

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.16º - Valor tributável nas operações internas .
- Assunto: Valor Tributável - Tarifa social
- Processo: 24931, com despacho de 2023-10-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: O presente pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, pelo sujeito passivo "[]" (doravante Requerente), com o número de identificação fiscal "[]", prende-se com a taxa de IVA a aplicar nas faturas a emitir ao Município de "[]", referente à diferença de valores entre a tarifa normal e a tarifa social atribuída ao consumidor final das prestações de serviços de águas, saneamento e resíduos urbanos.

Sobre o assunto, cumpre informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1. A Requerente é uma empresa municipal que exerce, a título principal, a atividade que tem por base o CAE 36002 - "Distribuição de água" e, a título secundário, as atividades que têm os seguintes códigos de atividade:

CAE 37001 - "Recolha e drenagem de águas residuais";

CAE 38112 - "Recolha de outros resíduos não perigosos";

CAE 81292 - "Outras actividades de limpeza, n.e.";

CAE 81300 - "Actividades de plantação e manutenção de jardins".

2. Em sede de IVA tem enquadramento no regime normal de tributação, com periodicidade mensal, por opção, desde 2006.01.01.

II - O PEDIDO

3. No presente pedido de informação vinculativa a Requerente refere que "()" celebrou um Protocolo para apoio às pessoas e famílias carenciadas através da aplicação da tarifa social no Concelho de "[]" (doc. em anexo), com o seu acionista maioritário (51% das ações) - Município de "[]", para dar cumprimento ao Decreto-Lei n.º 147/2017 de 5 de dezembro, com a redação dada pela Lei n.º 75-B/2020 que veio estabelecer o regime de atribuição de tarifa social para a prestação dos serviços de águas a atribuir pelo município territorialmente competente e a aplicar a clientes finais do fornecimento dos respetivos serviços, abrangendo também o abastecimento de água, saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos urbanos".

4. Tendo em conta o Protocolo estabelecido entre as partes refere a Requerente que o valor que fatura ao Município de "[]", consiste na diferença entre a tarifa normal e a tarifa social, tendo por base o mapa mensal dos valores faturados com tarifários de benefício.

5. Dado que nas faturas emitidas mensalmente ao consumidor final, a

Requerente procede à liquidação do IVA das tarifas fixas e variáveis de água à taxa reduzida e que considera como não sujeitas a imposto, de acordo com o artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), as tarifas fixas e variáveis de saneamento e resíduos urbanos, vem solicitar esclarecimento sobre se na faturação a emitir ao Município de "[]" no âmbito do protocolo acima mencionado, pode seguir os mesmos trâmites da faturação mensal que efetua ao consumidor final.

6. Em anexo ao pedido de informação vinculativa a Requerente envia os seguintes documentos:

- Cópia do "Protocolo para apoio às pessoas e famílias carenciadas através da aplicação da tarifa social", celebrado entre o Município de "[]" e a Requerente;
- Mapa dos "Valores faturados com tarifários de benefício".

III - ANÁLISE E ENQUADRAMENTO LEGAL

Breve referência ao Decreto-Lei n.º 147/2017 de 5 de dezembro

7. Tendo em conta a questão em análise no presente pedido de informação vinculativa importa fazer uma breve referência ao Decreto-Lei n.º 147/2017 de 5 de dezembro, que, conforme determina o seu artigo 1.º "() estabelece o regime de atribuição de tarifa social para a prestação dos serviços de águas (tarifa social), a atribuir pelo município territorialmente competente e a aplicar a clientes finais do fornecimento dos serviços de águas." Esta tarifa social abrange os serviços de abastecimento de água e de saneamento de águas residuais.

8. O artigo 2.º deste Decreto-Lei estabelece que "São elegíveis para beneficiar da tarifa social as pessoas singulares com contrato de fornecimento de serviços de águas e que se encontrem em situação de carência económica" e identifica as situações que devem ser consideradas de carência económica, conferindo, ainda, a possibilidade de os municípios estabelecerem outros critérios de referência, desde que não sejam restritivos em relação ao tipificados neste diploma legal.

9. Conforme dispõe o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 147/2017 a adesão dos municípios ao regime de tarifa social é voluntária, nada obstando a que a prestação dos serviços de águas seja efetuada por entidade distinta do município, designadamente empresas municipais e intermunicipais, empresas de titularidade estatal ou em regime de parceria, constituída nos termos do Decreto-Lei n.º 90/2009, de 9 de abril [1].

10. O seu artigo 4.º com redação dada pelo artigo 436.º da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro [2] determina que o financiamento da tarifa social compete:

- "a) Ao município aderente;
- b) Às respetivas empresas, nos casos de fornecimento por empresas de titularidade estatal".

11. No que respeita à aplicação da tarifa social determina o artigo 7.º do referido Decreto-Lei que:

"1 - A aplicação da tarifa social é da responsabilidade do fornecedor com o qual tenha sido celebrado o contrato de fornecimento, prestando-lhe o município a informação necessária para esse efeito.

2 - O desconto deve ser identificado de forma clara e visível nas faturas enviadas pelo fornecedor ao beneficiário.

3 - Após a comunicação dos valores pelo fornecedor, se este não for o próprio município, a câmara municipal entrega-lhe, no prazo de 30 dias, as quantias respeitantes ao desconto ou isenção de tarifa correspondente.

()".

Protocolo para apoio às pessoas e famílias carenciadas através da aplicação da tarifa social celebrado entre o Município de "[]" e a Requerente

12. Tendo em vista dar cumprimento ao disposto no Decreto-lei n.º 147/2017 de 5 de dezembro foi celebrado, em 2023.05.22, o "Protocolo para apoio às pessoas e famílias carenciadas através da aplicação da tarifa social", entre o Município de "[]" e a Requerente.

13. O referido Protocolo foi celebrado tendo por base determinados considerandos, que fazem parte integrante do mesmo, de entre os quais se transcrevem os que se afiguram mais relevantes para a análise do caso em apreço:

"O Decreto-lei n.º 147/2017 de 5 de dezembro, com redação dada pela Lei n.º 75-B/2020 veio estabelecer o regime de atribuição de tarifa social para a prestação dos serviços de águas a atribuir pelo município territorialmente competente e a aplicar a clientes finais do fornecimento dos respetivos serviços, abrangendo também o abastecimento de água, saneamento de águas residuais e de gestão de resíduos urbanos."

"A tarifa em apreço é aplicada segundo os critérios definidos no n.º 2 e n.º 3 do Decreto-lei n.º 147/2017 de 5 de dezembro, podendo ainda os municípios estabelecer outros critérios de referência, desde que não sejam restritivos em relação aos expressamente tipificados nesse diploma legal."

"A 28 de fevereiro 2005, foi constituída a "[]", sendo uma empresa municipal de capitais maioritariamente públicos, com o objecto principal, nos termos do n.º 1 do art.º 3.º dos seus estatutos, a gestão, exploração, manutenção e conservação dos sistemas públicos da distribuição de água para consumo público e recolha e transporte de resíduos sólidos urbanos."

"A Câmara Municipal tem competência para participar na prestação de serviços e prestar apoio a pessoas em situação de vulnerabilidade, em parceria com as entidades competentes da administração central e com instituições particulares de solidariedade social, nas condições constantes de regulamento municipal, nos termos do disposto na alínea v) do n.º 1 do artigo 35.º da Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro." [3]

"Cientes que o Município de "[]" e a "[]" já haviam aplicado uma tarifa para apoio às pessoas em situação de carência económica, desde a data da constituição da empresa municipal até ao presente momento, importa, com a entrada em vigor do regime jurídico do Decreto-lei n.º 147/2017 de 5 de dezembro, diligenciar pela devida conformação ao procedimento nele plasmado."

14. Das cláusulas pelas quais se rege o Protocolo, afigura-se de fazer referência às suas cláusulas Primeira, Terceira e Quarta.

15. Na cláusula Primeira do Protocolo é estabelecido nos seus n.ºs 1 e 2, respetivamente, que "O Município de "[]" estabeleceu as regras a que deve obedecer o regime de atribuição da tarifa social a aplicar a clientes finais do fornecimento do serviço de abastecimento de água", sendo que a Requerente aceita a aplicação da tarifa social, comprometendo-se a colaborar com o

Município de "[]" na sua concretização.

16. A cláusula Terceira determina que:

- "1. A tarifa social promove a redução nos valores da fatura de abastecimento de água, saneamento e resíduos aos utilizadores residentes no Município de "[]".
2. A aplicação da tarifa social consiste na isenção das tarifas fixas e a aplicação de um desconto de 75% ao total do consumo do cliente final nas tarifas variáveis do 1.º e 2.º escalão, até ao limite mensal de quinze metros cúbicos.
3. A aplicação da tarifa social é da responsabilidade da "[]".
4. O desconto deve ser identificado de forma clara nas faturas enviadas ao cliente final beneficiário."

17. De acordo com a cláusula Quarta a Requerente deve comunicar mensalmente os valores referentes ao desconto e isenção das tarifas, juntamente com a listagem atualizada dos beneficiários elegíveis à data da sua aplicação devendo, por sua vez, o Município de "[]" entregar, no prazo de 30 dias, o valor total da comparticipação.

Mapa dos "Valores faturados com tarifários de benefício"

18. No mapa enviado em anexo pela Requerente, que se depreende ser do mês de maio do corrente ano, encontra-se espelhado o "Tipo de tarifário" que comporta tarifas fixas ou variáveis referentes a água, saneamento e resíduos sólidos, o "Tarifário faturado (benefício)", que abrange os tarifários designados de "Doméstico social 2023", "Domésticos Especiais Alt." e "Famílias Numerosas Social", o "Tarifário sem benefício", o "Total faturado", o "Total sem benef.", o valor da "Diferença" e "N. Docs."

Enquadramento em sede de IVA

19. Tendo em conta que a Requerente é uma "empresa municipal de capitais maioritariamente públicos" importa fazer referência às instruções administrativas veiculadas através do Ofício-Circulado n.º 30159/2014, de 2014.06.18, da Área de Gestão Tributária do IVA, segundo as quais "Estas empresas, criadas e extintas por deliberação dos municípios, são detidas integral ou maioritariamente por um município que sobre elas exerce poderes de tutela, prosseguindo 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".

20. Estas entidades beneficiam, assim, do mesmo enquadramento em sede deste imposto que é atribuído aos serviços municipais ou municipalizados, ou seja: i) beneficiam da exclusão do âmbito de aplicação do imposto quando realizem operações no exercício dos respetivos poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, contanto que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência (cfr. n.º 2 do artigo 2.º do CIVA) ou, ii) são considerados sujeitos passivos do imposto quando, no exercício das atividades, a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas (cfr. n.º 3 do artigo 2.º do CIVA).

21. Neste sentido, tendo presente a alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIVA, o serviço de abastecimento de água ao público considera-se sujeito a imposto e dele não isento, sendo tributado à taxa reduzida do imposto prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 1.7 da Lista I,

anexa ao CIVA.

22. Por sua vez, os serviços de saneamento de águas residuais, de remoção de lixo e de limpeza das vias públicas, efetuados por municípios ou por empresa municipal, detida integralmente ou maioritariamente pelo município, encontram-se excluídos do campo do imposto, nos termos do n.º 2 artigo 2.º do CIVA, não sendo, consequentemente, sujeitos a IVA (cfr. Ofício-Circulado n.º 30177, de 2015.12.10 da Área de Gestão do IVA).

23. Tendo em conta a matéria em análise no presente pedido de informação vinculativa, importa referir que o n.º 1 do artigo 16.º do CIVA inclui, no âmbito de incidência do IVA, qualquer contraprestação relativa a transmissões de bens ou prestações de serviços sujeitas a imposto, seja essa contraprestação obtida do adquirente dos bens, do destinatário dos serviços ou de um terceiro.

24. A contrapartida constitui, assim, o critério geral da tributação, pelo que, qualquer contraprestação que tenha um nexo direto com os bens transacionados ou com os serviços prestados, é sujeita a tributação em IVA.

25. Deste modo, sendo o IVA um imposto que visa tributar a contraprestação de operações tributáveis não poderia deixar de incluir o valor das subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.

26. De facto, conforme se encontra estabelecido na alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, fazem parte do valor tributável das operações "As subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação, considerando como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou dos serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização das operações".

27. Funcionando a norma legal anteriormente referida como uma verdadeira norma de incidência, são tributados os subsídios que, sendo diretamente conexas com o preço de cada operação, preenchem os requisitos aí definidos, ou seja, que: i) sejam fixados anteriormente à realização das operações; ii) sejam estabelecidos em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados.

28. Face ao anteriormente descrito afigura-se que os valores respeitantes à tarifa social atribuída no âmbito do Protocolo, para apoio às pessoas e famílias carenciadas, efetuado entre a Requerente e o Município de "[]" são equiparados a subvenções diretamente conexas com o preço das operações, pelo que, integrando o valor tributável das mesmas são, consequentemente, sujeitos a tributação em IVA à taxa aplicável às operações a que respeitam.

IV - CONCLUSÃO

29. Face a todo o exposto e considerando que:

- i) a Requerente é uma empresa municipal detida maioritariamente pelo Município de "[]";
- ii) na qualidade de empresa municipal procede, como refere, à aplicação da taxa reduzida do IVA nas tarifas fixas e variáveis de água, considerando excluídas do imposto as tarifas fixas e variáveis de saneamento e resíduos urbanos, nos termos do n.º 2 artigo 2.º do CIVA;
- iii) nos termos do Protocolo efetuado com o Município de "[]", é da responsabilidade da Requerente, enquanto empresa fornecedora, a aplicação da tarifa social;

- iv) o desconto efetuado deve ser identificado de forma clara nas faturas enviadas ao cliente final beneficiário/utente;
- v) nos termos do referido Protocolo a Requerente deve comunicar mensalmente ao Município de "[]" os valores referentes ao desconto e isenção das tarifas, juntamente com a listagem atualizada dos beneficiários elegíveis à data da sua aplicação,
- vi) tendo em conta o disposto na alínea c) do n.º 5 do artigo 16.º do CIVA, os valores respeitantes à tarifa social atribuída no âmbito do Protocolo efetuado entre a Requerente e o Município de "[]" são equiparados a subvenções diretamente conexas com o preço das operações, integrando o valor tributável das mesmas, afigura-se, que, os montantes que tenham por base a prestação de serviços de abastecimento de água são sujeitos a tributação à taxa reduzida e que os montantes que tenham por base as prestações de serviços de saneamento de águas residuais e de remoção de lixos e de limpeza das vias públicas, se consideram excluídos do campo do imposto, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.

[1] O Decreto-Lei n.º 90/2009, de 9 de abril do Ministério do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional estabelece o regime de parcerias entre o Estado e as autarquias locais para a exploração e gestão de sistemas municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos.

[2] Lei do Orçamento do Estado para 2021.

[3] A Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro estabelece o regime jurídico das autarquias locais, aprova o estatuto das entidades intermunicipais, estabelece o regime jurídico da transferência do Estado para as autarquias locais e para as entidades intermunicipais e aprova o regime jurídico do associativismo autárquico."