

## FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al c) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º

Assunto: Taxas - Disponibilização de contentores para recolha de resíduos - Prestação de serviços de aluguer de contentores, ainda que se destinem ao armazenamento de resíduos ou a acondicionamento para recolha.

Processo: **nº 14002**, por despacho de 28-09-2018, do Sub-Diretor Geral do IVA.

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa apresentado nos termos do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pela requerente sujeito passivo "MOBILIÁRIO ..... E PUBLICIDADE", (doravante, Requerente), cumpre prestar a seguinte informação:

### **I - Da Requerente, dos Factos e do Pedido**

**1.** A Requerente encontra-se enquadrada no regime normal do IVA, com periodicidade mensal, pelo exercício da atividade de CAE 73110 (Agências de publicidade).

**2.** Refere que celebrou, com a sociedade **LLL** (doravante, **LLL**), um contrato de prestação de serviços de recolha e transporte de resíduos que inclui serviços de aluguer de contentores.

**3.** Cada um destes serviços tem um preço individualizado e são faturados em documentos distintos. Pontualmente, uma fatura inclui mais do que um serviço, todos devidamente identificados, individualizados com a correspondente indicação do preço de cada um.

**4.** O aluguer dos contentores é faturado em função da cubicagem e do período do aluguer.

**5.** É seu entendimento, levando em consideração a informação vinculativa n.º 10649, de 31/08/2016 (nomeadamente, nos pontos 15 e 16), que se o valor faturado varia em função da cubicagem e do período do aluguer, está-se perante uma verdadeira e independente prestação de serviços de aluguer de contentores à qual deve ser aplicada a taxa de 23%.

**6.** Contudo, a empresa prestadora dos serviços (a outra contratante), alega que a existência de um contrato de prestação de serviços de gestão de resíduos, embora inclua o aluguer dos contentores, configura uma prestação de serviços única, à qual, levando em consideração o descrito no ponto 14 da mencionada informação vinculativa, se deverá aplicar a taxa reduzida de IVA (6%).

**7.** Pelo que, pretende obter esclarecimento sobre qual a taxa de IVA correta a aplicar ao serviço de aluguer de contentores contratado.

### **II - Descrição e enquadramento em sede de IVA das operações descritas**

**8.** Por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IVA (CIVA) conjugado com a verba 2.22 da Lista I anexa ao CIVA, às "Prestações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a

*recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos" é aplicável a taxa reduzida do imposto.*

**9.** Embora neste âmbito, a questão suscitada pela Requerente prende-se com o saber se o serviço de gestão de resíduos, tal como contratualizado, configura uma única prestação de serviços, enquadrável na citada verba, e consequentemente tributada à taxa reduzida do imposto, ou se, ao invés, estamos perante prestações de serviços distintas que devem ser tributadas separadamente (neste, o serviço relacionado com o aluguer de contentores não beneficiaria da aplicação da taxa reduzida do imposto, se considerado autonomamente, por não se enquadrar na referida verba).

**10.** A jurisprudência comunitária (o Tribunal de Justiça da União Europeia - TJUE) já se pronunciou em situações em que teve de se estabelecer se uma prestação seria de se considerar como composta (mas única) ou como várias (duas ou mais) prestações distintas.

**11.** Por exemplo, no Acórdão de 17 de janeiro de 2013, relativo ao processo C-224/11, pode ler-se nos parágrafos 29 a 31, o seguinte:

"29 Importa recordar que, para efeitos de IVA, cada prestação deve normalmente ser considerada distinta e independente, tal como resulta do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da diretiva IVA (v. acórdão de 27 de setembro de 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, n.º 14 e jurisprudência referida).

30 Não obstante, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em determinadas circunstâncias, várias operações formalmente distintas, suscetíveis de ser realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, à tributação ou à isenção, devem ser consideradas uma operação única quando não sejam independentes (acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C-425/06, Colet., p. I-897, n.º 51, e de 2 de dezembro de 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Colet., p. I-12359, n.º 23). Está em causa uma operação única, nomeadamente, quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial (acórdãos de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C-41/04, Colet., p. I-9433, n.º 22, e de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Colet., p. I-2697, n.º 23). É também o que sucede nos casos em que se deva considerar que um ou mais elementos constituem a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser vistos como uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal (acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colet., p. I-973, n.º 30, e Part Service, já referido, n.º 52).

31 Assim, o Tribunal de Justiça decidiu que não só cada prestação de serviços deve normalmente ser considerada distinta e independente como também que a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA (v., neste sentido, acórdãos CPP, já referido, n.º 29, e de 22 de outubro de 2009, Swiss Re Germany Holding, C-242/08, Colet., p. I-10099, n.º 51)".

**12.** Em conformidade com este entendimento, torna-se essencial determinar se, no caso em apreço, os serviços fornecidos formam uma prestação única economicamente indivisível, que seria artificial separar, ou se são constituídos

por diversas prestações de serviços individualizadas.

**13.** Ora, segundo o contrato apresentado (com efeitos a partir de 2 de abril de 2012), a Primeira contraente (a **LLL**) obriga-se a prestar à Segunda (a Requerente) o serviço de gestão de resíduos industriais, tal como definidos na legislação vigente, nas modalidades de recolha e transporte dos mesmos, sendo o serviço prestado nas instalações da Requerente, mediante a utilização de equipamentos (onde se inclui os contentores) nas condições comerciais definidas em proposta comercial previamente informada e acertada entre as partes.

**14.** Uma análise à referida proposta comercial permite aferir que se encontram definidos e individualizados três tipos de serviços equacionados em função de cada tipo de resíduo: o serviço de acondicionamento/aluguer (os equipamentos), de recolha/transporte e de tratamento/valorização, encontrando-se discriminado o preço de cada um deles.

Como a própria Requerente informa no pedido, os diversos serviços contratados são também faturados em documentos distintos (ou, se uma fatura incluir mais do que um serviço, estes são devidamente identificados/individualizados com a correspondente descrição e indicação do preço de cada um).

**15.** Ainda nos termos do contrato, a Requerente encontra-se, entre outras condições, obrigada a fazer uso normal e prudente dos equipamentos colocados à sua disposição para depósito dos resíduos, sendo responsável por todas as despesas com reparações e deterioração dos mesmos que resultem da sua incorreta utilização e/ou incêndio, raio ou explosão, que ocorra nas suas instalações, não os podendo, ainda, emprestar, ceder transferir, adaptar, transformar ou modificar sem autorização.

Enquanto a empresa prestadora dos serviços (**LLL**) encontra-se, também nos termos contratados, obrigada a transferir para destino final adequado os resíduos por si recolhidos nas instalações da Requerente, cumprindo a legislação aplicável à gestão de resíduos e a adotar os procedimentos adequados a uma gestão responsável e ambientalmente correta, realizando a prestação de serviços objeto do contrato através de meios materiais e humanos próprios ou de terceiros, por si coordenados e sob sua responsabilidade.

**16.** Ora, nas condições descritas, e salvo melhor opinião, deve-se concluir que estamos perante a contratualização de diversas prestações de serviços (distintas), não obstante constem no mesmo contrato de prestação de serviços, e não perante uma prestação única, economicamente indivisível ou cuja decomposição possa revestir um carácter artificial.

O próprio contrato (bem como as condições comerciais apresentadas e que fazem parte integrante do mesmo) já assim as considera, apresentando-as de forma discriminada, individualizada e independente, definindo o preço para cada uma, separadamente, e assim faturadas.

**17.** Assim sendo, é de considerar que a disponibilização de contentores para recolha de resíduos, efetuada no âmbito do presente contrato de prestação de serviços, consubstancia uma prestação de serviços de "aluguer de contentores" (ainda que estes se destinem ao armazenamento de resíduos ou ao seu acondicionamento para posterior recolha, como é o caso), extravasando o âmbito de aplicação da verba 2.22, da Lista I, anexa ao CIVA,

devendo, em conformidade, ser tributada à taxa normal de IVA, por aplicação do preceituado na alínea c) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do CIVA.

### **III - Conclusão**

**18.** No contrato apresentado, relacionado com a prestação de serviços de gestão de resíduos, encontram-se definidos/individualizados três tipos de serviços, em função de cada tipo de resíduo: o acondicionamento (contentores colocados à disposição da Requerente, nas suas instalações), de recolha/transporte e de tratamento/valorização.

O preço de cada um dos serviços encontra-se discriminado, sendo os mesmos faturados em documentos distintos (ou, incluindo uma fatura mais do que um serviço, estes são devidamente discriminados com a correspondente descrição e indicação do preço de cada um). No caso do aluguer dos contentores, o valor faturado varia em função da cubicagem e do período de aluguer.

**19.** Entende-se, no caso, que, embora as diversas operações constem no mesmo contrato de prestação de serviços, configuram prestações de serviços distintas e independentes, e não uma operação única, economicamente indivisível ou cuja decomposição possa revestir um carácter artificial. O próprio contrato (as condições comerciais apresentadas e que fazem parte integrante do mesmo) já aponta nesse sentido, ao apresentar as diversas prestações de serviços contratualizadas, de forma individualizada, definindo as condições específicas de cada uma delas e o preço correspondente de cada uma, devidamente discriminado. Também nas faturas, segundo indicado, os serviços são devidamente identificados individualmente, discriminando-se o preço correspondente a cada um, separadamente.

**20.** Assim sendo, é de concluir que a disponibilização de contentores para recolha de resíduos, efetuada no âmbito do contrato de prestação de serviços em apreço, consubstancia uma prestação de serviços de "aluguer de contentores", ainda que estes se destinem ao armazenamento de resíduos ou ao seu acondicionamento para posterior recolha (como é o caso), extravasando o âmbito de aplicação da verba 2.22, da Lista I, anexa ao CIVA, devendo, por conseguinte, ser tributada à taxa normal de IVA, por aplicação do preceituado na alínea c) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 18.º do CIVA.