

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.
- Assunto: Poderes de autoridade - Empresas Municipais
- Processo: 28383, com despacho de 2025-07-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - FACTOS APRESENTADOS E ENQUADRAMENTO DO SUJEITO PASSIVO
1. Após consulta efetuada ao Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada de "AT"), constata-se que a Requerente se encontra registada, para efeitos de IVA, para o exercício da atividade de "DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA" - CAE 36002, tendo enquadramento no regime normal, com periodicidade mensal, como sujeito passivo misto utilizando, para efeitos do exercício do direito à dedução, o método de percentagem da dedução - prorata.
 2. A Requerente é uma empresa municipal regulada nos termos do disposto no regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais (publicado através da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto), dotada de personalidade jurídica e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, sujeita à tutela do Município de XXXXXX (adiante também apenas designado por "Município").
 3. Tem por objeto a gestão, exploração, conservação e manutenção dos sistemas públicos de água para consumo público, bem como a gestão e exploração dos sistemas públicos de drenagem e tratamento de águas residuais no concelho de XXXXXX.
 4. A atividade exercida pela Requerente encontra-se regulada através de um contrato de gestão delegada (adiante designado de "CGD", que consta como anexo ao presente pedido) celebrado com o Município, ao abrigo do disposto nos artigos 17.º e 25.º do Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto e dos seus próprios Estatutos, que também constam anexos ao presente pedido.
 5. No presente pedido, requer, que AT se pronuncie sobre o enquadramento legal em termos de IVA, relativamente a uma nova responsabilidade delegada pelo Município de XXXXXXXX em si, a gestão e conservação das linhas de água, delegação esta regulamentada no CGD e que define as obrigações e o conjunto de medidas relativamente a esta matéria.
 6. Acrescenta, que passou a ser responsável pela gestão e conservação das linhas de água, no entanto, esta responsabilidade não será objeto de tarifação, mas sim financiada pelo Município à própria, a título de subsídio à exploração, conforme regulamentado no CGD. Ou seja, irá emitir faturas mensais de igual montante para suportar os gastos com esta nova incumbência.
 7. Acrescenta ainda, que tem dúvidas na emissão das faturas ao Município, atendendo a que serão emitidas a título de financiamento para suportar os custos associados com a gestão das linhas de água. Assim, considerando que arcará com despesas que incluem IVA à taxa normal (decorrente dos serviços prestados pela empresa contratada), questiona se as faturas emitidas ao Município devem ou não estar sujeitas à taxa de IVA normal. E caso não estejam, qual o enquadramento de IVA a colocar na fatura.
- II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DA OPERAÇÃO EM APREÇO
- A) Breve caracterização da Requerente
8. A Requerente é uma empresa local com natureza municipal regulada nos termos da Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, dotada de personalidade jurídica e de autonomia

administrativa, financeira e patrimonial, ficando sujeita à tutela do Município de XXXXXXXX, sendo detida unicamente por este. (Cf. Cláusulas 1ª e 5ª dos Estatutos)

9. Tem por objeto a gestão e exploração dos sistemas públicos de captação, tratamento e distribuição de água para consumo doméstico e outros mediante venda direta, e a gestão e exploração dos sistemas públicos de drenagem e tratamento de águas residuais comunitárias, no concelho de XXXXXXXX ou outros. Para o efeito, fica investido de poderes de autoridade administrativa. (Cf. Cláusula 3ª dos Estatutos)

10. Cabe à Câmara Municipal de XXXXXXXX, definir orientações estratégicas relativamente aos objetivos a prosseguir pela Requerente, tendo em vista a forma de prossecução dos serviços de interesse geral objeto desta, estabelecendo metas quantificadas e contemplando a celebração, entre ambas as entidades, de contrato-programa. (Cf. Cláusula 15ª dos Estatutos)

11. Constituem receitas da Requerente: a) As provenientes da sua atividade; b) O rendimento dos bens próprios; c) As participações, dotações e subsídios que lhe sejam atribuídos; d) O produto da alienação de bens próprios ou de sua oneração; e) As doações, heranças e legados. (Cf. Cláusula 21ª dos Estatutos)

12. A Requerente celebra com a Câmara Municipal de XXXXXXXX contratos-programa que definem pormenorizadamente o fundamento da necessidade do estabelecimento da relação contratual, a finalidade da mesma relação, bem como a eficácia e a eficiência que se pretende atingir com a mesma, concretizados num conjunto de indicadores ou referenciais que permitam medir a realização dos objetivos sectoriais. O desenvolvimento de políticas de preços das quais decorram receitas operacionais anuais inferiores aos custos anuais é objetivamente justificado (diferença entre o desenvolvimento da atividade a preços de mercado e o preço subsidiado na ótica do interesse geral). O desenvolvimento de políticas de preços, depende de negociação prévia com a Câmara Municipal de XXXXXXXX dos termos que regulam as transferências financeiras necessárias ao financiamento anual da atividade de interesse geral desenvolvida pela Requerente, as quais devem constar do contrato de gestão em vigor. (Cf. Cláusula 26ª dos Estatutos)

B) Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto

13. A Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, estabelece o Regime jurídico da atividade empresarial local e das participações locais (adiante abreviadamente designado "RJAELPL"), que regulamenta a atividade empresarial local desenvolvida pelos municípios, associações de municípios e áreas metropolitanas, através dos serviços municipalizados (ou intermunicipalizados) e das empresas locais (artigo 2.º do RJAELPL), incluindo, também as participações sociais detidas por aqueles.

14. O artigo 27.º do RJAELPL, prevê que os municípios podem proceder a delegação de poderes nas empresas locais por eles participadas, desde que esta faculdade conste expressamente na deliberação que determinou a sua constituição e nos respetivos estatutos..

15. Segundo o artigo 45.º do RJAELPL, consideram-se "empresas locais de gestão de serviços de interesse geral aquelas que, assegurando a universalidade, a continuidade dos serviços prestados, a satisfação das necessidades básicas dos cidadãos, a coesão económica e social local ou regional e a proteção dos utentes, e, sem prejuízo da eficiência económica, no respeito pelos princípios da não discriminação e da transparência", sendo necessário que tenham exclusivamente por objeto uma ou mais das atividades referidas no mesmo artigo 45.º, em que se incluem o "Abastecimento público de água" e o "Saneamento de águas residuais urbanas".

16. Refere o n.º 1 do artigo 47.º do RJAELPL que "A prestação de serviços de interesse geral pelas empresas locais e os correspondentes subsídios à exploração dependem da prévia celebração de contratos-programa com as entidades públicas participantes". Por sua vez, refere o n.º 2 do referido artigo que "Os contratos-programa devem definir detalhadamente o fundamento da necessidade do estabelecimento da relação contratual, a finalidade desta, os montantes dos subsídios à exploração, assim como a

eficácia e a eficiência que se pretende atingir com a mesma, concretizando um conjunto de indicadores ou referenciais que permitam medir a realização dos objetivos setoriais".

17. Verifica-se desta forma, que as empresas locais, criadas por deliberação dos municípios, são detidas integral ou maioritariamente pelos próprios que sobre elas exerce superintendência, prosseguindo obrigatoriamente funções inseridas nas atribuições desses municípios, e sujeitas às suas orientações estratégicas, definindo aqueles os objetivos a prosseguir, através de mecanismos de acompanhamento sistemático.

C) Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto

18. Por sua vez, quanto às atividades de abastecimento público de água às populações e de saneamento de águas residuais urbanas cumpre fazer referência ao disposto no Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto, o qual estabelece o Regime jurídico dos serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas e de gestão de resíduos urbanos (RJSMAPASARU).

19. O n.º 1 do artigo 2.º do RJSMAPASARU, estatui que os serviços municipais de abastecimento público de água, de saneamento de águas residuais urbanas abrangidos no referido diploma compreendem, no todo ou em parte a gestão dos sistemas municipais de captação, elevação, tratamento, adução, armazenamento e distribuição de água para consumo público, na sua alínea a), bem como, a gestão dos sistemas municipais de recolha, drenagem, elevação, tratamento e rejeição de águas residuais urbanas, na sua alínea b).

20. Nos termos do artigo 3.º do RJSMAPASARU, "A exploração e gestão dos sistemas municipais, tal como referidas no n.º 1 do artigo anterior, consubstanciam serviços de interesse geral e visam a prossecução do interesse público, estando sujeitas a obrigações específicas de serviço público."

21. Resulta, assim, da conjugação dos referidos diplomas que, para efeitos do artigo 45.º do RJAELPL, as atividades referidas no n.º 1 do artigo 2.º do RJSMAPASARU, encontram-se incluídas nas atividades de interesse público previstas no artigo 45.º do RJAELPL, nas quais se inclui, a gestão de abastecimento público de água e o saneamento de águas residuais urbanas.

22. A este propósito, saliente-se que o artigo 69.º do RJAELPL refere que o regime nele estabelecido não prejudica a aplicação da norma especial prevista no Decreto-Lei n.º 194/2009, de 20 de agosto (RJSMAPASARU).

23. Quanto ao artigo 17.º do RJSMAPASARU, prevê que um município, pode delegar os respetivos serviços descritos no artigo 2.º em empresa do sector empresarial local, cujo objeto compreenda a gestão dos mesmos. A referida delegação é efetuada através da celebração de CGD entre o município e a empresa municipal delegatária.

24. Determina o artigo 25.º do RJSMAPASARU que caso haja subvenção/subsídio da prestação dos serviços de interesse geral a cargo da empresa municipal delegatária por parte da entidade delegante, a mesma obedece ao regime que regula as transferências financeiras necessárias ao financiamento anual da atividade de interesse geral, devendo constar do CGD. Acrescenta ainda, que as subvenções em questão podem ser condicionadas, minoradas ou majoradas conforme o grau de desempenho da empresa municipal delegatária na concretização dos objetivos previstos no contrato de gestão delegada.

D) Contrato de gestão delegada

25. Quanto ao CGD, para a prestação dos serviços públicos de abastecimento de água para consumo humano e de saneamento de águas residuais urbanas celebrado entre o Município e a Requerente, verifica-se da consulta ao mesmo que o Município delega na Requerente a prestação tendencialmente universal no seu território dos seguintes serviços de interesse geral, nos termos previstos no artigo 2.º do RJSMAPASARU: (Cf. Cláusula I. Objeto da delegação)

a) Abastecimento público de água para consumo humano (incluindo a distribuição de

água para consumo público);

b) Saneamento de águas residuais urbanas (incluindo a drenagem de águas residuais urbanas);

26. O serviço referido na alínea a) da Cláusula I, serviço de abastecimento, deve ser prestado através de instalações e redes fixas e, excecionalmente, através de meios móveis. O tarifário de abastecimento aplicado aos utilizadores deste serviço deve assegurar a recuperação dos custos incorridos. (Cf. Cláusula II. Âmbito do serviço de abastecimento delegado)

27. O serviço referido na alínea b) da Cláusula I, inclui a gestão de sistemas municipais de águas pluviais, onde se engloba a sua drenagem e destino final, devendo, nesse caso, os sistemas ser tendencialmente separativos. O serviço de saneamento deve ser prestado através de instalações e redes fixas e, excecionalmente, através de meios móveis no sentido de, designadamente, assegurar a recolha, o transporte e o destino final de lamas de fossas sépticas individuais. O tarifário de saneamento aplicado aos utilizadores deste serviço deve assegurar a recuperação dos custos incorridos. (Cf. Cláusula III. Âmbito do serviço de saneamento delegado)

28. Ao Município compete fiscalizar o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis e, bem assim, das cláusulas do próprio CGD, onde quer que a Requerente exerça a sua atividade, podendo, para tanto, exigir-lhe as informações e os documentos que considerar necessários. (Cf. ponto 2 da Cláusula VI. Poderes do Município)

29. Verifica-se, ainda, que foi efetuado um aditamento ao CGD, no seu - ANEXO VII - FINANCIAMENTO PELO MUNICÍPIO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DELEGADOS QUE NÃO SÃO OBJETO DE TARIFAÇÃO.

30. Consta do aditamento, a revisão do CGD em que define as obrigações da Requerente em matéria de gestão e conservação de linhas de água em meio urbano no território do Município, sendo estabelecidos um conjunto de medidas para a conservação, proteção e valorização dos recursos hídricos, complementares ao objetivo principal da operação, ao nível da conservação e reabilitação da rede hidrográfica na malha urbana do Concelho de XXXXXXX.

31. Prevê ainda o documento, que conforme previsto no n.º 1 do artigo 25.º do RJSMAPASARU, são igualmente definidas as obrigações do Município quanto ao financiamento da prestação dos serviços delegados e estabelecidas as respetivas contrapartidas financeiras a cargo do Município.

32. Como tal, encontra-se definidos os subsídios à exploração associado à gestão de linhas de água a serem pagos pelo Município à Requerente, durante o quinquénio de 2024 a 2028.

E) Operações realizadas no âmbito dos poderes de autoridade.

33. A alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA (adiante designado de "CIVA") estabelece que, "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. A alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, define o conceito de sujeito passivo de IVA como sendo qualquer pessoa singular ou coletiva que, de modo independente e com carácter de habitualidade exerça uma atividade na área da produção, comércio ou prestação de serviços. Ou seja, entende-se por sujeito passivo de imposto qualquer pessoa que prossiga uma atividade económica, nos termos do artigo 9.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro (adiante designada de "Diretiva IVA").

35. Contudo, o n.º 2 do artigo 2.º do CIVA estabelece uma delimitação negativa de incidência, ao consagrar, expressamente, que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos de IVA, 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.

36. Este normativo decorre da transposição, para o direito nacional, do consignado nos

parágrafos 1.º e 2.º do artigo 13.º da Diretiva IVA, nos quais se prescreve:

"Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações. Contudo, quando efectuarem essas actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas".

37. Por exercício de poderes de autoridade deve entender-se a atividade de um organismo agindo no exercício de funções que lhe sejam conferidas por um regime jurídico que implique a utilização de prerrogativas de autoridade pública