

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: al. a) do n.º 1 do art. 18.º

Assunto: Taxas – Locação, «wet lease», de helicópteros para serviço de emergência médica, incluindo a tripulação dos helicópteros (pilotos) com exceção da tripulação médica, gestão da aeronavegabilidade permanente e manutenção das aeronaves.

Processo: nº 14170, por despacho de 2018-10-02, do Subdirector-Geral dos Serviços do IVA

Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre prestar a seguinte informação:

I - PEDIDO

1. A requerente é uma empresa com sede em Portugal que, no âmbito da sua atividade, se dedica à exploração e comercialização de meios aéreos, colocação de tripulantes e técnicos aeronáuticos, manutenção de aeronaves e equipamentos destinados essencialmente ao combate a incêndios, fotografia e filmagens aéreas, carga suspensa e operações de emergência médica.

2. O **LL**, I.P., no âmbito das suas atribuições e competências pretende celebrar um contrato com vista à locação de **xx** helicópteros para serviço de emergência médica, bem como a contratação dos respetivos serviços de operação, nos quais se inclui a tripulação dos helicópteros (pilotos), gestão da aeronavegabilidade permanente e manutenção das aeronaves.

3. A requerente respondeu ao concurso público para a Locação de Meios Aéreos e Aquisição de Serviços de Operação, Gestão de Aeronavegabilidade Permanente e Manutenção para o Serviço de Helicópteros de Emergência Médica do **LL**, I.P., com a referência n.º, que contém o respetivo Caderno de Encargos (.....), cujo contraente público será o **LL**, I.P.

4. De acordo com a cláusula ...ª do Caderno de Encargos, o objeto do contrato consiste na "locação pelo adjudicatário de **xx** aeronaves (helicópteros para serviço de Helicópteros de emergência médica), bem como a prestação pelo adjudicatário dos respetivos serviços de operação, gestão da aeronavegabilidade permanente e manutenção das aeronaves".

5. Nestes termos, o **LL**, I.P., pretende adquirir serviços de:

(i) Locação de **xx** aeronaves, entendendo-se como tais os helicópteros que reúnam as características, especificações e requisitos técnicos constantes do ao Caderno de Encargos;

(ii) Operação da aeronave, definida na cláusula ...ª, n.º .., alínea ..) do Caderno de Encargos como "o conjunto de todos os serviços necessários ao desempenho das missões identificadas na cláusula ...ª por parte do adjudicatário, o que inclui a realização dos voos das aeronaves, o fornecimento das respetivas tripulações e dos necessários combustíveis e outros consumíveis, nos termos da cláusula ...ª, bem como o respeito pelos

regimes e níveis de disponibilidade operacional previstos na cláusula ...^a ";

(iii) Gestão da aeronavegabilidade permanente das aeronaves; e,

(iv) A manutenção das aeronaves, que é definida na cláusula ...^a, n.º .., alínea ..) do Caderno de Encargos como "os serviços necessários para garantir a contínua navegabilidade das aeronaves, suas peças, componentes ou equipamentos, incluindo, mas não limitados à revisão, reparação, inspeção, substituição, modificação e retificação de anomalias das aeronaves ou suas peças, componentes ou equipamentos, nos termos previstos nas cláusulas ...^a e^a".

6. No âmbito da cláusula ...^a do Caderno de Encargos, os serviços a prestar pela requerente devem permitir a realização, por parte do **LL**, I.P., das seguintes missões:

(i) Transporte ao local da ocorrência de equipas de emergência médica e/ou de coordenação;

(ii) Evacuações de emergência do local da ocorrência de vítimas de acidentes, doença súbita ou catástrofes;

(iii) Transporte inter-hospitalar de doentes;

(iv) Transporte relacionado com a colheita de órgãos;

(v) Transporte relacionado com o serviço de TIP (Transporte Inter-hospitalar Pediátrico) do **LL**, I.P.; e

(vi) Deslocação entre as bases de operação, em Portugal continental.

7. Neste sentido, e no âmbito do contrato a celebrar, a requerente obrigar-se-á a operar as aeronaves para o desempenho das missões previstas no contrato que lhe sejam, em cada momento, determinadas pelo Departamento de Emergência Médica do **LL**, I.P., através do Centro de Orientação de Doentes Urgentes ("....."), nos termos da cláusula ...^o do Caderno de Encargos.

8. O desempenho destas missões compreende o transporte de equipas de emergência médica, do equipamento clínico e de quaisquer outras pessoas ou objetos necessários ou convenientes para a realização das mesmas. Salienta, contudo, que o pessoal e equipamento médico não são fornecidos pela requerente, mas sim pelo próprio **LL**, I.P., como descreve mais adiante.

9. Por sua vez, a cláusula^o do Caderno de Encargos estabelece um conjunto de obrigações do adjudicatário, no caso a requerente, que permitem definir o âmbito dos serviços que serão prestados pela requerente ao **LL**, I.P.

10. A este propósito, a requerente destaca as seguintes obrigações:

(i) Locação de quatro aeronaves;

(ii) Operação e manutenção das aeronaves nos termos da cláusula ...^a do Caderno de Encargos;

(iii) Gestão da aeronavegabilidade permanente e cedência temporária de aeronaves de substituição; e

(iv) Obrigação de disponibilidade operacional das aeronaves e respetiva tripulação.

- 11.** Adicionalmente, a requerente tem como obrigações a manutenção da validade de todos os certificados necessários à operação das aeronaves, bem como a conservação, zelo, higiene e segurança das instalações fixas e móveis da base de operações.
- 12.** No âmbito da operação, esclarece a cláusula^a do Caderno de Encargos que o adjudicatário, no caso a requerente, se sujeita à orientação técnica de emergência médica do **LL**, I.P., que será delegada ao médico que integra a equipa de emergência médica deste organismo, após a ativação da aeronave.
- 13.** A cláusula^o, n.º .. do Caderno de Encargos acrescenta, ainda, que o adjudicatário, no caso a requerente, fica responsável pelo controlo tático e operacional das aeronaves durante as missões, que respeitam meramente a questões relacionadas com o voo da aeronave e não com os serviços médicos que poderão ser prestados a bordo da mesma.
- 14.** Finalmente, a obrigação de operação abrange também o fornecimento de tripulações, nos termos da cláusula^a, n.º ... do Caderno de Encargos.
- 15.** Nos termos da referida disposição, a tripulação que o adjudicatário, neste caso a requerente, tem de fornecer no âmbito dos serviços prestados, é composta por dois pilotos por cada aeronave.
- 16.** Já as equipas clínicas compostas por médicos e enfermeiros, e os equipamentos e consumíveis médicos serão assegurados diretamente pelo **LL**, I.P., uma vez que tal disponibilização se encontra expressamente fora do âmbito do contrato a celebrar.
- 17.** Assim, no âmbito da operação da aeronave, a requerente considera não ser responsável pela contratação de pessoal e material médico, nem pela prática de atos médicos, sendo apenas responsável pela disponibilização e voo da aeronave, em consonância com a cláusula^a do Caderno de Encargos que trata da responsabilidade das partes.
- 18.** Relativamente ao preço do contrato, o mesmo deve ser pago com referência ao número de horas de voo e inclui todos os custos, encargos e despesas necessários à integral execução de todas as obrigações emergentes do contrato, cuja responsabilidade não esteja expressamente atribuída ao **LL**, I.P.
- 19.** Todos estes serviços deverão ser executados em território continental português, nos termos da cláusula^a, n.º ... do Caderno de Encargos.
- 20.** Assim, em suma, e sem prejuízo de uma análise mais detalhada do Caderno de Encargos, a requerente conclui que irá prestar serviços de locação, operação e manutenção da aeronave, estando essencialmente obrigada à disponibilização das aeronaves nos termos do contrato, e pela sua operação em voo.
- 21.** Pela negativa, importa também referir que estão, designadamente, excluídos do âmbito dos serviços prestados pelo adjudicatário, ou seja a requerente, a constituição de equipa médica. Assim, os atos médicos que venham a ser praticados a bordo de aeronaves, a contratação, organização e direção do pessoal médico a bordo das mesmas, e a aquisição de material e equipamento médico serão da exclusiva responsabilidade do **LL**, I.P.
- 22.** Nesta sequência, com o presente pedido de informação vinculativa, a requerente pretende obter segurança jurídica quanto ao tratamento a aplicar

em sede de IVA às operações descritas.

II - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO EFETUADA PELA REQUERENTE

23. A requerente considera que a locação em análise configura um «wet lease» (leasing operacional que inclui a disponibilização da aeronave, tripulação e manutenção), com ressalva de que a tripulação médica é disponibilizada pelo próprio **LL**, I.P., que fica responsável pela prestação dos serviços médicos.

24. Alega, ainda, que em sede de IVA o «wet lease» está relativamente estabilizado em Portugal, sendo o mesmo tributado à taxa normal de 23%.

25. Pelo que, entende ser de afastar a aplicação ao caso em apreço da alínea 5) do artigo 9.º do CIVA que prevê uma isenção de IVA para o *"transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados, efetuado por organismos devidamente autorizados"*.

26. Nesse sentido, argumenta que a orientação técnica de emergência médica do **LL**, I.P., através do Centro de Doentes Urgentes ("...") fica delegada no médico que integra a equipa de emergência médica, que se encontra ao serviço do **LL**, I.P., estando sujeita à organização, direção e poder disciplinar da parte deste.

27. Assim, a responsabilidade da requerente limita-se ao controlo tático e operacional das aeronaves, ou seja, das matérias relativas à pilotagem do avião, como é o caso de decidir se, por razões de segurança, a aeronave pode ou não descolar.

28. Razões pelas quais a requerente conclui que se está perante uma locação de meio de transporte, incluindo condutor, e não numa prestação de serviços de transporte de doentes.

29. Face ao exposto, entende que deverá liquidar IVA, à taxa normal do imposto, aquando da emissão das suas faturas ao **LL**, I.P., para suporte dos serviços prestados no âmbito do contrato a assinar entre as partes, e que tem como base o Caderno de Encargos.

III - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

30. Verifica-se que se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade mensal, pela atividade de "transportes aéreos de passageiros", CAE 51100, desde 2008-01-02, indicando realizar simultaneamente operações sujeitas a imposto e dele não isentas e operações isentas, que não conferem o direito à dedução, utilizando como método de dedução a afetação real de parte dos bens.

31. De harmonia com a alínea 5) do artigo 9.º do Código do IVA (CIVA) está isento o *"transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efetuado por organismos devidamente autorizados"*. Esta norma resulta da transposição da alínea p) do n.º 1 do artigo 132.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro).

32. Considera-se «doente» "a pessoa que, no âmbito da prestação de cuidados de saúde, requer, durante o transporte, recursos humanos, veículo e equipamento adequados ao seu estado ou condição", conforme decorre da

alínea a) do artigo 2.º do Regulamento de Transporte de Doentes, aprovado pela Portaria n.º 260/2014, de 15 de dezembro.

33. Por seu turno, considera-se «ambulância aérea» a aeronave que efetue o transporte de pacientes ambulatoriais ou outros pacientes que necessitem de cuidados especiais durante o voo, ou transporte de órgãos humanos, e que esteja munida de equipamento médico necessário, fixo ou portátil, que possa ser utilizado por pessoal médico com formação adequada, por força da alínea q) do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 289/2003, de 14 de novembro, o qual estabelece um conjunto de normas aplicáveis aos operadores de aeronaves civis com sede em território nacional que efetuem transporte aéreo comercial.

34. Adicionalmente, apenas beneficiam da isenção as prestações de serviços descritas na alínea 5) do artigo 9.º do CIVA realizadas por organismos devidamente autorizados para o efeito.

35. Ora, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º, são atribuições do **LL**, I.P. definir, organizar e coordenar as atividades e o funcionamento do sistema integrado de emergência médica, assegurando a sua articulação com os serviços de urgência e ou emergência nos estabelecimentos de saúde, no que respeita, nomeadamente, à "referenciação e transporte de urgência/emergência" [vide alínea b)].

36. Destacam-se, ainda, as seguintes atribuições daquela entidade previstas no n.º do artigoº do aludido diploma:

- Coordenar no Ministério da Saúde as atividades conducentes à definição de políticas nos domínios da emergência médica e do transporte de urgência e ou emergência [vide alínea a)];
- Assegurar a prestação de cuidados de emergência médica em ambiente pré-hospitalar e providenciar o transporte para as unidades de saúde adequadas [vide alínea c)];
- Promover a adequação do transporte inter-hospitalar do doente urgente/emergente [vide alínea f)].

37. Decorre, assim, das referidas disposições, que o **LL**, I.P., é o organismo devidamente autorizado para assegurar o transporte de doentes, estando a requerente, apenas obrigada a ceder o gozo temporário e exclusivo das aeronaves, mediante retribuição a pagar por aquela entidade.

38. O n.º ... da cláusulaª do Caderno de Encargos estabelece que as aeronaves e a respetiva tripulação devem ser aptas a desempenhar, designadamente, as seguintes missões:

- a) Transporte ao local da ocorrência de equipas de emergência médica e/ou de coordenação;
- b) Evacuação de emergência do local da ocorrência de vítimas de acidentes, doença súbita ou catástrofes;
- c) Transporte inter-hospitalar de doentes;
- d) Transporte relacionado com a colheita de órgãos;
- e) Transporte relacionado com o serviço de (transporte Inter-Hospitalar Pediátrico) do **LL**, I.P.;
- f) Missões de deslocação entre as Bases de Operação, em Portugal

continental.

39. Por seu turno, acrescenta o n.º ... da referida cláusula que o desempenho das missões compreende, designadamente, o transporte de equipas de emergência médica, do equipamento clínico e de quaisquer outras pessoas ou objetos necessários ou convenientes para a respetiva realização.

40. A requerente gere a aeronavegabilidade permanente e manutenção das aeronaves, suas peças e equipamentos, conforme resulta da Cláusulaª do Caderno de Encargos, de modo a assegurar a contínua navegabilidade das aeronaves, consubstanciada na sua inteira e permanente aptidão para desempenhar, potencialmente, qualquer uma das missões previstas na cláusulaª daquele documento.

41. Para concretizar as missões supra referidas a requerente obriga-se a realizar as seguintes operações, conforme decorre da cláusulaº do caderno de Encargos:

(i) Locação de quatro aeronaves;

(ii) Operação e manutenção das aeronaves nos termos da cláusulaª do Caderno de Encargos;

(iii) Gestão da aeronavegabilidade permanente e cedência temporária de aeronaves de substituição;

(iv) Obrigação de disponibilidade operacional das aeronaves e respetiva tripulação (dois pilotos por aeronave);

(v) Manutenção da validade de todos os certificados necessários à operação das aeronaves, bem como a conservação, zelo, higiene e segurança das instalações fixas e móveis da base das operações.

42. Face ao exposto, afigura-se que aquilo que está em causa no caso em apreço é a disponibilização ao **LL**, I.P., de aeronaves certificadas para operações de emergência médica e para ambulância aérea, com equipamento necessário à execução daquelas missões, em condições operativas, sendo contudo, quer a certificação, quer o equipamento sanitário e médico assegurados pelo **LL**, I.P., de modo a que este assegure que o transporte de doentes é realizado em conformidade com as respetivas atribuições (ver pontos 35 a 37).

43. No que respeita à qualificação do contrato, importa chamar à colação o Regulamento n.º 32/2003, do Instituto Nacional de Aviação Civil (atualizado e republicado pelo Regulamento n.º 832/2010, de 8 de novembro), que estabelece as condições complementares de aprovação de aeronaves utilizadas em transporte aéreo em regime de contrato de locação entre operadores nacionais e entre operadores nacionais e operadores comunitários ou operadores de países terceiros, conforme decorre do seu artigo 1.º.

44. A este respeito e por força do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do Regulamento n.º 32/2003, importa fazer referência ao Regulamento (CEE), n.º 3922/91, do Conselho de 16 de dezembro de 1991 (versão atualizada pelo Regulamento (CE) n.º 859/2008 da Comissão, de 20 de agosto), relativo à harmonização de normas técnicas e dos procedimentos administrativos no sector da aviação civil, o qual define, no OPS 1.165, «Locação com tripulação (wet lease)» como o contrato de locação em que avião é operado ao abrigo do COA do locador.

- 45.** É importante assinalar que, tal como refere a requerente, o pessoal e equipamento médico não é fornecido por esta, mas sim pelo próprio **LL**, I.P., encontrando-se sujeita à orientação técnica de emergência médica daquele, a qual é delegada no médico que integra a equipa de emergência médica após ativação da aeronave.
- 46.** A responsabilidade da requerente fica assim limitada ao controlo tático e operacional das aeronaves, ou seja, às matérias relativas à pilotagem do avião, entre as quais se destacam a decisão de descolagem do mesmo.
- 47.** Face aos elementos supra expostos, afigura-se que o contrato que a requerente celebra com o **LL**, I.P., não consubstancia uma prestação de serviços de *"transporte de doentes ou feridos em ambulâncias ou outros veículos apropriados efetuado por organismos devidamente autorizados"*, conforme exige a alínea 5) do artigo 9.º do CIVA, mas sim um contrato de locação com tripulação, designado por «wet lease».
- 48.** Pelo mesmo motivo se encontra afastada a aplicação da verba 2.14 que tributa à taxa reduzida o transporte de passageiros, incluindo o aluguer de veículos com condutor, uma vez que não está em causa, na esfera da requerente, o transporte de passageiros.
- 49.** Em suma, afigura-se que a requerente intervém, num primeiro momento, disponibilizando as aeronaves (com os respetivos pilotos) ao **LL**, I.P., proporcionando-lhe o gozo temporário e exclusivo das mesmas, sendo este, num segundo momento, embora concomitante, a prestar o serviço de transporte de doentes, a que está legalmente habilitado.
- 50.** Efetivamente é ao **LL**, I.P., que cabe o transporte dos doentes ou feridos nas aeronaves por ele locadas para esse efeito, sendo responsável pelos cuidados médicos e fornecendo o pessoal e equipamento médico para o efeito.
- 51.** Esta norma resulta da transposição da alínea 5) do Anexo III, da Diretiva IVA, que contempla a possibilidade dos Estados Membros aplicarem uma taxa reduzida, de acordo com o artigo 98.º ao "transporte de pessoas e respetiva bagagem".

III - CONCLUSÃO

- 52.** A prestação de serviços realizada pela requerente resulta de um contrato de locação de aeronave com tripulação, denominado «wet lease», celebrado com o **LL**, I.P.
- 53.** Para além da obrigação principal de cedência das aeronaves, a requerente encontra-se vinculada, por força daquele contrato, à realização de um acervo de prestações acessórias que se destinam a assegurar o voo e operacionalização permanente daqueles aparelhos.
- 54.** Por seu turno, cabe ao **LL**, I.P., prestar os serviços de transporte dos doentes e feridos, utilizando para o efeito as aeronaves locadas, ficando responsável pelos cuidados médicos e pelo fornecimento do pessoal e equipamento médico.
- 55.** Por conseguinte, a prestação de serviços realizada pela requerente ao **LL**, I.P., não consubstancia um transporte de doentes ou feridos, ou de passageiros, mas sim uma locação de aeronaves com tripulação mediante a qual estas se encontram permanentemente disponíveis e operacionalizáveis,

de acordo com as necessidades e sob orientação do **LL**, I.P., pelo que não beneficia de enquadramento na alínea 5) do artigo 9.º do CIVA, sendo uma operação sujeita a imposto e dele não isenta, tributada à taxa normal (23%), prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.