CIVA (à qual se fará conjugar a alínea a) do n.º 3 do art.º 18.º, deste diploma legal).

**4.** Na eventualidade de estarem em causa serviços auxiliares (e.g., instalação de contadores, suspensão e restabelecimento do serviço de

abastecimento de água, verificação extraordinária de contador, vistorias, etc.), será, de acordo com a Requerente, necessário aplicar-se IVA à taxa normal, prevista para a Região Autónoma .... (i.e., atualmente de ...%, por força da alínea a) do n.º 3 do art.º 18.º do CIVA).

b) Serviço de saneamento de águas residuais

**5.** Advoga a Requerente que, se estes serviços forem prestados por serviços municipais e municipalizados, as correspondentes tarifas, fixa e variável, encontram-se excluídas do campo do imposto, por constituírem operações que beneficiam do regime de não sujeição a IVA, nos termos do consignado no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA.

**6.** Salaria, por seu turno, a Requerente que, na eventualidade de tais serviços serem prestados por empresas municipais, importa atender ao Ofício-Circulado n.º 30159, de 18 de junho de 2014, da DSIVA, o qual esclarece que, apesar de estas serem pessoas coletivas de direito privado, que se regem pela Lei n.º .... (a qual cria, no âmbito da reforma do Setor Empresarial do Estado, o Regime Jurídico da atividade Empresarial Local e das Participações Locais - RJAELPL), pela lei comercial e pelos respetivos estatutos e, subsidiariamente, pelo regime do setor empresarial do Estado, tal não impede que se configurem também como entidades públicas, atendendo a critérios delimitadores do conceito, tais como: **(i)** a titularidade; **(ii)** o regime jurídico aplicável; **(iii)** o objeto e os fins prosseguidos; podendo, conseqüentemente, beneficiar de não sujeição a IVA, nos termos do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA.

**7.** Finalmente, na hipótese de o serviço ser prestado por uma empresa concessionária, às tarifas, fixa e variável, deve, de acordo uma vez mais com a Requerente, ser aplicada a taxa reduzida de imposto, nos termos da verba 2.22 da Lista I, anexa ao CIVA, conjugada com a alínea a) do n.º 3 do art.º 18.º do CIVA. Sendo que, na eventualidade de estarem em causa serviços auxiliares, deve ser sempre aplicável IVA a taxa normal, nos termos da alínea a) do n.º 3 do art.º 18.º do CIVA.

c) Serviços de gestão de resíduos urbanos

**8.** Quando realizados por serviços municipais e municipalizados, entende, a Requerente, que as tarifas, fixas e variáveis, devem ser consideradas como não sujeitas a IVA, nos termos do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA.

**9.** Por seu turno, quando estes serviços sejam prestados por empresas municipais, deve atender-se aos Ofícios-Circulados n.º 30159, de 18 de junho de 2014, e n.º 30177, de 10 de dezembro de 2015, ambos da Área de Gestão Tributária-IVA, no sentido de que aqueles se encontram, igualmente, excluídos do campo de incidência do imposto, de acordo com o n.º 2 do art.º 2.º do CIVA.

**10.** Finalmente, quando tais serviços sejam prestados por empresas concessionárias, devem, os mesmos, de acordo uma vez mais com a Requerente, ficar sujeitos à taxa reduzida de imposto, nos termos da verba 2.22 da Lista I, anexa ao CIVA, conjugada com a alínea a) do n.º 3 do art.º 18.º do CIVA.

### III - ENQUADRAMENTO LEGAL

Antes de nos pronunciarmos, em concreto, sobre os factos e fundamentos legais invocados pela Requerente, cumpre chamar a atenção para os seguintes considerandos:

#### a) Considerandos preliminares

**11.** A alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), define o conceito de sujeito passivo de IVA como sendo qualquer pessoa singular ou coletiva que, de modo independente e com caráter de habitualidade exerça uma atividade na área da produção, comércio ou prestação de serviços. Ou seja, entende-se por sujeito passivo de imposto qualquer pessoa que prossiga uma atividade económica, nos termos do art.º 9.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (Diretiva IVA).

**12.** Contudo, o n.º 2 do art.º 2.º do CIVA estabelece uma delimitação negativa de incidência, ao consagrar, expressamente, que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos de IVA, quando realizem operações no exercício dos respetivos poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, contanto que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

**13.** Este normativo decorre da transposição, para o direito nacional, do consignado nos parágrafos 1.º e 2.º do art.º 13.º da Diretiva IVA, nos quais se prescreve:

*"Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.*

*Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas".*

**14.** A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem vindo a consolidar o entendimento de que o Estado e demais pessoas coletivas de direito público atuam no âmbito dos seus poderes de autoridade ("jus imperii") quando estas entidades prossigam atividades que se enquadram na sua missão específica de autoridade pública (vide Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 26 de março de 1987, referente ao Proc. C-235/85, Comissão/Países Baixos, ponto 21). Sendo que a atuação do Estado numa situação em que os cidadãos se encontram numa relação de subordinação a este, constitui um indício do exercício de autoridade pública, mas não representa um requisito necessário do mesmo (vide Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 4 de dezembro de 2000, referente ao Proc. C-446/98, Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, Pontos 22 a 24).

**15.** Por outro lado, cumpre, igualmente, referir que o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) sufragou o entendimento de que a aplicação de taxas reduzidas representa uma derrogação do princípio segundo o qual é aplicável

a taxa normal - vide o n.º 18 do Acórdão do TJUE, de 18 de janeiro de 2001, referente ao Proc. C-83/99 ("Comissão Europeia v. Reino de Espanha").

**16.** Pelo que, estando em causa uma disposição legal de caráter derogatório (no caso concreto, a verba 2.22 da Lista I anexa ao CIVA), deve, a mesma, ser objeto de interpretação estrita - vide o n.º 19 do referido aresto comunitário, cuja conclusão se fundamenta num profícuo acervo jurisprudencial, constituído pelo Acórdão de 12 de dezembro de 1995, referente ao Proc. n.º C-399/93 ("Oude Luttikhuis"), Acórdão de 12 de fevereiro de 1998, referente ao Proc. n.º C-92/96 ("Comissão Europeia v. Reino de Espanha"), e Acórdão de 7 de setembro de 1999, referente ao Proc. n.º C-216/97 ("Gregg").

Tendo por base estes considerandos, que estabelecem: **(i)** critérios precisos para se determinar quando é que os sujeitos passivos devem ser consideradas como entes públicos, agindo no âmbito de poderes de autoridade; e **(ii)** que os normativos que estabelecem taxas reduzidas devem ser objeto de interpretação restrita; importa, agora, pronunciarmos, em concreto, sobre os factos alegados pela Requerente:

#### **b) Enquadramento jurídico-tributário, para efeitos do IVA**

**17.** No que concerne às operações, descritas pela Requerente, que sejam efetuadas por serviços municipais ou municipalizados, cumpre referir que:

**a.** Serviços de saneamento de águas residuais, de remoção de lixos e de limpeza das vias públicas - beneficiam da exclusão do âmbito de aplicação do imposto, nos termos do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA (vide o ponto 11 do Capítulo II, do Ofício-Circulado n.º 30177, de 2015-12-10)

**b.** Serviços de abastecimento de água ao público - devem ficar sujeitos à taxa reduzida de imposto, vigente na Região Autónoma .... (i.e., ...%), por aplicação da verba 1.7 da Lista I, anexa ao CIVA, conjugada com a alínea a) do n.º 3 do art.º 18.º, e tendo-se em conta o consignado na alínea b) do n.º 3 do respetivo art.º 2.º deste mesmo diploma legal.

**c.** Serviços de gestão de resíduos - devem ficar sujeitos à mesma taxa reduzida - vide a verba 2.22 da Lista I anexa ao CIVA, conjugada com a alínea a) do n.º 3 do art.º 18.º do CIVA e Ponto 16 do Capítulo III, do Ofício-Circulado n.º 30177, de 2015-12-10, da Área de Gestão Tributária-IVA.

**d.** Serviços auxiliares de saneamento de águas residuais e de abastecimento de água - devem ficar sujeitos à taxa normal de imposto, prevista para a Região Autónoma .... (i.e., 18%), nos termos da alínea a) do n.º 3 do art.º 18.º do CIVA.

**18.** No que diz respeito, por outro lado, aos serviços prestados por empresas municipais, convém realçar que o Ofício-Circulado n.º 30159/2014, de 2014-06-18, da Área de Gestão do IVA, é extremamente claro ao realçar que: *"Embora estejam, pela sua natureza, sujeitas a princípios de gestão privada, tal não impede, contudo, que se configurem também como entidades públicas, se atendermos a critérios delimitadores do conceito, como a titularidade, o regime jurídico aplicável, o objeto e os fins prosseguidos"*.

Até porque: *"Estas empresas, criadas e extintas por deliberação dos*

*municípios, são detidas integral ou maioritariamente por um município que sobre elas exerce poderes de tutela, prosseguindo obrigatoriamente funções inseridas nas atribuições daqueles municípios e estando sujeitas às suas orientações estratégicas. São, ainda, orientadas pela prossecução do interesse público, exercendo poderes que lhes são delegados pelos municípios".*

**19.** Assim sendo, estas entidades beneficiam do mesmo enquadramento jurídico-tributário que foi facultado para os serviços municipais ou municipalizados, no que concerne ao conjunto de operações descrito pela Requerente.

**20.** Finalmente, e no que se refere a empresas concessionárias, constatando-se que, as mesmas, não se configuram como entidades públicas, cumpre informar que:

- a.** Serviços de abastecimento de água, de saneamento de águas residuais, de remoção de lixos, de limpeza das vias públicas, e de gestão de resíduos - beneficiam da taxa reduzida de imposto, vigente na Região Autónoma ..... (i.e., ...%), nos termos da alínea a) do n.º 3 do art.º 18.º do CIVA, conjugado com as verbas 1.7 e 2.22 da Lista I, anexa a este diploma legal.
- b.** Serviços auxiliares de saneamento de águas residuais e de abastecimento de água - devem ficar sujeitos à taxa normal de imposto, prevista para a Região Autónoma ..... (i.e., ...), nos termos da alínea a) do n.º 3 do art.º 18.º do CIVA.