

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.8º - Exigibilidade do imposto em caso de obrigação de emitir factura .
Assunto:	Cedência de infraestruturas (rede de águas residuais) a empresa pública no âmbito de contrato de parceria
Processo:	28112, com despacho de 2025-05-30, 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 tratar-se de uma empresa local, nos termos da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, participada na sua totalidade pela Câmara Municipal de [].
2. Acrescenta que, até março de 2015, exerceu, por delegação daquela entidade, os serviços públicos de saneamento de águas residuais urbanas aos utilizadores finais.
3. Em conformidade com o artigo 2.º do Contrato de Parceria, junto como Anexo I ao presente pedido («Contrato de parceria pública entre o Estado Português e o conjunto dos Municípios de []»), o Município de [] delegou no Estado Português, que por sua vez, delegou na [], S.A., as competências relativas à gestão e exploração dos serviços públicos de saneamento de águas residuais urbanas aos utilizadores finais.
4. Para o efeito, foram afetas à Parceria as infraestruturas (rede de águas residuais) que os municípios, no caso da [], a Requerente, já possuíam, conforme artigo 17.º do Contrato de Gestão, junto ao presente pedido como Anexo II («Contrato de gestão entre o Estado Português, o conjunto dos Municípios de [] e a [], S.A.»).
5. Em conformidade com o n.º 1 do artigo 21.º do Contrato de Parceria (Anexo I), os Municípios têm direito a uma contrapartida pecuniária pela cedência das infraestruturas municipais previstas na Cláusula 7.ª, a pagar pela Entidade Gestora de Parceria (EGP), sob a forma de retribuição.
6. Estabelece, de seguida, o n.º 2 do mesmo artigo, que o direito ao pagamento da retribuição prevista no n.º 1 do artigo 21.º do Contrato de Parceria se vence no final de cada ano, em função do resultado apurado nos termos do n.º seguinte.
7. De harmonia com o n.º 4 do mesmo artigo 21.º, a retribuição é paga anualmente em duas prestações, em função dos valores efetivos apurados de cada ano, nos seguintes termos:
 - a) A primeira prestação deve ser paga até ao final do mês de outubro do ano ao qual respeita, com base nos valores apurados pela EGP no primeiro semestre.
 - b) A segunda prestação deve ser paga até ao final do mês de junho do ano seguinte, com base nos valores apurados no segundo semestre do ano a que a prestação respeita.
8. Embora a afetação das infraestruturas tenha uma relação direta com o serviço público de saneamento de águas residuais urbanas, a Requerente levanta dúvidas sobre se a retribuição prevista no artigo 21.º do Contrato de Parceria constitui a contrapartida desses serviços.
9. A dúvida é se essa retribuição pode, ou não, beneficiar da norma da não sujeição, prevista no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, uma vez que a retribuição pela cedência das infraestruturas não tem natureza de uma taxa ou tarifa, nem essa

cedência é efetuada no âmbito dos poderes de autoridade do Município.

10. Coloca-se, por isso, uma primeira questão, no sentido de indicar se a contrapartida pecuniária pela cedência das infraestruturas municipais previstas na Cláusula 7.^a, a pagar pela Entidade Gestora da Parceria (EGP), sob a forma de retribuição, constitui uma operação não sujeita a IVA, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, ou se, pelo contrário, a referida contrapartida está sujeita a imposto, por ter a natureza de uma retribuição pela cedência das infraestruturas.

11. A segunda questão que se coloca, no caso de a operação antes descrita ser considerada sujeita a IVA, é a de saber em que momento é devido e exigível o imposto incidente sobre a operação.

12. No caso colocado, o contrato de Parceria (Anexo I), define o momento em que as prestações de serviços são consideradas realizadas, ao estabelecer no n.º 1 do artigo 21.º que o direito ao pagamento da retribuição se vence no final de cada ano.

13. Assim, os Municípios têm a possibilidade de exigir à EGP a retribuição a que têm direito no final de cada ano, muito embora o seu pagamento apenas venha a ocorrer nos termos definidos no n.º 4 do artigo 21.º do Contrato de Parceria.

14. O facto gerador e a exigibilidade do IVA não está, assim, associada aos recebimentos, mas às condições estabelecidas no contrato.

15. Porém, nos termos do Contrato de Parceria, os Municípios não têm a possibilidade de emitir as faturas reportadas ao final de cada ano, uma vez que não conhecem os valores que lhes são devidos.

16. A dúvida que se coloca é se, à semelhança do que se verifica com o fornecimento de bens às cooperativas agrícolas, por parte dos seus membros (conforme vinculativa referente ao processo n.º 8126, sancionada por despacho de 2025-02-04, do SDG do IVA), se poderá aceitar que as faturas possam ser emitidas no momento em que a EGP procede à comunicação dos valores efetivos da retribuição.

17. A Requerente é do entendimento de que a 1.^a prestação, sendo paga em data anterior àquela em que se vence o direito à retribuição, tem a natureza de um adiantamento e que, por isso, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 8.º do CIVA, o imposto se torna exigível no momento do recebimento do respetivo pagamento, pelo montante recebido.

18. Se o entendimento indicado no ponto anterior for considerado adequado, o valor recebido a título de adiantamento será deduzido ao valor da fatura a emitir nos termos referidos nos anteriores pontos 12 a 17.

19. Em face de tudo o que foi exposto, solicita-se que seja emitida informação vinculativa sobre os seguintes pontos:

(i) Se a contrapartida pecuniária pela cedência das infraestruturas municipais previstas na Cláusula 7.^a, a pagar pela Entidade Gestora da Parceria (EGP), sob a forma de retribuição, constitui uma operação não sujeita a IVA, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, ou se, pelo contrário, a referida contrapartida está sujeita a imposto, por ter natureza de uma retribuição pela cedência das infraestruturas;

(ii) Em que momento é devido e exigível o imposto incidente sobre a operação, sabendo-se que apesar de o Contrato de Parceria (Anexo I), definir o momento em que as prestações de serviços são consideradas realizadas, ao estabelecer no n.º 1 do seu artigo 21.º que o direito ao pagamento da retribuição se vence no final de cada ano, nos termos do mesmo contrato, os Municípios não têm a possibilidade de emitir as faturas reportadas ao final de cada ano, uma vez que não conhecem os valores que lhes são devidos;

(iii) Em que momento devem ser emitidas as respetivas faturas;

(iv) Sabendo que, em 12/08/2024 a [], comunicou, via e-mail, o valor da retribuição, no âmbito da Parceria, relativo a 2023: 66.347,47, parte do qual foi recebido antecipadamente em 2020; e que em 23-08-2024, a Requerente recebeu uma transferência bancária da [] no montante de 40.992,42, solicita-se informação vinculativa, quanto aos mesmos pontos solicitados no ponto anterior e, bem assim, sobre que montante deverá incidir a fatura: o valor recebido (40.992,42) ou o valor

atribuído (66.347,47).

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização da Requerente

20. Resulta do artigo 1.º dos Estatutos da Requerente que esta é uma empresa local, constituída nos termos da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto (na redação dada pela Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro), encarregada da gestão de serviços de interesse geral na área do ambiente, de forma tendencialmente autossustentável, e que tem por objeto, por delegação da Câmara Municipal da Trofa (sua única entidade participante), nomeadamente, o exercício dos poderes municipais nos domínios da fiscalização do contrato de parceria com a Águas do Norte.

21. Em sede de IVA, verifica-se, por consulta ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, que a Requerente se encontra enquadrada no regime normal, com periodicidade trimestral, desde 2024-01-01, pela atividade principal de «Recolha de outros resíduos não perigosos», CAE 038112, e pelas atividades secundárias de «Administração Pública», CAE 084123, «Administração pública - atividades da cultura, desporto, recreativas, habitação e de outras atividades sociais, exceto segurança social obrigatória e ambiente», CAE 084124, indicando realizar exclusivamente operações que conferem o direito à dedução.

b. Disposições relevantes do «Contrato de parceria pública entre o Estado Português e o conjunto dos Municípios de []»

22. Resulta do n.º 1 da Cláusula 7.ª do Contrato de Parceria que "[o]s Municípios obrigam-se a ceder à EGP as infraestruturas municipais ou intermunicipais identificadas no Anexo II ao presente contrato e quaisquer outras que sejam necessárias à prossecução das atividades previstas na Cláusula 3.ª, n.ºs 1 a 4, obrigando-se ainda a aceitar a devolução imediata de quaisquer infraestruturas cedidas que se tenham tornado dispensáveis".

23. Por seu turno, "os contratos de cedência das infraestruturas são celebrados entre, por um lado, cada um dos Municípios e, por outro lado, a EGP, com a menção expressa de que a cedência tem por finalidade a exploração e a gestão dos serviços de águas relativos ao Sistema", de harmonia com o disposto no n.º 2 da citada Cláusula.

24. Acrescentando-se no n.º 3 que "os contratos mencionados no n.º 2 não transmitem a propriedade dos bens, mas a EGP pode fazer uso dos meios de defesa da posse previstos nos artigos 1276.º e seguintes do Código Civil, quando privada, efetiva ou potencialmente, dos seus direitos ou perturbada no respetivo exercício".

25. Pela afetação das infraestruturas mencionadas no n.º 1 da presente cláusula, a EGP deve pagar a cada Município, a partir do termo do período de transição, uma retribuição anual definida nos termos da Cláusula 21.ª, de acordo com o n.º 4.

26. Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 7 a 9.º da Cláusula 15.ª, os contratos de cedência de infraestruturas devem prever o regime da sua devolução pela EGP aos Municípios ou a entidade por estes indicada em caso de extinção, denúncia ou caducidade do Contrato de Parceria (cfr. n.º 5).

27. Por sua vez, resulta do n.º 1 da Cláusula 21.º que, a partir do termo do período de transição (6 meses de acordo com o n.º 1 da Cláusula 10.º do Contrato de Gestão), os Municípios têm direito a uma contrapartida pecuniária pela cedência das infraestruturas municipais na Cláusula 7.ª, a pagar pela EGP sob a forma de retribuição.

28. O direito ao pagamento da retribuição prevista no ponto anterior só se constitui após a celebração dos correspondentes contratos de cedência de infraestruturas à EGP e vence-se no final de cada ano, em função do resultado apurado nos termos do n.º seguinte (cfr. n.º 2).

29. O cálculo da retribuição tem por base, em cada ano, os benefícios efetivamente

gerados pelas infraestruturas referidas no n.º 1, de acordo com a formulação constante do Anexo V ao presente Contrato. Que dele faz parte integrante, podendo essa retribuição corresponder a um valor nulo (cfr. n.º 3).

30. A retribuição é paga anualmente em duas prestações, nos termos do n.º 4, em função dos valores efetivos apurados de cada ano, nos seguintes termos:

"a) a primeira prestação deve ser paga até ao final do mês de outubro do ano ao qual respeita, com base nos valores apurados pela EGP no primeiro semestre;

b) A segunda prestação deve ser paga até ao final do mês de junho do ano seguinte, com base nos valores apurados no segundo semestre do ano a que a prestação respeita".

31. Atendendo ao esforço de infraestruturização desenvolvido por cada um dos Municípios e ao esforço de infraestruturização vertido no plano de investimentos global a cargo da EGP no que respeita ao território de determinado Município, o contrato de gestão pode contemplar disposições específicas relativas ao momento do pagamento dessas retribuições (cfr. n.º 5).

32. Da retribuição a pagar a cada um dos Municípios, nos termos dos números anteriores, são deduzidos os montantes correspondentes a impostos ou taxas municipais que sejam devidos pela EGP e relacionados com a sua atividade relativa à exploração e à gestão dos serviços de águas relativos ao Sistema, com exceção das taxas a que se refere o n.º 1 do artigo 34.º do Decreto-Lei n.º 97/2007, de 11 de junho (cfr. n.º 6).

c. Quadro legal aplicável

Poderes de autoridade

33. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (CIVA), "estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

34. Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do mesmo diploma, são sujeitos passivos do imposto "as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente, e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável (...)".

35. Todavia, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA "o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência".

36. Resulta desta norma que devem estar preenchidas cumulativamente duas condições para que a regra da não sujeição seja aplicada, ou seja, as atividades devem ser exercidas por um organismo público, agindo na qualidade de autoridade pública e a não sujeição não pode originar distorções de concorrência.

37. Por sua vez, dispõe o n.º 3 do artigo 2.º do CIVA que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público referidas no número anterior são, em qualquer caso, sujeitos passivos do imposto quando exerçam algumas das atividades ali elencadas e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa.

38. Ora, no caso em apreço, a primeira questão colocada centra-se em saber se a cedência das infraestruturas municipais efetuada pelo Município à Entidade Gestora da Parceira (EGP) a qual tem como contrapartida uma retribuição a pagar por esta àquela entidade, determinada em função dos benefícios efetivamente gerados pelas infraestruturas em cada ano, se encontra excluída do âmbito de incidência do IVA, nos

termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, por estar em causa o exercício de poderes de autoridade.

39. Em primeiro lugar, cumpre referir que a EGP ([] S.A. - atualmente [], S.A.) é uma empresa pública, detida por capitais exclusivamente públicos, constituída pelo Decreto-lei n.º [].

40. Embora seja uma empresa pública do sector empresarial do Estado, não tem 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.

41. 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.

42. Por seu turno, caso aqueles serviços sejam desempenhados por outras entidades (como é o caso da EGP a qual atua 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".

43. Deste modo, afigura-se que a cessão das aludidas infraestruturas à EGP efetuada pelo Município não se configura como uma operação realizada ao abrigo de poderes de autoridade, resultantes de um quadro de direito público, enquadrável no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, mas sim uma prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, de cessão de exploração, como veremos de seguida.

Cessão de exploração

44. A cedência das infraestruturas de saneamento efetuada à EGP, dotando-a de meios materiais que lhe permitam assegurar a realização dos serviços a que se encontra adstrita, por força dos contratos de parceria e de gestão (juntos em anexo), consubstancia uma prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, 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.

45. Esta prestação de serviços consubstancia um contrato de cessão de exploração, o qual consiste na temporária e onerosa do estabelecimento comercial ou industrial. A sua função económica e social tem em vista que o titular do estabelecimento comercial ou industrial, transfira a sua exploração a favor de outrem, mediante o pagamento de uma remuneração.

46. Ceder um estabelecimento comercial é um ato complexo, que consiste na entrega e transferência da exploração, como um todo, de uma unidade económica de modo oneroso, com a obrigação de no estabelecimento continuar a ser praticado o mesmo ramo de negócio, com a faculdade de utilizar todos os móveis e utensílios.

47. A este respeito, importa, ainda referir que, em sede de IVA, a locação de bens imóveis é considerada uma prestação de serviços sujeita a IVA, de acordo com o conceito residual de prestação de serviços previsto no n.º 1 do artigo 4.º do CIVA.

48. No entanto, o princípio geral segundo o qual o imposto é liquidado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo de imposto prevê determinadas isenções, entre as quais a prevista na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, que determina que a locação de bens imóveis se encontra isenta de IVA.

49. A isenção do imposto prevista na referida alínea 29) do artigo 9.º contém, no

entanto, algumas derrogações, entre as quais se inclui a prevista na subalínea c) da daquela alínea, a qual exclui da isenção as locações de bens imóveis "de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial", situação que, segundo os contratos juntos em anexo, se verifica no caso em apreço. 50. Assim, face ao atrás exposto a referida locação configurando uma cedência de exploração de imóvel (infraestruturas) devidamente preparado para o exercício de uma atividade económica, encontra-se excluída da isenção do imposto, que por não se enquadrar em nenhuma das verbas previstas nas listas anexas ao CIVA, será tributada à taxa normal de imposto, conforme resulta do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

51. Face ao quadro legal aplicável, afigura-se que a contrapartida pecuniária pela cedência das infraestruturas municipais, a pagar pela Entidade Gestora da Parceira (EGP), sob a forma de retribuição, constitui uma prestação de serviços sujeita a IVA, e dele não isenta, sujeita a tributação à taxa normal (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

Facto gerador e da exigibilidade do imposto

52. Conforme já referido, a Cláusula 21.º do Contrato de Parceira regula a forma como a retribuição pela cedência das infraestruturas municipais é paga pela EGP, a qual tem "por base, em cada ano, os benefícios efetivamente gerados pelas infraestruturas", podendo essa retribuição corresponder a um valor nulo.

53. Por sua vez o direito ao pagamento da retribuição vence-se no final de cada ano, em função dos valores efetivos apurados em cada ano, nos seguintes termos:

"a) a primeira prestação deve ser paga até ao final do mês de outubro do ano ao qual respeita, com base nos valores apurados pela EGP no primeiro semestre;

b) A segunda prestação deve ser paga até ao final do mês de junho do ano seguinte, com base nos valores apurados no segundo semestre do ano a que a prestação respeita".

54. No que toca à matéria do facto gerador e da exigibilidade do imposto, temos que:

55. O artigo 7.º do CIVA vem definir as regras de aplicação da lei no tempo, contemplando os factos que determinam o nascimento da obrigação tributária e a sua exigibilidade, de harmonia com a natureza das operações praticadas.

56. Assim, por regra, o imposto torna-se exigível no momento em que ocorre o facto gerador do mesmo, isto é, quando ocorrem os pressupostos que geram a obrigação tributária, que se verifica:

- Nas transmissões de bens, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente [alínea a) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA];

- Nas prestações de serviços, no momento da sua realização [alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do CIVA].

57. Nestes termos, determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do citado Código que, relativamente às prestações de serviços, o facto gerador do imposto ocorre no momento da sua realização (conclusão).

58. Não obstante a referida disposição, o n.º 3 do mesmo artigo 7.º estabelece que "[n]as transmissões de bens e prestações de serviços de carácter continuado, resultantes de contratos que dêem lugar a pagamentos sucessivos, considera-se que os bens são postos à disposição e as prestações de serviços são realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, sendo o imposto devido e exigível pelo respectivo montante"

59. Isto significa que, nestes casos (prestações de serviços de carácter continuado), o imposto é devido e exigível no termo do período a que se refere cada pagamento, considerando-se este o momento em que os bens são postos à disposição e as prestações de serviços são realizadas.

60. De referir que a norma legal que introduz o conceito de prestações de serviços de carácter continuado, condiciona a sua assunção à existência de um contrato prévio

entre o prestador e o adquirente, do qual resulte o carácter continuado do serviço contratado e se encontre acautelada a forma de pagamento no tempo.

61. A operação em apreciação tem perfeito enquadramento no n.º 3 do artigo 7.º do CIVA, nomeadamente, porque se está em presença de um contrato de prestação de serviços de cedência de infraestruturas a uma empresa pública, contra o pagamento de uma retribuição, do qual resulta o carácter continuado dos serviços contratados, encontrando-se ali acautelados os correspondentes momentos de pagamento.

62. Uma vez que na presente situação se torna obrigatória a emissão de fatura nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, e que esta, por força do disposto no n.º 1 do artigo 36.º do mesmo Código, deve ocorrer o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o IVA é devido nos termos do artigo 7.º, a exigibilidade do imposto ocorre no momento da emissão da fatura se o referido prazo for respeitado ou, não o sendo, no momento em que termina [artigo 8.º, n.º1, alíneas a) e b)].

63. Assim, as prestações de serviços em apreço consideram-se realizadas no termo do período a que se refere cada pagamento, de acordo com os pressupostos do contrato que rege a respetiva prestação de serviços, tornando-se o imposto exigível no momento da emissão da correspondente fatura, caso esta seja emitida no prazo a que se refere o n.º 1 do artigo 36.º do CIVA ou, não sendo, no momento em que este termina.

64. Deste modo, face às normas legais aplicáveis, relativamente ao primeiro semestre no ano, a respetiva fatura deve ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte a 30 de junho, ocorrendo a exigibilidade do imposto no momento da emissão da fatura se o referido prazo for respeitado ou, não o sendo, no momento em que termina [artigo 8.º, n.º1, alíneas a) e b)], e devendo a operação ser relevada na declaração periódica respetiva.

65. O mesmo procedimento deve ser aplicado no segundo semestre, devendo a fatura ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte a 31 de dezembro, ocorrendo a exigibilidade do imposto nos termos referidos no ponto anterior.

66. A este respeito a Requerente refere que os "Municípios não têm a possibilidade de emitir as faturas reportadas ao final de cada ano, uma vez que não conhecem os valores que lhes são devidos".

67. Neste caso, devem emitir a fatura pelo valor estimado da operação tributável correspondente ao segundo semestre.

68. Caso, no fim de junho do ano seguinte, se verifique que há necessidade de fazer acertos ao valor faturado, deverá emitir documento retificativo de fatura (nota de débito ou de crédito), nos termos do n.º 7 do artigo 29.º, conjugado com o n.º 6 do artigo 36.º, ambos do CIVA, o qual deve conter a referência à fatura a que respeitam, data efetiva de realização das operações, e as menções da fatura que são objeto de alterações.

69. No que respeita à alegação de que "à semelhança do que se verifica com o fornecimento de bens às cooperativas agrícolas, por parte dos seus membros (conforme vinculativa referente ao processo n.º 8126, sancionada por despacho de 2025-02-04, do SDG do IVA), se poderá aceitar que as faturas possam ser emitidas no momento em que a EGP procede à comunicação dos valores efetivos da retribuição", cumpre referir que o Despacho n.º 397/2013 - XIX, de 2013.09.26, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais sobre a problemática do cumprimento da obrigação de emissão de fatura nas situações de entrega de uva durante o período da vindima, se aplica apenas às situações nele abrangidas, pelo que não pode deixar de se concluir pela sua não aplicação ao caso em análise.

70. No que concerne ao exemplo apresentado no subponto (iv) do ponto 21 importa referir, desde já, que o procedimento descrito não se encontra em consonância com o disposto na Cláusula 21.º do Contrato de Parceira, uma vez que nesta não se encontram previstos pagamentos antecipados (no caso com dois anos de antecipação).

71. Dito isto, a Requerente refere que a EGP comunicou, em 12/08/2024, o valor de 66.347,47 da retribuição no âmbito da Parceira, relativo ao ano de 2023, parte do qual foi recebido antecipadamente em 2020. Acrescenta que em 23-08-2024, recebeu uma transferência bancária das [] no montante de 40.992,42, e questiona sobre que

montante deverá incidir a fatura: o valor recebido (40.9992,42) ou o valor atribuído (66.347,47).

72. No pressuposto de que a "parte" da contraprestação total respeitante a 2023, constituiu um "adiantamento" efetuado em 2020, cumpre referir que o IVA relativo à prestação de serviços é exigível no momento do recebimento do adiantamento, pelo montante recebido, por aplicação do n.º 2 do artigo 8.º do CIVA, e o recebimento de adiantamentos determina a obrigação de emissão de fatura, em cumprimento da alínea c) do n.º 1 do artigo 36.º do CIVA.

73. No fim do ano de 2023, período a que respeita a prestação de serviços de cessão de exploração a que se referiu o "pagamento antecipado", deve ser emitida outra fatura para titular a operação onde deve constar o valor tributável da operação correspondente ao ano de 2023 (66.347,47), bem como o valor a abater correspondente ao adiantamento efetuado em 2020, e a menção à fatura que titulou esse adiantamento. A liquidação do IVA, a existir, deve incidir sobre a diferença entre o valor total da operação e o montante já pago a título de adiantamento.

Regularizações relativas a bens do ativo imobilizado por motivo de alteração da atividade

74. No que respeita a eventuais regularizações a que haja lugar pelo proprietário das infraestruturas, caso seja a Requerente, cumpre referir que o n.º 1 do artigo 25.º do CIVA, dispõe que se, por motivo de alteração da atividade os sujeitos passivos passarem a praticar operações sujeitas que conferem direito à dedução, podem ainda deduzir o imposto relativo aos bens do ativo imobilizado, no caso de bens imóveis adquiridos ou concluídos no ano da alteração do regime de tributação e nos 19 anos civis anteriores, o imposto dedutível é proporcional ao número de anos que falem para completar o período de 20 anos a partir do ano da ocupação dos bens, podendo a dedução ser efetuada no período de imposto em que se verificar a alteração.

III - CONCLUSÃO

75. Face ao quadro normativo supra exposto, e atendendo às questões concretamente colocadas, cabe concluir o seguinte:

(i) A cessão das infraestruturas à EGP efetuada pelo Município não se configura como uma operação realizada ao abrigo de poderes de autoridade, resultantes de um quadro de direito público, enquadrável no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, mas sim uma prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, de cessão de exploração;

(ii) A cedência das infraestruturas de saneamento efetuada à EGP, dotando-a de meios materiais que lhe permitam assegurar a realização dos serviços a que se encontra adstrita, por força dos contratos de parceria e de gestão, consubstancia uma prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do CIVA, de cessão de exploração, o qual consiste na cessão temporária e onerosa do estabelecimento comercial ou industrial. A sua função económica e social tem em vista que o titular do estabelecimento comercial ou industrial, transfira a sua exploração a favor de outrem, mediante o pagamento de uma remuneração.

(iii) A isenção do imposto prevista na referida alínea 29) do artigo 9.º do CIVA contém, no entanto, algumas derrogações, entre as quais se inclui a prevista na subalínea c), a qual exclui da isenção as locações de bens imóveis "de que resulte a transferência onerosa da exploração de estabelecimento comercial ou industrial" situação que, segundo os contratos juntos em anexo, se verifica no caso em apreço.

(iv) A cedência de exploração de imóvel (infraestruturas) devidamente preparado para o exercício de uma atividade económica, encontra-se excluída da isenção do imposto ínsita na alínea 29) do artigo 9.º do CIVA, pelo que a contrapartida a pagar pela EGP, sob a forma de retribuição, constitui uma prestação de serviços sujeita a IVA, e dele não isenta, sujeita a tributação à taxa normal (23%), prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo

18.º do CIVA.

(v) De acordo com o n.º 3 do artigo 7.º do CIVA, nas prestações de serviços de carácter continuado, o imposto é devido e exigível no termo do período a que se refere cada pagamento, considerando-se este o momento em que os bens são postos à disposição e as prestações de serviços são realizadas.

(vi) Uma vez que na presente situação se torna obrigatória a emissão de fatura nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do CIVA, e que esta, por força do disposto no n.º 1 do artigo 36.º do mesmo Código, deve ocorrer o mais tardar no 5.º dia útil seguinte ao do momento em que o IVA é devido nos termos do artigo 7.º, a exigibilidade do imposto ocorre no momento da emissão da fatura se o referido prazo for respeitado ou, não o sendo, no momento em que termina [artigo 8.º, n.º1, alíneas a) e b)].

(vii) Atendendo ao caso em apreço, relativamente ao primeiro semestre no ano, a respetiva fatura deve ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte a 30 de junho, ocorrendo a exigibilidade do imposto no momento da emissão da fatura se o referido prazo for respeitado ou, não o sendo, no momento em que termina [artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b)], e devendo a operação ser relevada na declaração periódica respetiva. O mesmo procedimento deve ser aplicado no segundo semestre, devendo a fatura ser emitida o mais tardar no 5.º dia útil seguinte a 31 de dezembro, ocorrendo a exigibilidade do imposto nos termos referidos no ponto anterior.

(viii) Quanto à alegação efetuada pela Requerente de que os "Municípios não têm a possibilidade de emitir as faturas reportadas ao final de cada ano, uma vez que não conhecem os valores que lhes são devidos", estes devem emitir a fatura pelo valor estimado da operação tributável correspondente ao segundo semestre. Caso, no fim de junho do ano seguinte, se verifique que há necessidade de fazer acertos ao valor apurado, deverá emitir documento retificativo de fatura (nota de débito ou de crédito), nos termos do n.º 7 do artigo 29.º, conjugado com o n.º 6 do artigo 36.º, ambos do CIVA, o qual deve conter a referência à fatura a que respeitam, data efetiva de realização das operações, e as menções da fatura que são objeto de alterações.

(x) Por último, no que concerne a eventuais regularizações a que haja lugar, cumpre assinalar que o n.º 1 do artigo 25.º do CIVA, dispõe que se, por motivo de alteração da atividade os sujeitos passivos passarem a praticar operações sujeitas que conferem direito à dedução, podem ainda deduzir o imposto relativo aos bens do ativo imobilizado, no caso de bens imóveis adquiridos ou concluídos no ano da alteração do regime de tributação e nos 19 anos civis anteriores, o imposto dedutível é proporcional ao número de anos que falem para completar o período de 20 anos a partir do ano da ocupação dos bens, podendo a dedução ser efetuada no período de imposto em que se verificar a alteração.