

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
Artigo/Verba:	Art.4º - Conceito de prestação de serviços .
Assunto:	Enquadramento em sede de IVA das rendas recebidas pela concessão da exploração das infraestruturas de abastecimento de água e saneamento.
Processo:	28710, com despacho de 2025-09-23, 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. O Requerente começa a respetiva exposição por referir tratar-se de um Município que celebrou um contrato de concessão com a sociedade X, S.A., pessoa coletiva de capitais públicos, resultante da cisão da "XY" conforme os Decretos-Leis n.ºs 94/2015 e 34/2017, mediante o qual cede a esta, temporariamente e mediante retribuição, as infraestruturas municipais afetas aos serviços de abastecimento de água e saneamento de águas residuais.

2. O contrato prevê a cedência das infraestruturas municipais para que a concessionária assegure a exploração e a continuidade da referida atividade, nos moldes estabelecidos, durante o período contratual, sendo a contraprestação devida periodicamente ao Município sob a forma de rendas de concessão.

3. O Requerente alega que o Ofício-circulado n.º 174229/1991, admite a exclusão do âmbito do imposto [cfr. artigo 2.º, n.º 2 do Código do IVA (CIVA)] para rendas de concessões de bens dominiais de uso público.

4. Acrescenta, que o Ofício-circulado n.º 25031, de 2024-05-03, admite que não estão sujeitas a IVA as rendas resultantes de concessões de bens dominiais e de uso privativo de bens de domínio público do Estado e do domínio hídrico.

5. Por outro lado, a Ficha Doutrinária n.º 9786/2016, distingue entre cedência de bens do domínio público e cedência de exploração de unidades económicas.

6. Já a Informação Vinculativa n.º 28112/2025, que conclui que a cedência de exploração de infraestruturas para prestação de serviços consubstancia uma prestação de serviços sujeita e não isenta de IVA, sendo aplicável a taxa normal (23%), nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA.

7. O Requerente reconhece a existência de dúvida razoável, por poder estar em causa, alternativamente:

(i) Uma prestação de serviços, se a concessão envolver cedência de exploração de unidade económica (artigo 4.º, n.º 1 do CIVA);

(ii) Uma atividade excluída do âmbito do IVA, se for considerada como decorrente do exercício de poderes de autoridade (n.º 2 do artigo 2.º do CIVA).

8. Assim, o Município solicita esclarecimentos sobre o correto enquadramento, em sede de IVA, das operações descritas, por forma a garantir o cumprimento rigoroso das suas obrigações fiscais. Para esse efeito, vem questionar se:

(i) As rendas recebidas pela concessão da exploração das infraestruturas de água e saneamento estão sujeitas a IVA;

(ii) Pode considerar-se que a concessão das referidas infraestruturas consubstancia o exercício de poderes de autoridade, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, ficando, por isso, fora do âmbito do imposto;

- (iii) Em caso de sujeição a IVA, qual a taxa aplicável;
- (iv) Existe alguma diferenciação no tratamento fiscal (nomeadamente quanto à sujeição ou isenção) entre as rendas provenientes da concessão dos serviços de abastecimento de água e aquelas relativas ao saneamento de águas residuais.

II - ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

a. Caracterização do Requerente

9. 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 XXXX-XX-XX, pela atividade principal de "administração local", CAE 084113, e pelas atividades secundárias de "arredamento e exploração de bens imobiliários próprios ou em locação", CAE 068200, "gestão de instalações desportivas", CAE 093110, "atividades de museus e coleções", CAE 091210, "atividades das artes do espetáculo", CAE 090200, "atividades termais", CAE 086992, "comércio a retalho de frutas e produtos hortícolas", CAE 047210, "atividades dos centros de manutenção física", CAE 093130 e "atividades de serviço de fornecimento de refeições por contrato e outras atividades de serviços de alimentação", CAE 056220. Indica, ainda, realizar simultaneamente operações tributadas e operação não tributadas, sendo, por conseguinte, um sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens.

b. Quadro legal aplicável

Introdução

10. A questão em análise no presente pedido de informação, centra-se em saber se a concessão infraestruturas municipais afetas aos serviços de abastecimento de água e saneamento de águas residuais a uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, consubstancia o exercício de poderes de autoridade, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA), ficando, por isso, fora do âmbito do imposto, ou se, pelo contrário é uma operação sujeita a IVA.

Poderes de autoridade

11. De acordo com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do 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".

12. 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 (...)".

13. 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".

14. 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.

15. 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. É, nomeadamente, o caso da distribuição de água.

16. Nestes termos, considerando que:

(i) Os serviços de i) fornecimento de água; ii) recolha e tratamento de águas residuais; e iii) gestão de resíduos sólidos urbanos, constituem serviços públicos essenciais, nos termos da Lei n.º 23/96, de 26 de julho;

(ii) Cabe às autarquias locais a promoção e salvaguarda dos interesses próprios das respetivas populações, designadamente no domínio do abastecimento público, ambiente e saneamento básico;

(iii) que, segundo o disposto no n.º 1 do artigo 1.º da Lei n.º 88-A/97, de 25 de julho, que regula o acesso da iniciativa económica privada a determinadas atividades económicas, "é vedado a empresas privadas e a outras entidades da mesma natureza o acesso às seguintes actividades económicas, salvo quando concessionadas: a) Captação, tratamento e distribuição de água para consumo público, recolha, tratamento e rejeição de águas residuais urbanas, em ambos os casos através de redes fixas, e recolha e tratamento de resíduos sólidos urbanos, no caso de sistemas multimunicipais e municipais";

(iv) que resulta desta norma que as atividades nela elencadas constituem reserva dos organismos públicos, nomeadamente dos municípios, apenas podendo ser exercidas por entidades privadas mediante contrato de concessão, ficando por esta norma também salvaguardado que o exercício destas atividades não origina distorções de concorrência.

17. Ora, no caso em apreço, as respostas às questões colocadas têm subjacente saber se concessão infraestruturas municipais afetas aos serviços de abastecimento de água e saneamento de águas residuais a uma sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, consubstancia o exercício de poderes de autoridade, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do CIVA, ficando, por isso, fora do âmbito do imposto, ou se, pelo contrário é uma operação sujeita a IVA.

18. Efetivamente, está em causa o enquadramento de um contrato de concessão celebrado entre um município e a X, S.A., sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos, constituída pelo n.º 2 do artigo 1.º e n.º 1 do artigo 4.º, ambos do Decreto-Lei n.º XX/2XXX, de XX de XX (atualizado até ao Decreto-Lei n.º XX/XXXX de XX de XX), que cria o sistema multimunicipal de abastecimento de água e de saneamento do XX de Portugal, e à qual é lhe atribuída por lei a concessão da exploração e da gestão do sistema multimunicipal de abastecimento de água e de saneamento do XX de Portugal, que consubstancia um serviço público a exercer em regime de exclusivo.

19. A referida concessão infraestruturas municipais à X, S.A., afetas aos serviços de abastecimento de água e saneamento de águas residuais, tem como contrapartida uma retribuição a pagar por aquela entidade ao Município, em regra determinada em função dos benefícios efetivamente gerados pelas infraestruturas em cada ano.

20. Cumpre assinalar que, 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.

21. 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.

22. Por seu turno, caso aqueles serviços sejam desempenhados por outras entidades (como é o caso da X, S.A., 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".

23. Deste modo, afigura-se que a cessão das aludidas infraestruturas 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.

24. Por outro lado, no que concerne ao serviço de abastecimento de água, a atividade de exploração e gestão dos sistemas de captação, tratamento e distribuição de água para consumo público encontra-se sujeita à taxa reduzida (6%), a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º, por enquadramento na verba 1.7 da Lista I, ambos do Código do IVA

25. Este enquadramento é aplicável às autarquias locais, suas associações e empresas locais, na medida em que a atividade de abastecimento de água se encontra elencada no n.º 3 do artigo 2.º do Código do IVA, bem como a outras entidades a quem a mesma tenha sido concessionada.

26. Importa, ainda, fazer uma referência ao alegado pelo Requerente que refere que "o Ofício-circulado n.º 25031, de 2024-05-03, admite que não estão sujeitas a IVA as rendas resultantes de concessões de bens dominiais e de uso privativo de bens de domínio público do Estado e do domínio hídrico".

27. Ora, cumpre clarificar, que da aludida doutrina administrativa não consta, em ponto algum, o invocado pelo Requerente, mas sim que o saneamento de águas residuais quando exercido por entidades privadas, no âmbito de um contrato de concessão de serviços públicos, as operações de recolha, tratamento e rejeição de águas residuais não são subsumíveis nos poderes de autoridade sendo, por conseguinte, sujeitas a tributação à taxa reduzida, nos termos da verba 2.22 da Lista I anexa ao CIVA.

28. Por outro lado, no que concerne ao Ofício-Circulado 174229/1991, de 20/11, da DSCA, invocado pelo Requerente, para demonstrar que "as rendas resultantes de concessões de bens dominiais e de uso privativo de bens do domínio público do Estado e domínio hídrico" não estão sujeitas a IVA, cabe esclarecer que esta doutrina administrativa, tem uma natureza genérica, não concretizando qual a natureza das entidades concessionárias, nem as características do contrato de concessão, pelo que, no caso em apreço, a respetiva leitura não pode ser feita, dissociada do conteúdo do Ofício-circulado n.º 25031, de 2024-05-03.

29. Finalmente, refere-se que uma informação vinculativa tem o seu teor circunscrito à matéria de facto nela apreciada, que é o que acontece na ficha doutrinária n.º 9786/2016, pelo que não podemos extrapolar todas as conclusões nela vertidas para outras situações por ela não abrangidas.

Cessão de exploração

30. A cedência das infraestruturas de saneamento efetuada à X, S.A., dotando-a de meios materiais que lhe permitam assegurar a realização dos serviços a que se encontra adstrita, por força do contrato de concessão, 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.

31. Esta prestação de serviços consubstancia um contrato 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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 se afigura verificar no caso em apreço.

36. 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.

37. Face ao quadro legal aplicável, afigura-se que a contrapartida pecuniária pela cedência das infraestruturas municipais afetas aos serviços de abastecimento de água e saneamento de águas residuais, a pagar pela entidade cessionária, 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.

38. Por último, cumpre, ainda, referir que não existe diferenciação no tratamento fiscal das rendas resultantes da cedência das infraestruturas municipais afetas aos serviços de abastecimento de água ou de saneamento de águas residuais, já que ambas seguem o mesmo tratamento descrito no ponto anterior.

39. Diferentemente, conforme esclarece o Ofício-circulado n.º 25031, os serviços de abastecimento de água e de serviços de saneamento de águas residuais, sendo assegurados, mediante contrato de concessão, por uma sociedade anónima, ainda que detida por capitais exclusivamente públicos, implica a sujeição das referidas atividades a IVA, por enquadramento, respetivamente, na verba 1.7 e 2.22, ambas da Lista I anexa ao CIVA. Faz-se notar, como já referido, que os serviços de abastecimento de água, independentemente da entidade que os exerce, são sempre sujeitos a tributação, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIVA.

III - CONCLUSÃO

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

(i) A cessão das infraestruturas municipais afetas aos serviços de abastecimento de água e saneamento de águas residuais à sociedade X, S.A. 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 abastecimento de água e saneamento de águas residuais efetuada à sociedade X, S.A. dotando-a de meios materiais que lhe permitam assegurar a realização dos serviços a que se encontra adstrita, por força do contrato de concessão, 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".

(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 entidade cessionária, 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) Por fim, afigura-se não existir diferenciação no tratamento fiscal das rendas que constituem contrapartida da cedência das infraestruturas municipais afetas aos serviços de abastecimento de água ou de saneamento de águas residuais, já que ambas consubstanciam prestações de serviços sujeita a IVA, e dele não isentas, em conformidade com o referido no ponto anterior.