

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: 1º, 2º, 3º e 4º
- Assunto: Mercado interno do gás e da electricidade – Contratos de concessão – Taxa de ocupação de solos.
- Processo: nº 2258, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2011-07-21.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artº 68º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ....**A**...», presta-se a seguinte informação.

**1** . No âmbito da construção de um mercado interno do gás e da electricidade, livre e concorrencial na União Europeia, foram aprovadas as duas Directivas comunitárias abaixo indicadas:

a) A Directiva nº 2003/55/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Junho, a qual estabeleceu as regras comuns para o mercado interno do Gás natural; e,

b) A Directiva nº 2003/54/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de Junho a qual consignou as regras comuns para o mercado interno da electricidade.

**2** . Na sequência das atrás referidas Directivas foi aprovada a resolução do Conselho de Ministros nº 169/2005, de 24 de Outubro a qual estabeleceu a estratégia nacional para a energia, tendo como uma das linhas de orientação a liberalização dos mercados energéticos, mediante a alteração dos respectivos enquadramentos estruturais.

**3** . No tocante ao Gás natural, a concretização normativa da referida estratégia nacional para a energia, foi efectuada através dos seguintes diplomas;

a) O Decreto-Lei nº 30/2006, de 15 de Fevereiro, o qual estabelece as bases gerais da organização e funcionamento do Sistema Nacional de Gás Natural em Portugal, bem como as aplicáveis ao exercício das actividades de recepção, armazenagem, transporte, distribuição e comercialização da gás natural e à organização dos mercados de gás natural, sendo definido no diploma referido a separação jurídica e patrimonial das actividades anteditas;

b) O Decreto-Lei nº 140/2006 que consagra os regimes jurídicos aplicáveis às actividades de transporte de gás natural, de armazenamento subterrâneo de gás natural, de recepção, armazenamento e regaseificação em terminais de gás natural liquefeito e de distribuição de gás natural, incluindo as respectivas bases das concessões e a definição do tipo de procedimentos aplicáveis à respectiva atribuição, bem como as alterações da actual concessão do serviço público de importação de gás natural e do seu transporte e fornecimento;

c) A Resolução do Conselho de Ministros n.º 109/2006, de 23 de Agosto, que aprova a minuta do contrato a celebrar entre o Estado Português e a XXGás Natural, que regula a modificação do contrato de concessão celebrado em 14 de Outubro de 1993.

d) A Resolução n.º 98/2008, de 23 de Junho aprova as minutas dos contratos de concessão de serviço público de distribuição regional de gás natural a celebrar entre o Estado Português e as sociedades 1Gás, 2Gás, 3Gás; 4Gás, 5Gás e 6Gás.

**4** . Nos contratos de concessão celebrados, cujas minutas constam da Resolução do Conselho de Ministros n.º 98/0008, consta, no âmbito das cláusulas contratuais, nomeadamente no n.º 2 da cláusula 7.ª da minuta do contrato de concessão celebrado entre o Estado Português e as concessionárias, sob a epígrafe "direitos e obrigações da concessionária" que "assiste à concessionária o direito de repercutir sobre os utilizadores das suas infra-estruturas, quer se trate de entidades comercializadoras de gás ou de consumidores finais, o valor integral de quaisquer taxas (...) que lhe venham a ser cobradas por quaisquer entidades públicas, directa ou indirectamente atinentes à distribuição de gás, incluindo as taxas de ocupação de subsolo cobradas pelas autarquias locais".

**5** . A requerente vem solicitar pedido de informação vinculativa relativamente à sujeição, ou não, a IVA da repercussão da taxa municipal de ocupação do solo às entidades comercializadoras e/ou aos consumidores finais.

**6** . A Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro aprovou o regime geral das taxas das autarquias locais e veio regular que as taxas municipais incidem sobre as utilidades prestadas aos particulares ou geradas pelos municípios, designadamente pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal.

**7** . Este normativo estabelece ainda que, a partir de 1 de Janeiro de 2007, as referidas taxas municipais passam a ser criadas por regulamento aprovado pelo respectivo órgão deliberativo autárquico.

**8** . É este o enquadramento legal da cobrança de taxas por ocupação do subsolo às concessionárias de distribuição de gás, as quais, em virtude de resultarem de decisão tomada em cada assembleia municipal, variam necessariamente de município para município.

**9** . A resolução do Conselho de Ministros n.º 98/2008, de 8 de Abril, como referido supra, aprovou as minutas dos novos contratos de concessão de serviço público de distribuição regional de gás natural, os quais estabelecem que os custos com as taxas de ocupação do subsolo são suportados pelos consumidores de gás natural de cada município, sendo a sua cobrança efectuada através das facturas do fornecimento do gás natural que operam na área de cada município.

**10** . No tocante ao enquadramento destas operações em sede de imposto sobre o valor acrescentado, importa reter que o Código do IVA (CIVA), no seu art.º 1.º, impõe a tributação das *"transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal"*.

**11** . As regras de conceptualização da não sujeição ou da isenção de operações sujeitas são, necessariamente, de interpretação estrita, dado que constituem exclusão ao princípio geral atrás enunciado, de acordo com o qual, o IVA é cobrado sobre qualquer operação.

**12** . Em conformidade, as pessoas colectivas de direito público devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA na medida em que exerçam actividades económicas destacáveis, de facto, do exercício dos seus poderes de autoridade, ou seja, quando desenvolvam actividades que, por não terem conexão directa com as suas atribuições típicas, sejam susceptíveis de ser exercidas por pessoas de direito privado.

**13** . De facto, o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não limitam a sua actividade ao exercício das funções públicas, exercendo, amiúde, nomeadamente como forma de obter receitas, actividades de natureza privada, que poderão ser concorrenciais com as de outras entidades.

**14** . Neste contexto, o âmbito do conceito de sujeito passivo do imposto sofre unicamente restrições em relação aos entes públicos, nos termos expressamente estabelecidos nos n.ºs 2 e 3 do art.º 2.º do CIVA.

**15** . Com efeito, o n.º 2 do art.º 2.º determina a não sujeição a IVA do Estado e demais pessoas colectivas de direito público, quando actuem no âmbito das suas atribuições típicas, com vista a uma satisfação imediata do interesse público, fazendo uso das suas prerrogativas de autoridade.

**16** . De acordo com a parte final do citado normativo, o regime de não sujeição das entidades públicas é ainda limitado ao exercício de actividades cuja não sujeição não origine distorções de concorrência.

**17** . Estamos na presença de uma taxa, criada no âmbito do regime geral das taxas das autarquias locais, Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, a qual pode ser repercutida, nos termos da minuta dos contratos de concessão de serviço público de distribuição regional de gás natural a celebrar entre o Estado Português e as diversas sociedades concessionárias.

**18** . O n.º 8 da referida Resolução refere que "É reconhecido à concessionária o direito de repercutir, para as entidades comercializadoras de gás ou para os consumidores finais, o valor integral das taxas de ocupação do subsolo liquidado pelas autarquias locais que integram a área da concessão", situação que como vimos supra, consta da cláusula sétima dos referidos contratos de concessão.

**19** . No tocante aos contratos de concessão entre o Estado Português e os concessionários não parece existirem grandes dúvidas que o mesmo assume a natureza de operação não tributada em IVA por força do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, uma vez que a concessão de bens do domínio público constitui uma atribuição dos municípios como forma de satisfação de necessidades colectivas das populações sendo, por esse facto, incluída no escopo dos seus poderes de autoridade.

**20** . Aliás, já o ofício-circulado n.º 174229/1991, de 20.11, da Direcção de Serviços de Concepção e Administração do IVA, havia enquadrado, no cômputo das operações que configuravam "vendas de bens e serviços [...] não sujeitas por exercidas no âmbito dos poderes de autoridade (n.º 2 do art.º 2.º do CIVA) as "rendas resultantes de concessões de bens dominiais e de uso

*privativo de bens do domínio público do Estado e domínio hídrico".*

**21** . Também, no tocante ao débito dos valores das TOS por parte dos municípios aos concessionários, é de aplicar, pelos mesmos motivos, a mesma regra de não sujeição por se tratar de operações que caem no escopo dos poderes de autoridade daqueles, não devendo pois haver liquidação de imposto.

**22** . Já no tocante ao débito destes montantes na esfera das entidades comercializadoras ou dos consumidores finais, o referido normativo previsto no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA não pode ter aplicação, pelo facto dos concessionários se consubstanciarem como entidades de direito privado.

**23** . Assim sendo e, em virtude da inclusão do Gás natural na verba 2.16 da Lista I anexa ao CIVA (Bens e serviços sujeitos a taxa reduzida), é aplicável a taxa reduzida de IVA, prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA, com a redacção dada pela Lei n.º 12-A/2010, de 30/06, estando aquela actualmente fixada em 6 %.

**24** . De acordo com o previsto na alínea c) do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA, são excluídas do valor tributável *"as quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo contribuinte em contas de terceiros apropriadas"*.

**25** . A requerente afirma que o registo destas taxas é efectuado em contas de terceiros apropriadas, pelo que, não deve existir liquidação de imposto no valor da TOS.

**26** . No entanto, para que se pudesse verificar a aplicação no normativo previsto na alínea c), do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA, com a conseqüente não inclusão no valor tributável sujeito a imposto do montante correspondente à TOS, seria necessário verificar-se que as facturas ou documentos equivalentes fossem originariamente emitidas em nome dos consumidores finais o que não se verifica conforme refere a requerente.

**27** . Assim sendo, nos débitos aos consumidores finais, devem as entidades comercializadoras proceder à liquidação de imposto sobre o valor correspondente à TOS, aplicando-se, para o efeito, a taxa reduzida de IVA de 6 %, prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA.

**28** . Pelo atrás exposto, relativamente à matéria em apreço, conclui-se o seguinte:

a) Os contratos de concessão entre o Estado Português e os concessionários consubstanciam operações não tributadas em IVA por força do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, uma vez que estamos perante operações incluídas no escopo dos poderes de autoridade do Estado;

b) Nos débitos dos montantes relativos à TOS, pelos concessionários, às entidades comercializadoras ou aos consumidores finais, o referido normativo previsto no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA não tem aplicação, por estarmos perante entidades de direito privado, devendo haver liquidação de imposto à taxa reduzida de IVA de 6 %, prevista na alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA;

c) Quando do débito da TOS aos consumidores finais não se verifica a exclusão do valor tributável prevista na alínea c), do n.º 6 do art.º 16.º do CIVA pois, no caso concreto, as facturas ou documentos equivalentes não

são originariamente emitidas em nome destes.