

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: CIVA

Artigo: Artigo 2.º

Assunto: Incidência subjetiva - Empresa municipal

Processo: **n.º 15190**, por despacho de 2023-04-11, da Diretora de Serviços do IVA (por subdelegação)

Conteúdo:

1. A requerente, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, desde 2021-01-01, exerce a atividade principal de "Construção de Edifícios (Residenciais e não Residenciais), CAE:41200 e como atividades secundárias "Arrendamento de Bens Imobiliários", CAE: 68200 e Construção de Outras Obras de Engenharia Civil, N.E., declarando realizar operações que conferem direito à dedução.

2. Refere a requerente na sua exposição, o seguinte:

i. "A [...] é uma empresa local de promoção de desenvolvimento local e regional que tem por objeto social a gestão de operações de reabilitação urbana, nomeadamente através da promoção, manutenção e conservação de infraestruturas urbanísticas e gestão urbana e renovação e reabilitação urbanas e gestão do património edificado, na sua área de intervenção, bem como a promoção de intervenções de reabilitação urbana de espaço público, infraestruturas e edifícios na área de reabilitação urbana de ...".

ii. "O Plano de 2019 prevê que a [...] será incumbida de promover um conjunto de intervenções de reabilitação urbana na área de reabilitação urbana de [...] referentes aos seguintes eixos prioritários das Grandes Opções de Plano para a Cidade 2018/2021: Habitação a renda acessível de iniciativa pública; Escolas e Creches; Centros de Saúde; e Outros equipamentos sociais e espaço público."

iii. "A [...] irá promover as intervenções de reabilitação urbana de que seja encarregue pela Câmara Municipal, cabendo-lhe, nesse âmbito, desenvolver todas as atividades indispensáveis às mesmas e à concretização da finalidade estipulada pela Câmara de [...], nomeadamente, a elaboração de projetos e execução, gestão e fiscalização das empreitadas, desde a conceção até à receção provisória da obra, através da contratação, adjudicação e gestão dos contratos de empreitada e prestações de serviços com esta conexas."

iv. Para tanto, e atento o propósito de incumbir a [...] de promoção da totalidade do ciclo de vida das intervenções de reabilitação urbana - projeto, fiscalização e empreitada, foram celebrados entre o Município e a [...], contratos de prestação de serviços na modalidade de mandato, para a promoção das referidas intervenções de reabilitação urbana (v.g. empreitadas).

v. Assim, a [...] celebrou com o Município quatro Contratos de Mandato para 2019, abrangendo a realização de empreitadas no âmbito dos já referidos eixos prioritários das Grandes Opções do Plano para a Cidade 2018/2021 (...).

vi. Os serviços prestados pela [...] no âmbito dos Contratos de Mandato reconduzem-se à previsão da alínea b) do n.º 1 do art. 48º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, subsumindo-se a forma da sua prestação à

prevista no n.º 2 do art. 36º do mesmo diploma, configurando prestações de serviços."

vii. A prestação da [...] será feita por recurso ao mercado e a preços de mercado, em cumprimento do disposto no n.º 2 do art. 36º da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto.

viii. As intervenções de reabilitação urbana a realizar pela SRU no âmbito dos Contratos de Mandato inscrevem-se no desiderato de reabilitação urbana através da realização de obras de remodelação ou beneficiação dos sistemas de infraestruturas urbanas, dos equipamentos e dos espaços urbanos ou verbas de utilização e de obras de construção, reconstrução, ampliação, alteração, conservação ou demolição dos edifícios."

ix. Para a realização das referidas obras de reabilitação urbana, a [...] desencadeia os adequados procedimentos de contratação com empreiteiros e outras entidades, celebrando os respetivos contratos e assegurando a gestão das obras desde a sua conceção até à receção das mesmas por parte do Município.

x. Em concreto, durante a execução da obra, a [...] centraliza todas as compras necessárias à sua realização, pagando aos fornecedores as respetivas faturas e tomando diligências junto do empreiteiro e dos demais fornecedores, necessárias à boa execução das obras a serem entregues ao Município.

xi. Neste âmbito, a [...] adquire bens e serviços diversos, desde empreitadas, serviços de arquitetura ou quaisquer outras prestações tidas por indispensáveis para assegurar a realização das obras em apreço.

xii. "... foi também celebrado entre a [...] e o Município de [...] um Contrato-Programa o qual define a missão e as responsabilidades assumidas pela empresa municipal, bem como o respetivo subsídio atribuído para esse efeito (...).

xiii. No âmbito da sua atividade, a [...] celebrou contratos de arrendamento de imóveis para habitação destinados a pessoas carenciadas e celebrou também contratos de comodato com o Município de Lisboa referentes a outras frações, para o seu posterior arrendamento (por parte do Município) no âmbito do Programa Renda Convencionada.

xiv. Apesar de não ter questões quanto ao enquadramento das operações descritas no ponto imediatamente anterior, a [...] refere aqui as mesmas dado entender que tais operações devem ser consideradas para efeitos da resposta à questão colocada sobre o direito à dedução do IVA incorrido na aquisição dos recursos utilizados para a sua atividade.

xv. A [...] pretende ser esclarecida sobre o regime de IVA aplicável aos serviços a prestar ao Município de [...], no âmbito dos Contratos de Mandato, incluindo quanto à taxa de IVA aplicável e também no que se refere à aplicabilidade da regra de inversão do sujeito passivo nos débitos e efetuar ao Município.

xvi. Adicionalmente, a [...] pretende saber qual o enquadramento a dar ao subsídio à exploração atribuído pelo Município nos termos do Contrato-Programa celebrado.

xvii. "Considerando o enquadramento a conferir às operações e situações acima descritas (...) e atento também o regime de IVA aplicável aos contratos

de arrendamento e de comodato (...), a SRU pretende ainda ser informado sobre os procedimentos a adotar a nível do direito à dedução do IVA incorrido nas aquisições de bens e serviços necessários à sua atividade."

Regime jurídico das entidades empresarias locais

3. Nos termos da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, que aprova o Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais (RJAEPL), as empresas locais são pessoas coletivas de direito privado, regendo-se pelas disposições desse regime, pela lei comercial, pelos respetivos estatutos e, subsidiariamente, pelo regime do setor empresarial do Estado.

4. As empresas locais, são criadas e extintas por deliberação dos municípios e detidas integralmente por um município, associação de municípios ou as áreas metropolitanas, que sobre elas exercem poderes de tutela, prosseguindo obrigatoriamente funções inseridas nas atribuições daqueles municípios, estando, ainda, sujeitas às suas orientações estratégicas, nomeadamente, conforme o disposto no n.º 2 do RJAEPL, o qual reitera que a "atividade empresarial local é desenvolvida pelos municípios, pelas associações de municípios, independentemente da respetiva tipologia, e pelas áreas metropolitanas, através dos serviços municipalizados ou intermunicipalizados e das empresas locais".

5. De acordo com o Ofício-Circulado n.º 30159, de 18 de junho de 2014, divulgado pela Área de Gestão Tributária do IVA, as empresas locais quando atuem com prerrogativas de autoridade, podem beneficiar do regime de não sujeição a IVA constante no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA).

6. Apesar de tais empresas se encontrarem sujeitas a princípios de gestão privada, tal não impede que se configurem, também, como entidades públicas para efeitos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, designadamente quando se trata de uma empresa local detida unicamente por um município, o qual sobre ela exerce poderes de tutela, prosseguindo funções inseridas nas atribuições daquele município e estando sujeitas as suas orientações estratégicas.

Operações efetuadas pelas empresas locais

7. As operações efetuadas pelas empresas locais, no âmbito das atribuições que lhes estão cometidas, podem, face ao CIVA, merecer enquadramento distintos, a saber:

a) Operações efetuadas no exercício dos poderes de autoridade, nomeadamente, as que dizem respeito à aplicação de coimas, cobrança de taxas, que, quando efetuadas pelas empresas locais se enquadram na não sujeição prevista no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA e, por esse facto, não conferem o direito o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, necessários à execução destas operações, nos termos do artigo 20.º do CIVA, incluindo operações que não decorrem do exercício de uma atividade económica, nomeadamente a manutenção e limpeza de parques e jardins públicos, de arruamentos e estradas, de edifícios e outros espaços públicos, ou seja, prestações de serviços efetuadas no âmbito do interesse público em geral que se encontram fora do campo do imposto.

b) Operações que decorrem do exercício de uma atividade económica, em conformidade com a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, de forma significativa e em concorrência com as entidades privadas que, pelo facto de se enquadrarem nas isenções previstas no artigo 9.º do CIVA, não conferem o

direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, necessários à sua execução, nos termos do artigo 20.º do CIVA.

c) Operações que decorrem do exercício de uma atividade económica, em conformidade com o n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, de forma significativa e em concorrência com as entidades privadas que, pelo facto de se tratarem de operações tributadas nos termos gerais, conferem o direito à dedução do IVA suportado nas aquisições de bens e serviços, necessários à sua execução, nos termos do artigo 20.º do CIVA.

8. Em face da diversidade de operações levadas a efeito no quadro dos contratos de mandato, as operações (contratações relativas às adjudicações) referidas no n.º 2 do artigo 36.º do RJAELPL, respeitam a contratações das empresas locais pelos Municípios, com vista à realização de prestações de serviços ou fornecimentos de bens, operações essas que, cumprindo os pressupostos de incidência, devem ser sujeitas a tributação nos termos gerais.

9. No caso dos contratos de mandato que determinam a realização de empreitadas de reabilitação e conservação, mediante uma contrapartida financeira, estas operações configuram prestações de serviços para efeitos do IVA, na aceção do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

10. Assim, a realização das operações no quadro dos contratos de mandato, o n.º 4 do artigo 4.º do CIVA, estabelece que quando "a prestação de serviços for efetuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador dos serviços."

11. Portanto, nas situações em que a prestação de serviços é realizada por um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador dos serviços.

12. Deste modo, o mandatário, ao adquirir os serviços do prestador, está também a prestar um serviço ao mandante. Assim sendo, teremos duas operações, uma quando o mandatário presta serviços ao mandante e outra quando adquire serviços no mercado que se destinam a ser utilizados pelo mandante.

Obras de reabilitação e conservação efetuadas pelas empresas locais

13. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, aplica-se a taxa reduzida de 6% às importações, transmissões de bens e prestações de serviços constantes da Lista I anexa ao mesmo código.

14. No CIVA encontramos um conjunto de benefícios concedidos às empreitadas de bens imóveis que se consubstanciam na aplicação da taxa reduzida de 6%, entre eles, o previsto na verba 2.19 da Lista I Anexa ao CIVA que determina a aplicação da taxa reduzida de IVA de 6% às "empreitadas de bens imóveis em que são donos da obra autarquias locais, empresas municipais cujo objeto consista na reabilitação e gestão urbanas detidas integralmente por organismos públicos, associações de municípios, empresas públicas responsáveis pela rede pública de escolas secundárias ou associações e corporações de bombeiros, desde que, em qualquer dos casos, as referidas obras sejam diretamente contratadas com o empreiteiro."

15. Da redação desta verba resulta que estão abrangidas pela taxa reduzida as empreitadas de construção, reabilitação ou conservação de bens imóveis que sejam contratadas diretamente com o empreiteiro por autarquias locais, associações de municípios, associações e corporações de bombeiros, empresas

locais de reabilitação e gestão urbana e empresas públicas responsáveis pela rede públicas de escolas secundárias.

16. A requerente, tendo por atribuições as atividades a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 48.º da Lei n.º 50/2012, preenche os requisitos para ser qualificada como empresa local cujo objeto consiste na reabilitação e gestão urbana.

17. Assim, pode beneficiar da aplicação da taxa reduzida nas empreitadas de reabilitação urbana realizadas na sua área de intervenção, nomeadamente em habitação social, por aplicação da verba 2.19 da Lista I anexa ao CIVA.

18. Convém esclarecer que, no âmbito dos contratos de mandato celebrados entre a Câmara Municipal e a requerente, que é aplicável a taxa reduzida de 6% nas empreitadas de reabilitação urbana ao serem posteriormente faturadas à Câmara Municipal, dado as operações em causa terem enquadramento na verba 2.19 da Lista I anexa ao CIVA.

Aplicação da regra de inversão nos serviços de construção civil

19. De acordo com a alínea j) do n.º 1 do artigo 2º do CIVA, são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmam o direito à dedução total ou parcial do imposto, quando sejam adquirentes de serviços de construção civil, incluindo a remodelação, reparação, manutenção, conservação e demolição de bens imóveis, em regime de empreitada ou subempreitada.

20. Significa que, nos casos aí previstos, há inversão do sujeito passivo, cabendo ao adquirente dos serviços a liquidação do IVA que se mostre devido mediante aplicação da taxa que lhe corresponder ao valor tributável da operação.

21. Nos termos do Ofício-Circulado n.º 30.101, de 2007.05.24, da Direção de Serviços do IVA, nomeadamente do respetivo ponto 1.2, para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que, cumulativamente:

a) se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil;

b) o adquirente seja sujeito passivo do IVA em Portugal e aqui pratique operações que confirmam, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA.

22. No caso dos adquirentes sujeitos passivos mistos, isto é, os que pratiquem operações que conferem o direito à dedução e operações que não conferem esse direito e, independentemente do método utilizado para o exercício do direito à dedução, há lugar à inversão do sujeito passivo, nos termos do ponto 1.6.3, do referido Ofício-Circulado.

23. O mesmo Ofício-Circulado, refere no ponto 1.6.4 que as pessoas coletivas de direito público apenas são sujeitos passivos de IVA porque praticam determinado tipo de operações que não são abrangidas pelo conceito de não sujeição a que se refere o artigo 2º n.º 2 do CIVA ou que o são face ao n.º 3 do mesmo artigo 2º, pelo que só há lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços diretamente relacionados com a atividade sujeita, devendo, para o efeito, tais entidades informar o respetivo prestador.

24. No caso de se tratar de aquisições de serviços de construção que concorrem, simultaneamente, para atividades sujeitas a imposto e que conferem o direito à dedução e atividades não sujeitas a imposto, há lugar à inversão do sujeito passivo.

25. Deste modo, a aplicação da regra da inversão do sujeito passivo nos serviços de construção civil a que se refere a alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não se aplica quando a aquisição daqueles serviços estiver diretamente relacionada com a atividade não sujeita, cabendo ao prestador dos serviços liquidar o IVA que se mostre devido.

26. Por último, deve referir-se que incumbe às autarquias e as empresas locais, nos termos do mesmo Ofício-Circulado, informar o respetivo prestador de quais os serviços que estão, ou não, abrangidos por esta regra de inversão.

27. Assim, relativamente aos débitos efetuados pela requerente à Câmara Municipal, relacionados com as empreitadas de conservação e reabilitação urbana, esclarece-se o seguinte:

i) Se os serviços dizem exclusivamente respeito a situações não sujeitas, porque efetuadas no âmbito dos poderes de autoridade a que se refere o n.º 2 do artigo 2.º do CIVA não há lugar à regra da inversão, devendo o prestador liquidar o IVA devido. Nestas situações, o adquirente (Câmara Municipal) deve informar o prestador dos serviços de que a tais trabalhos não se aplica a regra de inversão;

ii) Se os serviços dizem respeito a situações sujeitas a imposto ainda que dele isentas, há lugar à aplicação da inversão, devendo o adquirente (auto)liquidar o IVA devido.

Subsídios à exploração no âmbito do contrato programa

28. O enquadramento a dar pelo Ofício-Circulado n.º 30159 de 2014, aos subsídios à exploração atribuídos pela Câmaras Municipais, no âmbito dos contratos celebrados entre os municípios e as empresas locais, a que se referem os artigos 47.º e 50.º do RJAEPL, versa no sentido de que uma mera transferência financeira entre duas pessoas coletivas de direito público, bem como a transferência operada entre uma pessoa coletiva de direito público e uma de direito privado, na qual a primeira detém a totalidade do capital ou uma posição dominante, efetuada no quadro de uma transferência de atribuições entre ambas que, quando exercidas pela entidade cedente, constituem atividades fora do campo de incidência do imposto, não configura uma contraprestação de uma prestação de serviços e por conseguinte não é tributada em IVA.

29. Ou seja, no âmbito dos referidos contratos programa celebrados entre os municípios e as empresas locais, nas situações de transferência de responsabilidades/atribuições de um município para uma empresa local, quando tais participações revistam a natureza de subsídios à exploração, as mesmas não são sujeitas a tributação.

30. Na situação em análise, o contrato programa constante do "documento n.º 5" em anexo ao pedido de informação vinculativa prevê a concessão de um subsídio à exploração como contrapartida das incumbências cometidas à requerente nos termos da respetiva cláusula primeira, onde se descreve como missão desta "a gestão de operações de reabilitação urbana, nomeadamente através da promoção, manutenção e conservação de infraestruturas

urbanísticas e gestão urbana e renovação e reabilitação urbanas e gestão do património edificado, na sua área de intervenção, bem como a promoção de intervenções de reabilitação urbana de espaço público, infraestruturas e edifícios na área de reabilitação urbana de [...] de que seja encarregue pela Câmara Municipal."

31. Ora, estas incumbências encontram-se, como refere a requerente, abrangidas pelo disposto no n.º 2 do artigo 36.º da RJAELPL, respeitando a adjudicação de aquisições de bens ou serviços, locações, fornecimentos ou empreitadas, as quais, de acordo com o disposto na referida norma, não podem originar a transferência do município para a requerente de quaisquer quantias para além das devidas pela prestação contratual desta a preços de mercado. Mais, o n.º 3 do citado normativo impede as referidas adjudicações de integrar os contatos programa previstos nos artigos 47.º e 50.º, considerando o n.º 4 que os montantes pagos ao abrigo dos contratos de adjudicação não constituem subsídios à exploração.

32. Neste sentido, se o montante concedido ao abrigo do contrato programa conforme "documento n.º 5" em anexo ao pedido de informação anexo respeitar o disposto nos artigos 49.º e 50.º tendo em vista a promoção do desenvolvimento local e regional, não configura uma contraprestação de uma prestação de serviços e por conseguinte não é tributado em IVA.

Arrendamento imóveis

33. Em matéria de enquadramento em IVA, a locação de imóveis (arrendamento), de acordo com a alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, conjugado com o n.º 1 do artigo 4.º, ambos do CIVA, é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA.

34. No entanto, o princípio geral segundo o qual o imposto é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto prevê determinadas derrogações, entre os quais a alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta, independentemente da natureza jurídica do negócio e do estatuto do locador.

35. A isenção na locação de bens imóveis, prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, opera apenas nas situações em que se está perante a mera disponibilização do imóvel ou parte do mesmo pelo locador, conferindo ao locatário o direito exclusivo de o ocupar como se lhe pertencesse, por um período de tempo acordado e em contrapartida de uma remuneração acordada.

36. Assim, a locação de bens imóveis para habitação, incluindo a efetuada no âmbito de contrato de comodato, configura uma prestação de serviços, nos termos do artigo 4º do CIVA, sujeita a IVA, mas dele isenta ao abrigo da alínea 29) do artigo 9º do Código.

Direito à dedução do imposto

37. A natureza jurídica da requerente, não lhe retira a priori a suscetibilidade de ser sujeito passivo de IVA, na medida em que exerça uma atividade económica.

38. Deste modo, relativamente ao direito à dedução do IVA, importa destringir no âmbito das atividades exercidas pela requerente, as operações não sujeitas, as operações sujeitas e tributadas, e ainda as que, embora

sujeitas, beneficiam de isenção de imposto.

39. Os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução estão previstos nos artigos 19.º e 20.º do CIVA, daí resultando que, para que o IVA suportado possa ser dedutível, as correspondentes aquisições de bens e serviços devem ter uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem esse direito.

40. Daí que, é integralmente dedutível o IVA suportado na aquisição de bens e serviços direta e exclusivamente imputados às operações ativas que originam liquidação de imposto com direito à dedução.

41. Realizando, simultaneamente, operações que não conferem o direito à dedução e operações que conferem esse direito, a requerente qualifica-se como sujeito passivo misto, obrigado, para efeitos do direito à dedução, à disciplina do artigo 23.º do CIVA.

42. Deste modo e de acordo com os esclarecimentos emitidos através do Ofício Circulado n.º 30159 de 2014, "No universo das atividades exercidas pelas empresas locais, com particular destaque para os contratos programa a que se refere os artigos 47.º e 50.º do RJAELPL, verifica-se a existência de operações fora do campo de incidência do imposto não decorrentes do exercício de atividades económicas, cujo imposto suportado não é dedutível, pelo que, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, é obrigatório o apuramento do imposto através do método de afetação real previsto no n.º 2 do mesmo artigo."

"Relativamente ao imposto em que as empresas locais incorram, por força das restantes atividades que levam a cabo no exercício da sua atividade, podem aquelas optar por efetuar a dedução dos bens e serviços de utilização mista, caso efetuem em simultâneo operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito, utilizando para tal o método de afetação real previsto no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, ou método da percentagem de dedução constante no n.º 4 do mesmo artigo."