

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º
- Assunto: "apoio social extraordinário ao consumidor de energia" - é um desconto.
- Processo: nº 3077, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-01-02.
- 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.

FACTOS APRESENTADOS

1 - De conformidade com o registo de contribuintes a Requerente, sujeito passivo enquadrado no regime normal de periodicidade mensal, desde 2007.01.01, pelo Comércio de Eletricidade, CAE - 35140, vem expor e requerer o seguinte:

Descrição factual

1.1 - É uma empresa pertencente ao Grupo X, que desenvolve a atividade de energia elétrica. Com a revogação das verbas 2.12 e 2.16 da lista I anexa ao Código do IVA, pela Lei n.º 51-A/2011, de 30 de setembro, deixou de ser aplicável ao fornecimento de energia elétrica (e de gás natural) a taxa reduzida de IVA, passando a ser tributado à taxa normal de imposto, atualmente de 23%, no Continente;

1.2 - Em face do significativo aumento do preço do fornecimento de eletricidade foi necessário adotar medidas adicionais e complementares de proteção dos consumidores, constando as mesmas do Decreto-Lei n.º 120/2011, de 30 de setembro;

1.3 - Este diploma determina a criação de um apoio social extraordinário - ASECE - destinado, concretamente, às pessoas singulares que se encontrem em situação de beneficiar do regime da tarifa social de eletricidade, ou seja aos clientes finais mais vulneráveis, o qual se traduz na atribuição de um desconto no preço do fornecimento de eletricidade e de gás natural;

1.4 - De acordo com o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 102/2011: **i)** o ASECE é calculado mediante a aplicação de um desconto em percentagem nas faturas de electricidade e de gás natural dos clientes finais elegíveis; e, **ii)** o desconto em questão incide sobre o preço bruto do fornecimento excluído do IVA e demais impostos, contribuições e taxas que sejam aplicáveis;

1.5 - O valor do desconto é fixado anualmente por portaria dos membros do governo responsáveis pelas áreas das finanças, da segurança social e da energia. De acordo com a Portaria n.º 275-A/2011, de 30 de setembro, para os consumos efetuados/a efetuar a partir de 1 de outubro de 2011 e para o primeiro período de aplicação do ASECE, a percentagem de desconto corresponde a 13,8%;

1.6 - O regime jurídico do ASECE dispõe que os custos de aplicação, devidos às empresas comercializadoras de eletricidade e de gás natural, são suportados pelo Estado. Neste domínio, o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 102/2011, supra mencionado, determina que o Estado, através do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, deve transferir o montante correspondente ao ASECE, relativo a cada trimestre, para os operadores das redes de distribuição;

1.7 - Subsequentemente, recai sobre estes [operadores das redes de distribuição] o ónus de efetuar a transferência do mesmo montante para os comercializadores de eletricidade e de gás natural, verificando-se, por conseguinte, três fluxos financeiros, a saber:

i) Fluxo 1 Comercializador de eletricidade >>> fornecimento de eletricidade com desconto (ASECE) >> Consumidor

ii) Fluxo 2 Comercializador de eletricidade >>> imputação de custos >>> Operadores das redes de distribuição

iii) Fluxo 3 Operadores de redes de distribuição >>> imputação de custos >>> Instituto de Gestão Financeira Segurança Social, IP;

Regime de IVA

Na medida em que o diploma que consagra o ASECE, bem como, a Portaria que fixa o valor de desconto a atribuir no fornecimento da eletricidade aos consumidores elegíveis não explicita os regimes aplicáveis em sede de imposto, a Requerente, por razões de segurança e certeza jurídicas, apresentou a proposta de enquadramento das operações associadas aos fluxos identificados, a saber:

Fluxo 1 - fornecimento de eletricidade com desconto

1.8 - Da análise ao regime do ASECE, afigura-se-lhe que este benefício corresponde a um abatimento efetivo ao valor tributável das operações de fornecimento de energia elétrica aos consumidores elegíveis (clientes finais economicamente vulneráveis), entendendo, por isso, ser de aplicar a regra de determinação do valor tributável, designadamente no artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do Código do IVA;

1.9 - Por conseguinte, considera que o IVA devido na operação de fornecimento de eletricidade aos consumidores finais deve incidir sobre o valor efetivamente debitado a estes consumidores, i.e., ao montante faturado já deduzido/líquido de desconto (ASECE).

A título ilustrativo apresenta o seguinte exemplo:

Valor do fornecimento	25,00 €
Desconto (ASECE)	(3,45) €
Base tributável	21,55 €
IVA 23%	4,96 €
Total da fatura (valor a pagar pelo consumidor)	26,51 €

Fluxos 2 e 3 - imputação de custos

1.10 - Como já referido, o regime jurídico do ASECE prevê que os custos associados à respetiva aplicação sejam suportados pelo Estado. O procedimento de imputação destes custos é efetuado por intermédio dos operadores das redes de distribuição, que debitam o valor do ASECE ao Instituto da Gestão Financeira da Segurança Social, IP, montante esse que é objeto de posterior transferência para as entidades comercializadoras (*in casu* a Requerente);

1.11 - Entende, a Requerente, que estas imputações de custos ao Estado, no domínio do ASECE, consubstanciam uma subvenção sujeita a IVA, atento o disposto na alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA, porquanto se encontram verificadas as condições legalmente estabelecidas, isto é: **i)** os montantes atribuídos, pelo Estado, aos comercializadores de eletricidade (por intermédio dos operadores de rede), apresentam uma conexão direta com o preço de cada operação de fornecimento de eletricidade; e, **ii)** o desconto é fixado em momento anterior à realização das operações;

1.12 - No que se refere, em concreto, à tributação das subvenções diretamente relacionadas com o preço das transmissões de bens ou prestações de serviços, o TJUE já se pronunciou a respeito desta matéria nos Acórdãos emitidos no âmbito dos processos C-184/00 e C-353/00, de 22 de novembro de 2001 e 13 de junho de 2002, respetivamente;

1.13 - Por conseguinte, a imputação de custos, traduzida nos fluxos 2 e 3 identificados no ponto 1.7 supra, configura a atribuição de uma subvenção por parte deste, sujeita a IVA, nos moldes consagrados na alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do Código do IVA.

2 - Em face do que antecede, a Requerente pretende, relativamente às operações descritas, que lhe seja confirmado o enquadramento proposto e que de seguida se sintetiza:

2.1 - Na relação com os consumidores, o ASECE configura um desconto previamente fixado à realização das operações, pelo que implica o abatimento ao valor tributável do fornecimento de eletricidade aos consumidores, atentas as regras vigentes em matéria de IVA, nomeadamente, o disposto no artigo 16.º, n.º 6, alínea b) do Código do IVA e artigo 79.º, alínea b) da Diretiva IVA;

2.2 - No tocante à imputação dos encargos com o ASECE aos operadores das redes de distribuição e, subsequentemente, por estes últimos, ao próprio Estado, em concreto, ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP, deve incidir IVA, porquanto se trata de uma subvenção sujeita a IVA, nos moldes previstos no artigo 16.º, n.º 5, alínea c) do Código deste imposto.

ENQUADRAMENTO FACE AO CÓDIGO DO IVA

Desconto nas faturas de eletricidade e gás natural dos clientes finais elegíveis – ASECE

3 - Nos termos do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA (CIVA) “[...] o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do

destinatário ou de um terceiro".

4 - Por sua vez, a alínea b) do n.º 6 do mesmo preceito legal estabelece que *"do valor tributável [...] são excluídos os descontos, abatimentos e bónus concedidos"*.

5 - De acordo com o n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 102/2011 em conjugação com o n.º 2 do artigo único da Portaria n.º 275-A/2011, está em causa o desconto que *"incide sobre o valor dos consumos de energia e termos fixos ou de potência de eletricidade e de gás natural, líquido de outros descontos, excluído o IVA, demais impostos, contribuições, taxas e juros de mora que sejam aplicáveis"*.

6 - Da conjugação do n.º 2 do artigo 1.º com o n.º 1 do artigo 2.º, ambos do Decreto-Lei n.º 102/2011 são beneficiários do ASECE os clientes finais economicamente vulneráveis, sendo considerados para efeito deste benefício clientes elegíveis.

7 - Ora, daqui decorre que o ASECE, "apoio social extraordinário ao consumidor de energia" é um desconto concedido aos clientes elegíveis e, por conseguinte, um desconto financeiro enquadrável no conceito estabelecido na alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, ou seja, valor a excluir ao valor do fornecimento de eletricidade e de gás natural.

Imputação de custos

8 - Nesta epígrafe subjaz a questão de saber se os montantes correspondentes ao ASECE recebidos pelos comercializadores de eletricidade e de gás natural/Requerente configuram subvenções diretamente conexas com o preço dos fornecimentos efetuados, nos termos da alínea b) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, ou seja, se os montantes transferidos do Instituto de Gestão Financeira Segurança Social para os operadores de redes de distribuição e destes para o comercializador de eletricidade devem ser incluídos ou não no valor tributável dos bens fornecidos.

9 - Em termos conceptuais as subvenções que fazem parte da contraprestação de uma operação são entendidas como uma compensação em relação a uma exploração deficitária, considerada de interesse socialⁱ.

10 - Atentos os factos, a qualificação de subvenções tributadas e não tributadas são decorrência direta do princípio segundo o qual o IVA opera e que visa tributar o consumo, abstraindo-se da qualidade das pessoas que efetuam essas operações.

11 - O âmbito de aplicação do imposto estabelecido no artigo 1.º do CIVA, define na alínea a) do seu n.º 1 que estão sujeitos a imposto "as transmissões de bens e as prestações de serviços" efetuadas "a título oneroso". O carácter oneroso determina, assim, a existência de uma entrega à qual está associada uma contraprestação, ou seja, é o elemento determinante do consumo e, portanto, da qualificação de operação tributável.

12 - O termo "subvenção" contido no preceito legal referido no ponto 7 supra não foi definido na Sexta Diretiva, nem está definido na Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006ⁱⁱ, aliás, também, referido pela Requerente na petição apresentada. Porém, o Tribunal de

Justiça da União Europeia (a seguir TJUE), entendeu por subvenção o pagamento efetuado, normalmente no interesse geral, por uma autoridade pública, relevando na aceção do artigo 11.º da Sexta Diretiva, apenas a natureza do compromisso assumido, ou seja, o compromisso deve acarretar um consumo, conforme acórdão de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG, (nº 20).

13 - Na mesma linha de clarificação sobre a matéria e de acordo com jurisprudência firmada no acórdão de 22 de novembro de 2001, Office des Produits Wallons ASBL, C-184/00 o TJUE declarou: "Com efeito, o artigo 11.º, A, da Sexta Diretiva tem em vista situações em que estão em causa três partes, a saber: **i)** a autoridade que concede a subvenção; **ii)** o organismo que dela beneficia e, **iii)** o comprador do bem ou o destinatário do serviço respetivamente entregue ou prestado pelo organismo subvencionado. Assim, as operações previstas no artigo 11.º, A, da Sexta Diretiva não são realizadas em benefício da autoridade que concede a subvenção" (nº 10).

14 - Donde resulta, que as subvenções atribuídas no âmbito de uma relação tripartida são as que se subsumem numa operação tributável. A razão para que tal aconteça prende-se com o facto de as subvenções de autoridades públicas serem atribuídos no interesse geral, não tendo em vista o consumo de um bem ou serviço pela própria autoridade pública. Para haver um consumo e, portanto, uma operação tributável tem de existir um terceiro beneficiário da prestação.

15 - Neste contexto, o mesmo acórdão sublinha que o simples facto de uma subvenção poder ter influência sobre os preços dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo organismo subvencionado não lhe confere a natureza de operação tributável, além disso, é necessário que seja especificamente paga ao organismo subvencionado para que este forneça um bem ou preste um serviço determinado e que exista umnexo direto entre o fornecimento de um bem ou a prestação de um serviço e a sua contrapartida (nº 12).

16 - Para determinar se a subvenção tem uma relação direta com um fornecimento, constituindo, assim, uma contrapartida o TJUE estabeleceu os seguintes critérios: **i)** o preço do bem deve ser determinado, quanto ao seu princípio, o mais tardar, no momento em que ocorre o facto gerador; **ii)** o compromisso de pagar a subvenção assumido por aquele que a concede tem como corolário o direito de a receber reconhecido ao beneficiário, quando a operação tributável for realizada por este. A relação entre a subvenção e o preço deve resultar de forma inequívoca, não sendo necessário que o preço do bem -ou uma parte do preço - esteja determinado. É necessário que seja determinável (nºs 13 e 14).

17 - O TJUE, neste acórdão, defendeu que o conceito de "subvenções diretamente relacionadas com o preço", na aceção do artigo 11.º, A, n.º 1 da alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que compreende unicamente as subvenções que constituem a contrapartida total ou parcial de uma operação de entrega de bens ou de prestações de serviços e que são pagas por um terceiro ao vendedor ou ao prestador de serviços.

18 - A este propósito, importa notar que o preceito legal mencionado na jurisprudência acolhida neste acórdão -artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a) da Sexta Diretiva/artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CEⁱⁱⁱ corresponde no ordenamento jurídico interno à alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, normativo legal que sustenta a apreciação da matéria controvertida.

19 - Reportando-nos ao caso sob análise e de acordo com a informação disponível no processo constata-se que:

19.1 - Existe uma relação triangular entre o Estado, através do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP (n.º 3 do artigo 7.º do DL n.º 102/2011), organismo público que concede a subvenção; o Comercializador de eletricidade/Requerente, empresa que comercializa os bens e, os clientes elegíveis, beneficiários da baixa de preços praticada pelo comercializador de eletricidade/Requerente;

19.2 - A fixação e financiamento do ASECE preconizado no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 102/2011, bem como a calendarização das transferências dos montantes correspondentes ao ASECE para os operadores das redes de distribuição e destes para os comercializadores de eletricidade e de gás natural, estabelecida no artigo 7.º do mesmo diploma legal configuram, por si só, o compromisso de atribuição da respetiva subvenção e correspondente pagamento;

19.3 - O n.º 1 do artigo único da Portaria n.º 275-A/2011 estabelece a percentagem do desconto a aplicar ao preço de eletricidade e de gás natural, donde se conclui que o preço resulta de forma inequívoca, sendo determinável.

19.4 - Os montantes auferidos pela Requerente, correspondentes ao ASECE estão diretamente relacionados com o fornecimento da eletricidade e gás natural aos clientes elegíveis pelo comercializador/Requerente, destinando-se ao pagamento de parte do preço normal dos bens, sendo, portanto, paga a título de contraprestação, ou seja, o ASECE configura uma subvenção diretamente conexa com o preço da eletricidade e do gás natural comercializados, nos termos da alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA . Portanto, Os montantes correspondentes ao ASECE, transferidos do Estado para os operadores das redes de distribuição e destes para os comercializadores de eletricidade e de gás natural, destinam-se ao pagamento de parte do preço normal dos bens, sendo, portanto, paga a título de contraprestação.

20 - Assim sendo, a imputação do valor do ASECE aos operadores das redes de distribuição e, por estes, ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP/Estado é uma operação sujeita a IVA e tributada à taxa normal de imposto, definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18º do CIVA.

CONCLUSÃO

21 - Face ao que antecede e nos termos da alínea e) do n.º 3 do artigo 59.º e do artigo 68º, ambos da Lei Geral Tributária, presta-se o seguinte esclarecimento:

a) O ASECE, "apoio social extraordinário ao consumidor de energia" é um desconto concedido aos clientes elegíveis e, por conseguinte, um desconto financeiro enquadrável no conceito estabelecido na alínea b) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA, ou seja, montante a excluir ao valor do fornecimento de eletricidade e de gás natural;

b) Os montantes correspondentes ao ASECE, transferidos do Estado para os operadores das redes de distribuição e destes para os comercializadores

de eletricidade e de gás natural, destinam-se ao pagamento de parte do preço normal dos bens, sendo, portanto, paga a título de contraprestação;

c) A imputação do valor do ASECE aos operadores das redes de distribuição e, por estes, ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP/Estado é uma operação sujeita a IVA e tributada à taxa normal de imposto, definida na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

ⁱ António Borges e Martins Ferrão, "A Contabilidade e a Prestação de Contas", Editora Rei dos Livros

ⁱⁱ Diretiva que reformulou a Diretiva 77/388/CE do Conselho, de 17 de maio de 1977, (Sexta Diretiva) relativa à harmonização dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme.

ⁱⁱⁱ Artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações. Atualmente, artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE.