

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: n.º 2 do art.º 2.º; al 29) do art.º 9.º

Assunto: Enquadramento - Empresa local, integralmente detida por um Município - Promoção, construção, renovação, reabilitação, beneficiação, gestão e exploração do património não habitacional e das infraestruturas urbanísticas do Município - Mercado e Mercado temporário - Matadouro Industrial.

Processo: **nº 13926**, por despacho de 31-10-2018, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação)

Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitado ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre informar:

1. A requerente encontra-se enquadrada em IVA no regime normal de periodicidade mensal, e registada para o exercício da atividade de "ACTIVIDADES DE ENGENHARIA E TÉCNICAS AFINS)", a que corresponde o CAE 71120, tendo através das peças juntas como enquadramento factual e proposta de enquadramento jurídico-tributário, exposto e solicitado o seguinte:

2. Enquadramento factual indicado pela requerente:

i. A requerente é uma empresa local, integralmente detida pelo Município do (...);

ii. Tem por objeto social a "promoção, construção, renovação, reabilitação, beneficiação, gestão e exploração do património não habitacional e das infraestruturas urbanísticas do Município do (...);"

iii. Nesse sentido, assegura a grande reabilitação de edifícios não habitacionais e a gestão integrada do ciclo de vida das infraestruturas urbanas do Município do (...), a gestão, exploração e rentabilização dos equipamentos cuja gestão lhe seja delegada e elaboração e concretização de planos, projetos, obras e outros empreendimentos e iniciativas de interesse municipal e no quadro das atribuições autárquicas, diretamente para o Município do (...), para as entidades por ele detidas ou participadas ou para terceiros;

iv. A sua atividade consiste "na prática de todos os atos materiais e jurídicos necessários à captação, obtenção e contratualização do financiamento e à perfeita concretização e implementação dos planos, projetos, obras e demais empreendimentos cuja gestão lhe seja confiada, compreendendo qualquer atividade que para tal se revele necessário, desde a sua conceção e até à conclusão, receção e entrega do resultado final ao cliente";

v. No prosseguimento de uma política de gestão integrada, exercerá também, em relação às restantes empresas locais criadas ou a criar, uma atividade de consultadoria em gestão nas áreas administrativa e financeira, gestão de recursos humanos, informática, qualidade, ambiente e segurança e nas restantes da sua especialidade;

vi. Acresce ainda que: "As obras promovidas..., que devem ser executadas de acordo com as disposições legais para o efeito, não carecem de licenciamento municipal, nem estão sujeitas a pagamento de taxas ou preços, desde que as

mesmas resultem do exercício das suas atribuições específicas e o projeto seja aprovado pela Câmara Municipal do (...) ou por qualquer outra entidade, quando previsto em disposições legais ou regulamentares aplicáveis";

vii. Foram delegados na requerente, pela Câmara Municipal do (...) (CM....), todos os poderes e prerrogativas de autoridade administrativa necessários ao cumprimento do seu objeto social, cfr. previsto no Contrato Programa, celebrado a 19-12-2017;

viii. Entre a especificidade técnica e material da requerente destaca-se o desenvolvimento da atividade de project management e de gestão integrada de obras públicas para a autarquia e para as demais empresas e entidades detidas ou participadas pelo Município;

ix. A natureza do serviço prestado pela requerente subsume-se à promoção do crescimento económico, à eliminação de assimetrias e ao reforço da coesão económica e social, no respeito pelos princípios da não discriminação e da transparência e sem prejuízo da eficiência económica, desenvolvendo, para o efeito, a promoção, manutenção e conservação de infraestruturas urbanísticas e gestão urbana, conforme previsto no aludido Contrato Programa, em cumprimento do estatuído na al. a) do n.º 1 do art.º 48.º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que aprova o regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais;

x. Efetivamente, as entidades públicas participantes devem celebrar contratos-programa com as respetivas empresas locais de promoção do desenvolvimento local e regional, onde se defina a missão e o conteúdo das responsabilidades de desenvolvimento local e regional assumidas, por força do disposto no n.º 1 do art.º 50.º do referido diploma, sendo que o programa supra mencionado se destina a funcionalizar a prossecução da atividade municipal externalizada na requerente, com a política, os interesses, os propósitos e os objetivos do Município do (...);

xi. De acordo com o disposto na al. i) do referido contrato programa, o Município exerce sobre a requerente: "não apenas uma influência dominante, nos termos do n.º 1 do artigo 19.º da lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, mas também e inclusivamente um controlo em tudo análogo ao que exerce sobre os seus próprios serviços, em resultado de deter a totalidade do seu capital social";

xii. Pelo que resulta inequívoco que a requerente é integralmente detida e gerida pelo Município do (...), funcionando como uma extensão e prolongamento deste;

xiii. Para os anos de 2018, 2019 e 2020, o Município do (...) definiu para a requerente, por força do referido contrato-programa, como um dos objetivos programáticos, a prestação de serviços de gestão integrada de empreendimentos que venham a ser determinados, respeitantes à promoção, renovação, manutenção, reabilitação e conservação de infraestruturas urbanísticas e do património edificado municipal, quer sejam propriedade do Município do (...), quer sejam objeto de qualquer outro direito, obrigação ou interesse por parte do Município do (...);

xiv. O cumprimento de tais serviços será sempre monitorizado pelo Município do (...), cfr. n.º 3 da cláusulaª do referido documento;

xv. Relativamente ao património não habitacional, infraestruturas e

equipamentos, definiu o Município que a requerente irá assumir, através do mencionado contrato-programa, a gestão, exploração, e rentabilização do mesmo;

xvi. Para o efeito, delegou-se, para o que ora releva, a gestão, exploração e rentabilização do Mercado do <....> e Mercado Temporário do <....> (i.e., a gestão do equipamento detido pelo Município do (...)) para efeitos do alojamento temporário dos comerciantes do Mercado do <....>);

xvii. Por tal gestão, exploração e rentabilização definiu-se não ser devido ao Município do (...) qualquer remuneração (cfr. cláusula^a do referido contrato- programa);

xviii. A delegação de tais serviços na requerente é justificada pelo facto de se considerar tais equipamentos uma forte referência socioeconómica, sendo a respetiva dinamização apenas alcançada com uma intervenção que "garanta formas de gestão mais flexíveis e otimizadas em relação às praticadas", permitindo uma "efetiva e ágil atuação" (cfr. cláusula....^a);

xix. Nestes termos, é delegado na requerente todo o elenco de poderes atribuído ao Município do (...) para assegurar uma gestão global dos negócios relativos aos serviços a prestar nos equipamentos mencionados supra, à exceção da gestão das operações e pagamentos referidos no n.º 2 da cláusula^a, que ficarão a cargo do Município;

xx. Efetivamente, em todas as demais operações, quando forem transferidos para o Mercado Temporário do <....>, ficarão as mesmas "na esfera e sob os poderes" da ora requerente;

xxi. De referir que se incluem neste elenco de operações a gestão das seguintes operações: - liquidação, pagamento, controlo e cobrança de todos os preços, e ainda; - liquidação, pagamento, controlo e cobrança de todas as taxas que sejam devidas pelos comerciantes do Mercado do <....> (cfr. resulta do Código Regulamentar do Município do (...));

xxii. A política de taxas e preços a praticar pela requerente é exatamente a mesma que é praticada pelo Município do (...), sendo que apenas este poderá alterar tal política (cfr. cláusula^a);

xxiii. Acresce que tais serviços são financiados pelo Município do (...), mediante a atribuição de um subsídio à exploração, a transferir mensalmente;

xxiv. A requerente atuará em nome próprio, ainda que se encontre definido que tal atuação é feita ao abrigo de mera "delegação de poderes operada pelo Município do (...)" (cfr. cláusula^a);

xxv. Entende a requerente que, pelos fundamentos melhor aduzidos adiante, que os referidos factos subsumem os serviços à não sujeição de IVA prevista no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, porquanto resulta demonstrado que a requerente é equiparada, na realização das operações em apreço, ao Estado e demais pessoas coletivas de direito público, mais se apurando que tais operações foram realizadas no exercício dos seu poderes de autoridade e que a sua não sujeição a imposto não origina distorções de concorrência;

xxvi. Sem prejuízo, a requerente considera que, caso se conclua pelo não preenchimento dos sobreditos requisitos, o que apenas se expõe por mera cautela de patrocínio, deverá V.^a Exa. pronunciar-se quanto ao método de dedução a utilizar, máxime no que respeita às taxas no ponto xxi supra, dado

que será necessário esclarecer se a atividade que consiste na emissão de taxas constitui atividade económica prevista no art.º 23.º do CIVA, para efeitos de aplicação do método "pro rata";

xxvii. Pelo que se requer a confirmação, mediante a emissão de uma informação vinculativa urgente, que os serviços projetados, por serem realizados pela requerente nos termos previstos, deverão ser considerados não sujeitos a IVA;

xxviii. Resulta efetivamente claro que toda a projetada exploração do Mercado Temporário do <....> pela requerente será exercida por delegação de competências do Município do (...), o qual detém 100% a requerente, sendo tais serviços prestados no exercício de poderes de autoridade do mesmo e sem distorções de concorrência;

xxix. Não procedendo tal tese, deverá aferir-se a aplicação do método "pro rata", conforme desenvolvido na proposta de enquadramento jurídico-tributário;

xxx. A exploração do Mercado Temporário do <....> foi iniciada há dias, pelo que urge confirmar o entendimento de que os serviços prestados, incluindo as taxas emitidas, se irão encontrar não sujeitas a IVA, uma vez que se enquadram no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA;

xxxi. Uma vez que os serviços já começaram a ser prestados é indispensável confirmar a posição o mais rapidamente possível, pelo que é essencial a obtenção de informação vinculativa no prazo máximo de 75 dias.

3. Proposta de enquadramento jurídico-tributário da requerente:

i. Entende que os serviços projetados, melhor descritos no documento designado "Enquadramento factual", por serem realizados pela requerente, nos termos previstos, deverão afastá-la do conceito de sujeito passivo de IVA, nos termos do disposto no art.º 2.º, n.º 2, a contrario, do CIVA;

ii. Fundamento pelo qual entende que os referidos serviços se irão subsumir ao regime de não sujeição de IVA, devendo as faturas emitidas fazer referência a tal norma;

iii. Nos termos do Regime jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais, as empresas locais são pessoas coletivas de direito privado, regendo-se pelas disposições desse regime, pela lei comercial, pelo respetivos estatutos e, subsidiariamente, pelo regime do setor empresarial do Estado;

iv. Porém, pela particularidade da sua natureza, o enquadramento fiscal de tais empresas em sede de IVA carece de estudo cuidado, com especial destaque para a consideração (ou não) das mesmas no elenco de sujeitos passivos de IVA;

v. Tais empresas, onde se inclui a requerente, são criadas e extintas por deliberação dos municípios e detidas integralmente por um município que sobre elas exerce poderes de tutela, prossequindo obrigatoriamente funções inseridas nas atribuições daqueles municípios, estando, ainda, sujeitas às suas orientações estratégicas;

vi. Tal decorre, nomeadamente, do disposto no artigo 2.º do RJALPL, o qual

reitera que a "atividade empresarial local é desenvolvida pelos municípios";

vii. A Requerente, enquanto empresa local, com natureza municipal, tendo por objeto a promoção, manutenção e conservação de infraestruturas urbanísticas e gestão urbana, bem como a renovação e reabilitação urbanas e gestão do património edificado, nos termos conjugados dos artigos 19.º, n.º 1 e n.º 4, e 48.º, alíneas a) e b), do RJALPL, exerce, indubitavelmente, serviços de promoção do desenvolvimento local e regional;

viii. Tal decorre do teor do art.º 48.º, n.º 1 da do RJALPL, o qual reitera que a atividade das referidas empresas visa "a promoção do crescimento económico, a eliminação de assimetrias e o reforço da coesão económica e social";

ix. "Deste modo, conclui-se que a Requerente se encontra legitimamente munida de prerrogativas de autoridade pública aquando a prossecução das suas operações de interesse geral, com as consequências em sede de IVA que a seguir melhor se irá demonstrar.";

x. De notar que a possibilidade - que, no caso *sub judice*, é condição para a prossecução do objeto social da Requerente - de as empresas locais exercerem poderes e prerrogativas de autoridade de que goza do Estado, designadamente quanto à "utilização, proteção e gestão das infraestruturas afetas ao serviço público", vem expressamente prevista no artigo 22.º, n.º 1, alínea c), aplicável às empresas locais ex vi art.º 67.º do DL n.º 133/2013, de 3 de outubro, que estabelece o Regime Jurídico do Sector Público Empresarial (RJSPE);

xi. Em termos substantivos as empresas locais diferenciam-se das comuns empresas de direito privado, porquanto têm necessariamente, que observar regras de gestão específicas e diferenciadas daquelas;

xii. "Dito de outro modo, as empresas locais têm que prosseguir objetivos relacionados com a satisfação das necessidades de interesse geral ou com a promoção do desenvolvimento dos municípios que as detêm, em sintonia com os objetivos prosseguidos pelos próprios municípios, pelo que deverão ser equiparadas a estes, i.e., pessoas coletivas de direito público";

xiii. Assim, nada impede que se configurem como entidades públicas se atendermos a critérios delimitadores do conceito, como a titularidade, o regime jurídico, o objeto e os fins prosseguidos;

xiv. Ainda que estas empresas devam ser financeiramente viáveis e autogeridas, os municípios podem, nos termos do RJALPL, atribuir subsídios à exploração, mediante a celebração de um Contrato- Programa;

xv. O aludido regime jurídico impõe ainda que as empresas locais estejam sujeitas às regras gerais de concorrência;

xvi. Relativamente às normas de incidência objetiva, em sede de IVA, resulta do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, que, regra geral, se deve considerar sujeito passivo de IVA qualquer pessoa singular ou coletiva que, de um modo independente e com caráter de habitualidade, exerça uma atividade na área de produção, comércio ou prestação de serviços, i.e., qualquer pessoa que exerça uma atividade económica em sintonia, aliás, com a aceção da Diretiva 2006/112/CE do Conselho;

xvii. No entanto, o n.º 2 da mesma norma consagra uma delimitação negativa de incidência à qualidade de sujeito passivo ao indicar que não são sujeitos

passivos de imposto o Estado e demais pessoas coletivas de direito público quando realizem operações nos exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações;

xviii. Acrescentando-se que a sua não sujeição não poderá originar distorções de concorrência;

xix. Dispõe o n.º 3 do art.º 2.º do CIVA que, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público serão, em qualquer caso, sujeitos passivos de IVA quando exerçam algumas das seguintes atividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as não exercem de forma significativa:

- Telecomunicações;
- Distribuição de água, gás e eletricidade,
- Transporte de bens,
- Prestações de serviços portuários e aeroportuários,
- Transporte de pessoas,
- Transmissões de bens novos cuja produção se destina à venda,
- Operações de organismos agrícolas,
- Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial,
- Armazenagem,
- Cantinas,
- Radiodifusão e radiotelevisão

xx. Decorre da jurisprudência do TJUE que, na análise do preceituado art.º 2.º n.º 2, e à luz da Diretiva IVA, devem verificar-se, cumulativamente, dois requisitos para que a regra da não sujeição seja aplicada:

- requisito de natureza subjetiva - a atividade ser exercida por um organismo de direito público;
- requisito de natureza objetiva - a atividade ser desempenhada na qualidade de autoridade pública;

xxi. No que respeita à interpretação da definição de "organismo de direito público", resulta da mencionada jurisprudência a relevância da integração orgânica desses organismos na Administração Pública;

xxii. Em alternativa, deverá existir uma relação de dependência/subordinação com a referida Administração Pública;

xxiii. Assim, a análise da natureza de "organismo de direito público" não deverá assentar unicamente em critérios que se prendam com o objeto da atividade, por esta se encontrar enquadrada por normas de direito público;

xxiv. "Adicionalmente, o facto da norma de não sujeição exigir ainda a verificação de um segundo requisito, retira-se do mesmo que nem todos os organismos de direito público se encontrarão, automaticamente, abrangidos pela exclusão de tributação em todas as atividades que pratiquem, porquanto o exercício de tal atividade terá que ser realizado na qualidade de autoridade pública";

xxv. Nesse âmbito, deverá considerar-se como poderes de autoridade a

suscetibilidade de tais entidades se poderem impor aos particulares e agir mesmo contra a vontade deles;

xxvi. "conforme resulta do demonstrado no Enquadramento Factual, a Requerente irá agir no âmbito de poderes de autoridade, podendo gerir e acompanhar todas as operações de liquidação, pagamento, incluindo o controlo e a cobrança de todas as taxas e preços que sejam devidos pelos comerciantes do Mercado do <....>, quando forem transferidos para o Mercado Temporário do <....>";

xxvii. De acordo com o Ofício-Circulado n.º 30159/2014, de 18 de junho, dever-se-á excluir do elenco de atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas as que sejam exercidas nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados, uma vez que "os organismos de direito público não estão automaticamente isentos relativamente a todas as atividades que desenvolvem, mas apenas relativamente àquelas que se enquadram na sua missão específica de autoridade pública", cfr. acórdão de 26.03.1987 (C-235/85);

xxviii. "In casu, conforme resultou demonstrado, tal não acontece, uma vez que a Requerente irá atuar ao abrigo da sua missão específica de autoridade pública, por força da delegação de poderes do Município do (...)"

xxix. O referido Of.º Circulado refere expressamente que, enquanto entidades públicas, as empresas locais podem, quando atuem com prerrogativas e autoridade, beneficiar do regime de não sujeição de IVA contante do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA;

xxx. Sem prejuízo de tais empresas se encontrarem sujeitas a princípios de gestão privada, tal não poderá impedir que se configurem, de igual modo, como entidades públicas para os efeitos do n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, designadamente porque se trata de uma empresa local detida unicamente por um município, o qual sobre ela exerce poderes de tutela, prossequindo funções inseridas nas atribuições daquele município e estando sujeita às suas orientações estratégicas;

xxxi. A requerente irá prestar serviços no exercício de poderes de autoridade, devendo definir-se estes como aqueles que os organismos públicos - ou equiparados, como é o caso da requerente - realizem no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio;

xxxii. No mesmo sentido o aresto do Pleno da secção do contencioso tributário do STA, no processo n.º 021091, de 20.09.2000, onde é reiterado que: "para efeitos do art.º 2.º, n.º 2, do CIVA e do art.º 4.º, n.º 5, da 6.ª Directiva IVA, entende-se por serviço praticado no exercício dos poderes da autoridade ou na qualidade de autoridade pública aquele serviço que releva da missão específica da autoridade pública, no quadro de um regime jurídico de direito público e com exclusão das actividades exercidas nas mesmas condições jurídicas dos operadores económicos privados";

xxxiii. A jurisprudência estabelecida do TJUE, designadamente no acórdão de 14.12.2000, proferido no âmbito do processo c-446/98, define que: "as actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas na acepção do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da sexta Directiva são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que

os operadores económicos privados";

xxxiv. "Nesta esteira pronunciou-se a própria AT, através do seu Ofício-Circulado n.º 30159, citado supra, no sentido de que "...na determinação da condição de autoridade pública, relevam as modalidades de exercício das atividades em causa, pelo que se consideram exercidas 'na qualidade de autoridades públicas', aquelas que os organismos públicos realizem no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, ou seja, as que implicam a utilização de prerrogativas de autoridade pública excluindo-se, assim, as que são exercidas nas mesmas condições jurídicas que operadores económicos privados";

xxxv. A não sujeição dos referidos organismos a IVA não tem potenciais efeitos anti concorrenciais, visto que estas últimas são geralmente exercidas pelo sector público a título exclusivo ou quase exclusivo;

xxxvi. Requer-se ainda, pronúncia quanto ao mecanismo de dedução do IVA referente às operações em apreço, nomeadamente no que respeita ao facto de se considerarem as mesmas exercidas no âmbito de poderes de autoridade;

xxxvii. "Desde logo destacando aqui as taxas aplicadas aos comerciantes do Mercado, cf. resulta do Código Regulamentar do Município do (...).";

xxxviii. As empresas locais poderão vir a integrar a tipologia de sujeitos passivos que, no âmbito da sua atividade, praticam operações que conferem o direito à dedução e, simultaneamente, operações que não conferem esse direito, como se verifica, nomeadamente, no caso de empresas locais que, no âmbito da sua atividade, tenham receitas provenientes da cedência de áreas públicas que não se encontram sujeitas a IVA - qualificando-se, assim, como um sujeito passivo misto;

xxxix. Num tal cenário, importará aferir o IVA dedutível relativo a bens e serviços de utilização mista - isto é, aos bens e serviços utilizados conjuntamente em atividades que conferem o direito à dedução e em atividades que não conferem esse direito - devendo, nesse caso, atender-se ao disposto no art.º 23.º do CIVA, para efeitos de dedução;

xl. Para efeitos de exercício do direito à dedução do IVA suportado nas respetivas aquisições de bens ou serviços, os sujeitos passivos poderão optar pelo método "pro rata" ou pelo método da afetação real, sendo ainda possível optar-se por uma combinação entre ambos;

xli. No caso de uma empresa local em que os bens e serviços são utilizados em operações em que é discutível se relevam das atividades económica, importa determinar se o imposto nelas contido não é, de todo, dedutível;

xlii. Quanto às demais operações, os sujeitos passivos devem, por força das regras gerais do IVA, procurar imputar as operações passivas às operações ativas, de forma o mais rigorosa possível, de modo a dar cumprimento ao princípio da neutralidade fiscal, isto é, a de se poder deduzir unicamente o IVA suportado para as operações que conferem o direito à dedução;

xliii. Importa assim aferir da possibilidade de uma empresa local vir a deduzir o IVA incorrido, por força da aplicação do método "pro rata" de dedução, sendo certo que tal método é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma atividade económica, quando, em simultâneo, com operações que conferem o direito à dedução, os sujeitos passivos exercem, ainda, operações que não conferem esse direito;

xliv. Nesse sentido, refira-se o Of.º - Circulado n.º 30103, de 23 de abril, que se pronuncia no sentido de que as operações realizadas no âmbito de poderes de autoridade são operações "em grande parte subsumíveis no conceito de atividade económica para efeitos de IVA, embora se tratem de operações não sujeitas;

xlv. "Sucede que tal Ofício é omissa a descrever as atividades exercidas no âmbito de poderes de autoridade";

xlvi. "A Requerente considera, em adesão à doutrina mais avisada sobre o tema, que as operações em apreço, por serem exercidas no âmbito de poderes de autoridade, devem ser consideradas, para efeitos de aplicação dos métodos de dedução, como operações decorrentes de uma atividade económica";

xlvii. Incluindo-se a emissão das taxas melhor descritas supra;

xlviii. Quanto aos serviços projetados, deverá considerar-se dedutível, na atividade, o imposto na percentagem correspondente ao montante anual de operações que deem lugar a dedução, conforme decorre da regra do "pro rata";

xlix. Assim, no que respeita ao IVA incorrido em despesas gerais de funcionamento, em cumprimento do disposto no n.º 4 do art.º 23.º do CIVA, a correspondente dedução deverá ser determinada por uma percentagem que resulta de uma fração que comporta, no numerador, todos os montantes relativos a operações sujeitas a IVA e, no denominador, além de todas as operações contantes no referido numerador, os montantes relativos a eventuais serviços não sujeitos a IVA,

l. "Pelo exposto, deverá V. Exa. sancionar o entendimento de acordo com o qual as operações projetadas, a praticar pela Requerente na veste de empresa local, mas enquanto entidade pública cuja atuação é pautada por prerrogativas de autoridade pública, inserem-se no âmbito de aplicação do regime de não sujeição a IVA, previsto no artigo 2.º, n.º 2 do Código do IVA e artigo 13.º, n.º 1 da Diretiva do IVA, considerando-se ainda as operações em apreço, subsidiariamente, para efeitos de aplicação dos métodos de dedução, como operações decorrentes de uma atividade económica.".

Enquadramento em sede de IVA:

4. Acerca da sujeição a IVA das operações, dispõe, em termos gerais, a alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA, que: "*Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado: (...) as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;*", estabelecendo, assim, como uma das condições prévias para a sujeição a IVA, a existência/intervenção de sujeito passivo de IVA.

5. O n.º 2 do art.º 2.º do CIVA, por sua vez, estabelece que: "*O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência*" (vd. no mesmo sentido o n.º 1 do art.º 13.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28/11 - Diretiva IVA).

6. Assim, para que se verifique a referida delimitação negativa de incidência, é necessário que se verifique a existência/intervenção de entidade pública e que esta atue através do exercício de poderes de autoridade, desde que a não sujeição não origine distorções de concorrência [vd. no mesmo sentido Dr.^a Marta Machado de Almeida, in, "Cadernos IVA 2015", edição de junho de 2015, págs. 311, Dr.^a Clotilde Celorico Palma, in, "Estudos de IVA III", edição setembro de 2016, págs. 180 e 181, Acórdão de 29 de outubro de 2015, Saudaço, C 174/14, EU: C:2015:733, n.o 51 e jurisprudência aí referida, e ponto 44 do Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, - Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. contra Nemzeti Adó és Vámhivatal Fellevíteli Igazgatósága, C 182/17].

7. Acerca da consideração das empresas locais como entidades públicas, já se pronunciou a AT, no seu Ofício Circulado n.º 30159/2014, de 2014-06-18, explicitando 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."

8. Indicando o referido ofício ainda que: "Estas empresas, criadas e extintas por deliberação dos municípios, são detidas integral ou maioritariamente por um município que sobre elas exerce poderes de tutela, prossequindo 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."

9. Assim, atendendo à titularidade, ao regime jurídico aplicável e aos objetivos e fins prosseguidos pela requerente, conclui-se que a mesma é suscetível de ser qualificada como entidade pública para efeitos do seu enquadramento no n.º 2 do art.º 2.º do CIVA (vd. no mesmo sentido informação vinculativa n.º 11665, de 2017-02-16, da DSIVA e Dr.^a Marta Machado de Almeida, in, "Cadernos IVA 2015", edição Junho de 2015, págs. 314).

10. Quanto à existência de exercício de operações no âmbito de poderes de autoridade, dever-se-á considerar por poderes de autoridade a suscetibilidade de tais entidades poderem fazer impor a sua vontade aos particulares/administrados, independentemente da vontade destes, sempre que em prossecução do interesse público, devendo excluir-se do elenco de atividades exercidas na qualidade de entidades públicas, as que possam ser exercidas nas mesmas condições por operadores privados (vd. no mesmo sentido Dr.^a Marta Machado de Almeida, in, Cadernos IVA 2015, edição Junho de 2015, págs. 312, e Ofício Circulado n.º 30159/2014, de 2014-06-18).

11. No entanto, não obstante a forma de exercício das operações, dispõe o n.º 3 do art.º 2.º do CIVA, que: "em qualquer caso", "O Estado e demais pessoas colectivas de direito público (...) são sujeitos passivos do imposto quando exerçam alguma das seguintes actividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa: (...) h) Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial" (vd. no mesmo sentido, Anexo I da Diretiva IVA).

12. Assim, o referido preceito refere vários casos em que o Estado deve ser tratado como uma entidade de direito privado, salvo quando se verifique que as atividades são exercidas de forma não significativa (cfr. Dr. Filipe Duarte Neves, in, "Código do IVA Comentado e Anotado e legislação complementar",

Vida Económica, edição 2012, págs. 41 e 42).

13. A atividade a prosseguir pela requerente no âmbito do que foi contratado com o Município do (...) através do CONTRATO-PROGRAMA traduz-se precisamente na gestão, exploração e rentabilização do Mercado do <....>, do Mercado Temporário do <....> (gestão do equipamento arrendado pelo Município do (...)) para efeito do alojamento temporário dos comerciantes do Mercado do <....> e do Matadouro Industrial do (...) [cfr. alíneas a), b) e c) do n.º 2 da cláusulaª do CONTRATO-PROGRAMA].

14. Assim, no que respeita à exploração do Mercado do <....> e Mercado Temporário do <....>, a atividade enquadra-se na previsão da alínea h) do n.º 3 do art.º 2.º do CIVA - "Exploração de feiras e de exposições de carácter comercial" -, o que tem como consequência a qualificação da requerente como sujeito passivo de IVA, a não ser que se comprove que a atividade em causa é exercida de forma não significativa (cfr. corpo do n.º 3, in fine, do art.º 2.º do CIVA), o que se analisará mais adiante.

15. Os próprios serviços da AT não fazem diferenciação entre os conceitos de "mercado" e "feira", sendo que no Of.º Circulado n.º 174229/1991, de 20-11- da DSCA, se considera a "ocupação simples de espaços em feiras e mercados" uma operação sujeita a imposto, conforme se explicará adiante.

16. Importa no entanto distinguir o que constitui a atividade de gestão do mercado do que são atividades de natureza pública que poderão não estar abrangidas pela exploração do mercado, como por exemplo a emissão de licenças e cobrança de taxas para o exercício de atividades em mercados (onde se inclui a emissão de licenças e/ou taxas de inscrição e a emissão de cartões), conforme indicado no Ofício-Circulado n.º 174229/1991, de 20-11- DSCA, onde se explica que aquelas atividades não são sujeitas a imposto por serem exercidas através do uso de poderes de autoridade (vd. ponto 1.1 Ofício-Circulado n.º 174229/1991, de 20-11- DSCA).

17. Até porque, de acordo com o indicado pela requerente no "Enquadramento factual", a política de taxas a praticar pela requerente só poderá ser alterada pelo Município (vd. subponto xxii do ponto 2 da presente informação). O que faz sentido porque a taxa é um tributo e como tal tem natureza pública, fazendo parte do poder tributário próprio do Município, cabendo a este todos os aspetos respeitantes à sua gestão, incluindo a fixação do seu montante (cfr. n.º 2 do art.º 3.º da Lei Geral Tributária e n.º 4 do art.º 238.º da Constituição da República portuguesa).

18. No entanto, a atividade em causa não se esgota na emissão de licenças e taxas, constituindo a exploração dos mercados, em si, uma atividade sujeita a imposto, conforme estabelecido no ponto 2 do Ofício-Circulado n.º 174229/1991, de 20-11- DSCA).

19. Relativamente à atividade de exploração de mercados importa distinguir entre "ocupação simples de espaços em feiras e mercados (sem inclusão de equipamentos instalados e armazenagem)", a qual constitui uma atividade sujeita a IVA, embora isenta nos termos da alínea 29) do art.º 9.º do CIVA (cfr. explicado no ponto 2 do Ofício-Circulado n.º 174229/1991, de 20-11- DSCA), e a exploração dos mercados com inclusão de equipamentos instalados, como parece ser o caso, a qual constitui uma atividade sujeita a IVA, não isenta, por se enquadrar na exclusão prevista na subalínea c) da alínea 29) do art.º 9.º do CIVA.

20. Não é de considerar, para efeitos do cômputo do valor referido no ponto anterior, a gestão exploração e rentabilização do Matadouro Industrial do (...), a qual se presume efetuar-se através da cedência do espaço, uma vez que o objeto social da requerente não prevê o exercício da atividade de "abate de animais (preparação, etc...)", nem a mesma se encontra registada para o exercício dessa atividade (vd. ponto 1 da presente informação). Efetivamente, o ponto 3 do já referido Ofício-Circulado n.º 174229/1991, de 20-11- DSCA, prevê que as "cedências de explorações comerciais ou industriais" constituem atividades sujeitas a IVA.

21. Conforme referido no ponto 10, deve excluir-se do elenco de atividades exercidas na qualidade de entidades públicas, as que possam ser exercidas nas mesmas condições por operadores privados, como é o caso, uma vez que a atividade de "abate de animais", bem como a cedência de espaços equipados como matadouros, pode ser exercida por operadores privados.

22. Importa, no entanto, referir que, tratando-se a cedência de um espaço com equipamentos, o que aqui se presume, uma vez que o espaço em causa se trata de um matadouro industrial, a operação em causa enquadra-se na subalínea c) da alínea 29) do art.º 9.º do CIVA, tratando-se por isso de uma operação sujeita a imposto e dele não isenta.

CONCLUSÃO

Em face do exposto conclui-se o seguinte:

23. A atividade prosseguida pela requerente, que se traduz na exploração do Mercado do <....> e do Mercado temporário do <....>, é sujeita a imposto, mas dele isenta no caso de se tratar de uma ocupação simples (cfr. explicado no ponto 19), ou tributada (não isenta), no caso de se tratar de uma ocupação com inclusão de equipamentos instalados, desde que, em qualquer caso, a atividade não seja exercida de forma não significativa.

24. A gestão, exploração e rentabilização do Matadouro Industrial do (...), trata-se de uma operação sujeita a imposto e dele não isenta.

25. Caso se verifique que a requerente efetua em simultâneo operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem tal direito (operações tributáveis e operações não tributáveis), pode optar por efetuar a dedução dos bens e serviços de utilização mista através do método de afetação real previsto no n.º 2 do art.º 23.º do CIVA, ou do método da percentagem de dedução constante do n.º 4 do mesmo preceito (Cfr. parte III do Ofício Circulado n.º 30159/2014, de 2014-06-18).

26. Verifica-se que a requerente está enquadrada somente para o exercício da atividade de "ACTIVIDADES DE ENGENHARIA E TÉCNICAS AFINS)", a que corresponde o CAE 71120, pelo que deve proceder à entrega de uma declaração de alterações nos termos previstos nos artigos 32.º e 35.º do Código do IVA, adicionando, nomeadamente, as atividades que aqui refere exercer.