

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.2º - Incidência subjectiva.
Assunto:	Serviços de construção civil a executar no âmbito de empreitada de obras públicas contratados por empresa pública ao abrigo de contrato de concessão celebrado com Município
Processo:	28078, com despacho de 2025-05-28, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
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 começa por referir que é uma empresa pública, detida por capitais exclusivamente públicos, constituída pelo Decreto-lei n.º [].
2. O seu objeto social consiste na exploração e gestão:
 - (i) Do Sistema Multimunicipal de Abastecimento de Água e de Saneamento do [] de Portugal (Sistema Multimunicipal), nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do referido Decreto-lei;
 - (ii) Dos Sistemas Municipais de Água e de Saneamento que compõem o Sistema de Águas da Região do [] (Sistema de Águas), criado em resultado de parceria estabelecida entre o Estado e os municípios, celebrada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 90/2009.
3. Quanto ao subponto (ii) supra indicado, por meio de um Contrato de Parceria Pública, celebrado ao abrigo do Decreto-Lei n.º 90/2009, entre o Estado e os Municípios de [], estes Municípios delegaram no Estado as competências de exploração e gestão do Sistema de Águas da Região do [].
4. Por sua vez, de acordo com o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 90/2009, as competências delegadas ao abrigo do citado contrato de parceria, são exercidas pelo Estado, através de uma Entidade Gestora (EGP).
5. Assim, foi celebrado um Contrato de Gestão entre o Estado, os oito municípios acima referidos e a Requerente (junto em anexo ao presente pedido e designado por «Contrato de parceria pública entre o Estado Português e o conjunto dos Municípios de []»), no âmbito do qual lhe foi atribuída a qualidade de Entidade Gestora da Parceria (EGP).
6. Efetivamente, ao abrigo deste contrato foi atribuída à Requerente, na qualidade de entidade concessionária, a exploração e gestão do sistema multimunicipal de abastecimento de água e de saneamento do [].
7. No âmbito do referido contrato de Parceria, a Requerente é a entidade responsável pela execução de parte dos investimentos de instalação e ampliação de redes de abastecimento de água e de drenagem de águas residuais dos Municípios abrangidos por este Sistema.
8. Os Municípios, por sua vez, na qualidade de entidades titulares do seu sistema municipal, podem levar a cabo outros investimentos que não estejam previstos no Contrato de Parceria e que lhe permitam estender a rede de serviço público.
9. Em 5 de junho de 2020, a Requerente estabeleceu com o Município de [] (adiante abreviadamente designado por []) o Protocolo de delegação de execução de investimentos de expansão do sistema municipal de saneamento de águas residuais

(junto em anexo ao presente pedido de informação), ao abrigo do qual:

- (i) A Requerente assume a gestão de determinadas obras que são da Responsabilidade do [] e pela sua submissão a candidaturas a Fundos Europeus de Financiamento;
- (ii) O [] responsabiliza-se pelo financiamento dos valores não comparticipados pelos Fundos Europeus.

10. A Requerente refere que irá emitir faturas que permitam ao [] ter contabilisticamente suportada a quota parte de financiamento que lhe cabe, nos termos das Cláusulas 8ª e 9ª do citado Protocolo.

11. Acrescenta que, importa para suporte do que em continuação se requer, explicitar que:

- (i) O investimento foi contratualizado pela Requerente, e, tratando-se de trabalhos de construção civil a executar no âmbito de empreitadas de obras públicas, as faturas emitidas à Requerente, na sua maioria foram sujeitas a IVA, com enquadramento no regime de inversão do sujeito passivo/autoliquidação;
- (ii) O investimento realizado no âmbito deste Protocolo, figura no Ativo da Requerente, a quem cabe a gestão e exploração do mesmo, até ao final do contrato de gestão da Parceria em 2064;
- (iii) Os montantes investidos foram financiados parcialmente (tal como indica o n.º 1 da Cláusula 8ª do Protocolo) por fundos comunitários que foram registados como subsídios nas Contas da Requerente;
- (iv) No âmbito do Protocolo, não há transmissão de propriedade do investimento ou redébito ao Município das despesas de investimento.

12. Resulta do n.º 1 da Cláusula 8.º do aludido protocolo, que todas as despesas relacionadas com a execução dos investimentos previstos no Anexo I ao presente protocolo são suportadas pela EGP, a título de adiantamento, cabendo ao Município o ressarcimento da parcela não financiada pelos fundos comunitários ou nacionais.

13. O pagamento da componente financeira assumida pelo Município, quando se trate de contratos de empreitada de obras públicas, é apresentado mensalmente pela Requerente, sendo as correspondentes quantias pagas pelo Município a esta em valor coincidente, os termos do n.º 1 da Cláusula 9.ª do Protocolo

14. Face ao exposto a Requerente pretende que seja sancionado o entendimento de que "esta operação, no âmbito do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado, é não sujeita, uma vez que não há lugar a qualquer transmissão de Bens ou Serviços, não estando preenchidos os Pressupostos dos artigos 3º e 4º deste Código (...)"

15. Em consequência do ponto que antecede, segundo a Requerente, da fatura deverá constar o seguinte texto ou similar: "[c]omparticipação financeira nos termos das cláusulas 8ª e 9ª do "Protocolo de delegação de execução de investimentos de expansão do sistema municipal de saneamento de águas residuais" Não sujeito a IVA (a contrário nº 1 do artº 1º do CIVA)".

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

16. Verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que o sujeito passivo se encontra enquadrado no regime normal, com periodicidade mensal, desde 2015-07-01, indicando realizar exclusivamente operações que conferem o direito à dedução, pela atividade principal de "tratamento de águas residuais", CAE 037002, e pelas atividades secundárias de "distribuição de água", CAE 036002, "recolha e drenagem, de águas residuais", CAE 037001, "captação e tratamento de água", CAE 036001, "produção de eletricidade de origem geotérmica e de outra origem renovável", CAE 035125.

b. Disposições relevantes do «Protocolo de delegação de investimento de expansão do sistema municipal de saneamento de águas residuais»

17. Resulta da Cláusula 1.^a do referido Protocolo que este estabelece os termos e condições de execução pela Requerente dos investimentos de expansão do sistema municipal de saneamento de águas residuais urbanas definido pelo Município.

18. Em conformidade com o disposto na Cláusula 3.^a, referente aos procedimentos de contratação pública necessários à execução das intervenções, previstas no Anexo I ao protocolo, estas são promovidas pela Requerente. Por seu turno, o Município delega na Requerente a prática de todos os atos necessários à tramitação dos referidos procedimentos de contratação pública.

19. Dispõem os n.ºs 1 e 2 da Cláusula 6.^a que a Requerente promove a preparação da apresentação de candidaturas à obtenção de fundos comunitários ou nacionais para financiamento das intervenções constantes do Anexo I, assumindo a beneficiária das candidaturas apresentadas. Os pagamentos realizados pelas entidades gestoras dos programas de apoio de âmbito comunitário ou nacional são devidos à Requerente para cobertura das despesas incorridas com a execução dos investimentos previstos no Anexo I ao protocolo, sem que haja lugar a qualquer reembolso ou devolução das verbas ao Município, de harmonia com o disposto no n.º 3 da referida cláusula.

20. Por sua vez, resulta do n.º 1 da Cláusula 8.º do aludido protocolo, que "[t]odas as despesas relacionadas com a execução dos investimentos previstos no Anexo I ao presente protocolo, incluindo com estudos e projetos, serviços de fiscalização, gestão de qualidade, coordenação de segurança em obra e coordenação de gestão ambiental, bem como encargos para a obtenção de autorizações e garantias, são suportadas pela EGP, a título de adiantamento, cabendo ao Município o ressarcimento da parcela não financiada pelos fundos comunitários ou nacionais".

21. Acrescenta, ainda, o n.º 2 que "para efeitos do n.º anterior, o Município deve emitir o número de compromisso previsto no n.º 3 do artigo 5.º da Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, e comunica-lo à EGP previamente à celebração dos termos de a aceitação das candidaturas apresentadas a fundos nacionais ou comunitários".

22. Nos termos do n.º 1 da Cláusula 9.^a do Protocolo o pagamento da componente financeira assumida pelo Município, nos termos da cláusula anterior, é efetuado nos seguintes termos:

"(...) b) Quando se trate de contratos de empreitada de obras públicas, o valor devido é apresentado mensalmente pela EGP, sendo as correspondentes quantias pagas pelo Município a esta em valor coincidente".

23. Por outro lado, resulta do n.º 2 que os montantes devidos pelo Município à Requerente, nos termos do número anterior, serão deduzidos às despesas incorridas pelo Município por conta da Parceria do Sistema de Águas da Região do [] aprovadas pela respetiva Comissão de Parceira.

24. A Requerente remete ao Município os comprovativos das despesas realizadas, acompanhados da correspondente justificação, sendo as despesas apresentadas pagas pelo Município, no prazo de 30 dias após a receção do pedido de pagamento efetuado através do envio do respetivo documento de despesa (fatura) e documento justificativo do mesmo, nos termos dos n.ºs 4 e 5 da citada Cláusula 9.^a.

c. Contratação de serviços de empreitada de obras públicas destinados à expansão do sistema municipal de saneamento de águas residuais por empresa pública

Inversão do sujeito passivo - alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA

25. A este respeito, importa primeiramente analisar o enquadramento, em sede de IVA, dos serviços de construção civil prestados à Requerente, em regime de empreitada de obras públicas, com o objetivo de expandir o sistema municipal de saneamento de águas residuais, ao abrigo do protocolo celebrado entre aquela e o Município [].

26. A alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), refere que são sujeitos passivos do imposto as "pessoas singulares ou colectivas (...) que disponham de sede,

estabelecimento estável ou domicílio em território nacional e que pratiquem operações que confirmem 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."

27. Esta norma consagra uma inversão do mecanismo geral de funcionamento do IVA, passando este a ser autoliquidado pelo adquirente, e não por quem presta os serviços, como é regra na generalidade das operações sujeitas a imposto, mecanismo que se denomina de regra de inversão do sujeito passivo do imposto, ou reverse charge.

28. No sentido de melhor esclarecimento sobre a aplicação da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, foi emitido o ofício-circulado n.º 30101/2007, de 2007-05-24, da Direção de Serviços do IVA, cujo ponto 1.2 refere que para que haja inversão do sujeito passivo, é necessário que cumulativamente, se verifiquem as seguintes condições:

"i. se esteja na presença de aquisição de serviços de construção civil;

ii. o adquirente seja sujeito passivo do IVA em território nacional e, aqui pratique operações que confirmem, total ou parcialmente, o direito à dedução do IVA".

29. Conforme esclarece o ponto 1.6.4. da referida doutrina administrativa, "(n) o caso do Estado, de Autarquias, Regiões Autónomas ou de outras pessoas colectivas de direito público que apenas são sujeitos passivos porque praticam determinado tipo de operações que não são abrangidas pelo conceito de não sujeição a que se refere o artigo 2.º n.º 2 do CIVA ou que o são face ao n.º 3 do mesmo artigo 2.º, só há lugar à inversão quando se trate de aquisição de serviços directamente relacionados com a actividade sujeita, devendo, para o efeito, tais entidades informar o respectivo prestador".

30. Nesta senda, a regra de inversão não se aplica quando qualquer das referidas entidades adquira serviços de construção civil directamente relacionados com a realização de operações no âmbito dos seus poderes de autoridade. Pelo que, nestas situações, cabe aos prestadores dos serviços (empregadores) liquidar o respetivo imposto.

31. No que concerne a saber se os serviços de construção civil em apreço são directamente relacionados com o exercício de poderes de autoridade da entidade que os adquire, importa chamar à colação o Decreto-Lei n.º [] (atualizado até ao []).

32. Este diploma veio criar o sistema multimunicipal de abastecimento de água e de saneamento do [] de Portugal, constituindo, ainda, a sociedade [] (ora Requerente), e atribuir-lhe a concessão da exploração e da gestão do sistema multimunicipal de abastecimento de água e de saneamento do [] de Portugal que consubstancia um serviço público a exercer em regime de exclusivo, de harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 1.º.

33. Decorre do n.º 1 do artigo 4.º do referido diploma que a Requerente é uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, sendo a exploração e a gestão do sistema são atribuídas à mesma em regime de concessão, nos termos do n.º 1 do artigo 9.º, consubstanciando um serviço público a exercer em regime de exclusivo, mediante a outorga do contrato de concessão por um prazo de 30 anos.

34. Por sua vez, o n.º 3 do artigo 9.º vem reiterar que a concessão atribuída à Requerente "é exercida em regime de exclusivo, não podendo outras entidades, independentemente da sua natureza, desenvolver qualquer das atividades concessionadas nas áreas abrangidas pelo sistema (...) exceto nas situações previstas no contrato de concessão e no número seguinte".

35. No que concerne ao serviço público de saneamento de águas residuais, importa chamar à colação o Ofício-circulado n.º 25031, de 2024-05-03, da Direção de Serviços do IVA, o qual dispõe, que aquele serviço, apenas quando é assegurado por "autarquias locais, suas associações e empresas locais" é não sujeito a IVA, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, uma vez que nestes casos o mesmo é exercido ao abrigo de poderes públicos, num quadro de direito público, estando, por conseguinte, em causa, o exercício de poderes de autoridade.

36. Por seu turno, caso aqueles serviços sejam desempenhados por outras entidades (no âmbito de contrato de concessão) os mesmos são sujeitos à taxa reduzida, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por enquadramento na verba 2.22 da Lista I anexa ao CIVA, que contempla "[p]restações de serviços relacionadas com a limpeza das vias públicas, bem como a recolha, armazenamento, transporte, valorização e eliminação de resíduos".

37. Ora, verificando-se que a regra da inversão do sujeito passivo, ínsita na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não se aplica quando a aquisição dos serviços de construção civil esteja diretamente relacionada com a realização de operações no âmbito dos poderes de autoridade do adquirente, afigura-se que tal não sucede no caso em apreço.

38. Efetivamente, a Requerente, pese embora seja uma empresa pública do sector empresarial do Estado, não se constitui como uma empresa local (nem uma autarquia local, ou associação de autarquias), não desempenhado as suas funções munida de poderes de autoridade, mas sim ao abrigo de contrato de concessão celebrado com os municípios que nela participam.

39. Assim, uma vez que é a Requerente quem contrata diretamente a empresa para efetuar os trabalhos de construção das infraestruturas em causa, e é esta que fatura aqueles serviços à Requerente, há lugar à inversão do sujeito passivo, nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, cabendo ao empreiteiro a liquidação e entrega do imposto que se mostre devido, devendo emitir as respetivas faturas com a menção "IVA - autoliquidação", nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA.

40. Atendendo ao regime explanado, cabe concluir que o empreiteiro aplicou corretamente a regra legal da inversão do sujeito passivo, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, emitindo a fatura com a menção «IVA - autoliquidação», nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do mesmo código, como motivo justificativo da não liquidação do imposto, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º.

41. Inversamente, a Requerente ao receber a fatura emitida nos supra referidos termos, deve liquidar o imposto devido pela respetiva aquisição, aplicando a taxa normal em vigor (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, podendo fazê-lo na fatura do prestador ou em documento interno emitido para o efeito. Note-se que é aplicável a taxa normal, uma vez que os serviços de construção em análise não beneficiam de enquadramento em nenhuma das verbas das Listas anexas ao CIVA.

42. Refira-se, ainda, que a aplicação das mencionadas regras não prejudica o exercício do direito à dedução estabelecido em termos gerais no artigo 19.º e seguintes do CIVA.

Faturação ao Município da parte da contraprestação da empreitada de obras públicas suportada pela Requerente que não é financiada por fundos comunitários

43. De acordo com o já descrito na presente informação, a Requerente contratou trabalhos de construção civil, destinados à expansão do sistema municipal de saneamento de águas residuais, ao abrigo do protocolo celebrado com o Município de [], avançando com o pagamento das despesas diretamente ao empreiteiro, e que vão ser repercutidas ao Município de acordo com o protocolos celebrado, na parcela não financiada pelos fundos comunitários ou nacionais.

44. Note-se que se refere no pedido, que não é feito um redébito das despesas de investimento ao Município, sendo a fatura emitida pelo empreiteiro em nome da Requerente, pelo que é de afastar, desde já, a aplicação da figura do débito de despesas, efetuadas em nome e por conta do cliente, e registadas em contas de terceiros apropriadas, essas sim, operações excluídas do valor tributável, nos termos da alínea c) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

45. Diferentemente, o posterior ressarcimento a efetuar mensalmente pelo Município das despesas incorridas pela Requerente, é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, face ao conceito de prestação de serviços ali consagrado, cujo carácter residual, abrange todas as operações decorrentes

da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

46. Face ao explanado, afigura-se que a Requerente deve faturar ao município as parcelas da contraprestação do pagamento da empreitada, da responsabilidade deste, com liquidação de IVA, à taxa normal (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por falta de enquadramento das operações em qualquer uma das verbas constantes das Listas anexas ao CIVA.

III - CONCLUSÃO

47. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo à questão concretamente colocada pela Requerente, cabe concluir o seguinte:

(i) A regra da inversão do sujeito passivo, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, não se aplica quando a aquisição dos serviços de construção civil esteja diretamente relacionada com a realização de operações no âmbito dos poderes de autoridade do adquirente;

(ii) A Requerente é uma empresa pública do sector empresarial do Estado, não tendo a natureza de empresa local (nem de autarquia local ou associação de autarquias), pelo que não desempenha as suas funções munida de poderes de autoridade, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, mas sim ao abrigo de contrato de concessão celebrado com os municípios que nela participam. Deste modo, não se encontra afastada a aplicação da regra de inversão, prevista na alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, à operação em apreço;

(iii) A Requerente contrata diretamente a empresa para efetuar os trabalhos de construção das infraestruturas em causa, sendo o empreiteiro que fatura aqueles serviços havendo lugar à inversão do sujeito passivo, nos termos da alínea j) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, devendo emitir as respetivas faturas com a menção "IVA - autoliquidação", nos termos do n.º 13 do artigo 36.º do CIVA.

(iv) Por sua vez, a Requerente ao receber a fatura emitida nos supra referidos termos, deve liquidar o imposto devido pela respetiva aquisição, aplicando a taxa normal em vigor (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, podendo fazê-lo na fatura emitida pelo prestador ou em documento interno emitido para o efeito. Note-se que é aplicável a taxa normal, uma vez que os serviços de construção em análise não beneficiam de enquadramento em nenhuma das verbas constantes das Listas anexas ao CIVA.

48. A posterior repercussão das despesas incorridas pela Requerente ao Município, a efetuar mensalmente, de acordo com o protocolo celebrado, é uma operação sujeita a IVA e dele não isenta, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, face ao conceito de prestação de serviços ali consagrado, cujo carácter residual, abrange todas as operações decorrentes da atividade económica do sujeito passivo que não sejam definidas como transmissões de bens, importações de bens ou aquisições intracomunitárias.

49. Face ao explanado, afigura-se que a Requerente deve faturar ao Município as parcelas da contraprestação do pagamento da empreitada, nos termos referidos no ponto anterior, com liquidação de IVA à taxa normal (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, por falta de enquadramento das operações em qualquer uma das verbas constantes das Listas anexas ao CIVA.