

COORDENAÇÃO

Sérgio Vasques

CADERNOS

IVA 2015

Afonso Arnaldo
Alexandra Martins
Ana Raquel Costa
André Areias
Andrea Firmino
Artur Torres Pereira
Catarina Balona
Catarina Matos
Conceição Gamito
Conceição Lopes Rodrigues
Conceição Soares Fatela
Frederico Antas
Inês Pinto Leite
Isabel Vieira dos Reis
Joana Branco Pires
João Canelhas Duro
Joaquim Miranda Sarmiento
Leonardo Marques dos Santos
Mafalda Coelho Moreira
Mariana Gouveia de Oliveira
Marta Machado de Almeida
Miguel Durham Agrellos
Paulo Pichel
Priscila Santos
Serena Cabrita Neto
Sónia Alvarez
Susana Claro
Tânia Carvalhais Pereira
Tânia Meireles da Cunha

O IVA nas Empresas Locais

MARTA MACHADO DE ALMEIDA

ÍNDICE: 1. Introdução; 2. Do enquadramento em sede de IVA; 3. Dos montantes recebidos ao abrigo de Contratos-Programa; 4. Das restrições à capacidade de dedução; 5. Da aplicabilidade dos métodos de dedução de IVA; 6. Conclusão

1. Introdução

O quadro legal aplicável à actividade empresarial local desenvolvida pelos municípios, associações de municípios e pelas áreas metropolitanas, através de serviços municipalizados ou empresas locais, incluindo, também, as participações sociais detidas por aqueles encontra-se regulado no novo Regime Jurídico da Actividade Empresarial Local e das Participações Locais, constante da Lei n.º 50/2012, de 31 de Agosto, a qual veio revogar a Lei n.º 53-F/2006, de 29 de Dezembro.

Contrariamente ao regime anterior, as empresas locais são definidas, neste novo regime, como pessoas colectivas de direito privado, regendo-se pelas disposições do novo regime, pela lei comercial, pelos respectivos estatutos e, subsidiariamente, pelo regime do sector empresarial do Estado.

Estas empresas locais são criadas e extintas por deliberação dos municípios e detidas integral e maioritariamente por um município que sobre elas exerce poderes de tutela, prosseguindo obrigatoriamente funções inseridas

nas atribuições daqueles municípios, estando, ainda, sujeitas às suas orientações estratégicas.

Em termos substantivos, as empresas locais diferenciam-se das comuns e das privadas, porquanto têm de observar regras de gestão específicas. Isto é, as empresas locais têm de prosseguir objectivos relacionados com a satisfação das necessidades de interesse geral ou a promoção do desenvolvimento dos municípios que as detêm, em consonância com os objectivos prosseguidos pelos próprios municípios.

Simultaneamente, as empresas locais devem ainda ser financeiramente viáveis e auto-geridas, ou seja, só em casos expressamente previstos na lei pode o município auxiliar financeiramente a empresa local por si detida, sendo que a regra é a de que estas empresas devem ser auto-sustentáveis. Daí que a Lei n.º 50/2012, de 31 de Agosto proíba a concessão de subsídios ao investimento e imponha que a atribuição de subsídios à exploração pelas entidades públicas participantes no capital social de uma empresa local tenha de ser feita mediante a celebração de um contrato-programa.

Por outro lado, a Lei n.º 50/2012, de 31 de Agosto impõe, ainda, que as empresas locais estejam sujeitas às regras gerais da concorrência.

Em face deste novo regime, parece-nos necessário fazer uma aproximação ao enquadramento em sede de IVA destas empresas, tendo em conta as especificidades ora referidas e, ainda, o entendimento que a Administração tributária veiculou recentemente no Ofício-Circulado n.º 30159/2014, de 18 de Junho.

2. Do enquadramento em sede de IVA

Atendendo a que, de acordo com o novo regime que lhes é, agora, aplicável, as empresas locais são pessoas colectivas de direito privado, importa, desde logo, aferir qual o enquadramento que lhes é aplicável em sede de IVA.

Ora, no que respeita às normas relativas à incidência subjectiva, em IVA, resulta do (número 1 do artigo 2.º) Código do IVA que, regra geral, se deve considerar como “sujeito passivo de IVA” qualquer pessoa singular ou colectiva que, de modo independente e com carácter de habitualidade exerça

uma actividade na área de produção, comércio ou prestação de serviços, isto é, qualquer pessoa que exerça uma actividade económica na acepção da Directiva 2006/112/CE do Conselho (de ora em diante designada por “Directiva IVA”).

Contudo, o (número 2 do artigo 2.º do) Código do IVA prevê uma excepção a esta definição, ao estabelecer uma delimitação de incidência (negativa) à qualidade de sujeito passivo, determinando que não são sujeitos passivos de imposto o Estado e demais pessoas colectivas de direito público quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações.

Refere, ainda, o (artigo 2.º, número 3, do) Código do IVA que o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público serão, em qualquer caso, sujeitos passivos deste imposto quando exerçam algumas das seguintes actividades e pelas operações tributáveis delas decorrentes, salvo quando se verifique que as exercem de forma não significativa: telecomunicações, distribuição de água, gás e electricidade, transporte de bens, prestação de serviços portuários e aeroportuários, transporte de pessoas, transmissão de bens novos cuja produção se destina a venda, operações de organismos agrícolas, exploração de feiras e de exposições de carácter comercial, armazenagem, cantinas, e radiodifusão e radiotelevisão.

Neste âmbito, decorre de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça da União Europeia¹ (de ora em diante designado por “TJUE”) que, na análise do preceituado no (número 2 do artigo 2.º do) Código do IVA, à luz dos objectivos da Directiva do IVA, se devem verificar, cumulativamente, dois requisitos para que a regra da não sujeição seja aplicada.

O primeiro requisito (de natureza subjectiva) consiste no exercício de actividades por um organismo de direito público e, o segundo (de natureza objectiva) consiste no exercício de actividades desempenhadas na qualidade de autoridade pública. Nenhum destes conceitos se encontra definido na legislação comunitária relativa a IVA, o que tem originado, dada a comple-

¹ Entre outros, Acórdão de 17 de Outubro de 1989 (*Comune di Carpaneto Piacentino*), proferido no âmbito dos processos apensos C-231/87 e C-129/88, Acórdão de 25 de Julho de 1991 (*Ayuntamiento de Sevilla*), proferido no âmbito do processo C-202/90, e Acórdão de 14 de Dezembro de 2000 (*Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto*), proferido no âmbito do processo C-446/98.

xidade técnica que reveste, diversa jurisprudência do TJUE no sentido de delimitar o seu alcance.

No que respeita, em concreto, à interpretação da expressão “organismos de direito público”, muito embora não se tenha verificado na jurisprudência do TJUE o desenvolvimento sistemático de critérios que contribuam para uma aplicação harmonizada, ao nível dos vários Estados membros, do que se deverá entender por “organismos de direito público”, é possível, com base na jurisprudência emanada, recensear um conjunto de elementos que permitem estabelecer uma orientação sobre quais os organismos que devem ser considerados na aceção do IVA para efeitos de aplicação da norma.

Assim, resulta da análise da jurisprudência do TJUE a relevância da integração orgânica desses organismos na Administração Pública, ou a existência de uma relação de dependência/subordinação com a referida Administração Pública, não devendo a análise da natureza de “organismos de direito público” assentar, apenas, em critérios que se prendam com o objecto ou objectivo da actividade, por esta se encontrar enquadrada por normas de direito público.

Adicionalmente, o facto de a aplicação da norma de não sujeição exigir a verificação de um segundo requisito – o de que o exercício da actividade do organismo público seja realizado na qualidade de autoridade pública – implica que nem todos os organismos de direito público se encontrarão, automaticamente, abrangidos pela exclusão de tributação para todas as actividades que pratiquem.

Neste âmbito, dever-se-á considerar por “poderes de autoridade do Estado e demais pessoas colectivas de direito público” a susceptibilidade de tais entidades se poderem impor aos particulares e agir mesmo contra a vontade destes, sempre que se tratar da prossecução do interesse público.

Com efeito, e tanto quanto resulta, também, do teor do Ofício-Circulado n.º 30159/2014, de 18 de Junho – que versa, entre outras matérias, sobre o âmbito de aplicação (do número 2 do artigo 2.º) do Código do IVA, no caso das empresas locais – dever-se-á excluir do elenco de actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas, as que sejam exercidas nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados.

Na verdade, e conforme já reconhecido pelo TJUE, no Acórdão de 26 de Março de 1987 (C-235/85), “os organismos de direito público não estão

automaticamente isentos relativamente a todas as actividades que desenvolvem, mas apenas relativamente àquelas que se enquadram na sua missão específica de autoridade pública”.

Daí que, no referido acórdão do TJUE (C-235/85), se diga ainda que, “face ao próprio princípio do IVA, que é um imposto global e geral sobre o consumo, se impõe uma interpretação restritiva do art. 4º, nº 5 da Sexta Directiva, pela qual só seriam visados por essa isenção os actos praticados por organismos de direito público ligados às competências e atribuições fundamentais da autoridade pública e não às actividades que, por sua natureza, podem ser exercidas pelos particulares com fim lucrativo”.

Veja-se, a este propósito, também o Parecer n.º 18/2003, de 28 de Abril de 2003, emitido pelo Centro de Estudos Fiscais, no qual a Administração tributária refere que “as entidades que desenvolvam essencialmente actividades de carácter económico, susceptíveis de operarem em abstracto como funções não estaduais, devem ser consideradas como sujeitos passivos – justamente o caso paradigmático é o das empresas públicas (em sentido amplo) que visam fundamentalmente exercer actividades de carácter económico-empresarial (...) mesmo considerando-se que emprega prerrogativas de autoridade”.

Conhecido aquele que tem vindo a ser o entendimento no que respeita à incidência subjectiva destas entidades, em sede de IVA, importa, agora, aferir em que medida o novo Regime Jurídico da Actividade Empresarial Local e das Participações Locais, constante da Lei n.º 50/2012, de 31 de Agosto poderá vir a impactar no enquadramento veiculado, designadamente em face do teor do já referido Ofício-Circulado n.º 30159/2014, de 18 de Junho.

Com efeito, o referido Ofício-Circulado refere que, enquanto entidades públicas, as empresas locais podem, quando actuem com prerrogativas de autoridade, beneficiar do regime de não sujeição de IVA constante no (artigo 2.º, número 2, do) Código do IVA.

Ora, tanto quanto nos parece, o que se pretende com os esclarecimentos prestados no referido Ofício-Circulado é, tão-somente, clarificar que, apesar da referida alteração de natureza, as empresas locais podem, quando actuem com prerrogativas de autoridade, beneficiar do regime de não sujeição constante do (número 2 do artigo 2.º do) Código do IVA.

Com efeito, embora as empresas locais estejam sujeitas a princípios de gestão privada, tal não impede que se configurem, também, como entidades públicas, se atendermos ao facto de estas empresas serem detidas 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.

Assim, muito embora possa parecer decorrer do teor do Ofício-Circular n.º 30159/2014 que o regime de não sujeição constante (número 2, do artigo 2.º) do Código do IVA se apresenta como uma possibilidade, podendo os contribuintes optar, ou não, pela sua aplicação, tal interpretação não decorre do teor das disposições legais aplicáveis.

Na verdade, o que se pretenderá com as clarificações constantes do referido Ofício-Circular – designadamente com a afirmação “enquanto entidades públicas, as empresas locais podem, quando actuem com prerrogativas de autoridade, beneficiar do regime de não sujeição a IVA constante do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA” – será, perante o novo regime jurídico, que determina que as empresas locais são pessoas colectivas de direito privado, esclarecer que, ainda assim, o regime de não sujeição previsto no (número 2 do artigo 2.º do) Código do IVA será aplicável, quando tais entidades actuem com prerrogativas de autoridade.

3. Dos montantes recebidos ao abrigo de Contratos-Programa

Os contratos-programa a que se refere o novo regime ora em apreço constituem contratos de direito administrativo destinados a definir a missão, responsabilidades e as respectivas dotações financeiras que são transferidas do município para as empresas locais, não revestindo a natureza de contratos de prestação de serviços realizados a título independente.

Com efeito, o (artigo 32.º número 3 do) Regime Jurídico da Actividade Empresarial Local e das Participações Locais prevê a possibilidade de atribuição de subsídios à exploração mediante a celebração de contratos-programa, aprovados pelo órgão deliberativo da entidade pública participante, devendo aqueles descrever, em detalhe, os fundamentos e finalidades da relação contratual, os montantes dos subsídios à exploração como contrapartida das obrigações assumidas e os objectivos pretendidos.

Neste contexto, importa aferir o enquadramento aplicável, em IVA, a tais participações financeiras.

Para este efeito, num primeiro momento, dever-se-á determinar se nos encontramos perante um subsídio ou subvenção – e, neste cenário, aferir qual o enquadramento aplicável, em IVA, ao subsídio – ou, ao invés, se estamos perante uma simples transferência financeira.

Neste âmbito, tem-se entendido por subvenção a atribuição patrimonial a um sujeito passivo de IVA, cuja origem da atribuição seja por recurso a verbas de um organismo internacional ou público nacional (estadual, regional, local), que tem de satisfazer um determinado objectivo ou adoptar uma conduta, e que vise o interesse colectivo ou a prossecução de um interesse de natureza pública².

Por outro lado, entende-se, ainda, que a entidade que concede a subvenção não deve ser o destinatário das operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo, sendo necessário o envolvimento de três partes: a que concede a subvenção, o sujeito passivo que a aufere e o destinatário dos bens ou serviços disponibilizados³.

Ao invés, serão de considerar como “falsos subsídios” as transferências concedidas pelas entidades públicas com natureza meramente redistributiva⁴.

Com efeito, haverá operações realizadas com fundos públicos que consubstanciam meras operações contabilísticas ou simples transferências orçamentais ou ajustamentos patrimoniais, que não deverão sequer ser qualificados como subsídios, tratando-se, em qualquer caso, de operações fora do âmbito de incidência do imposto, desde logo, porque não representam qualquer acto de produção, nem tão pouco a criação de valor acrescentado.

A fronteira entre as situações de simples transferência e subsídio é, contudo, ténue.

A Doutrina espanhola tem estudado este tema, sendo consensual, entre os autores que no caso de gestão indirecta de serviços públicos, eventuais

² LAIRES, Rui, “O tratamento em IVA das subvenções”, in *Ciência Técnica e Fiscal* n.º 419, 2007, pp. 27 e 28.

³ CELORICO PALMA, Clotilde, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Almedina, Coimbra, Dezembro 2010, p. 579.

⁴ CELORICO PALMA, Clotilde, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, op. cit., p. 594.

quantias que se destinam, apenas, a indemnizar ou a compensar um eventual desequilíbrio económico, numa situação em que não exista uma intenção de fomento ou incentivo, não devem ser configuradas como um subvenção⁵.

Por outro lado, nas situações em que o montante atribuído seja afecto a um fim, objectivo, actividade ou projecto específico, já não estamos perante uma mera transferência, devendo, neste caso, o montante atribuído ser configurado como uma subvenção.

Também na Doutrina portuguesa se tem entendido que as transferências de fundos entre pessoas colectivas públicas, ou no seio destas, no âmbito das dotações orçamentais destinadas a assegurar o seu funcionamento e a prossecução dos seus fins, não são abrangidas pelo conceito de subvenção⁶.

Este entendimento é reforçado pelo facto de o IVA, em regra, não englobar no seu âmbito de incidência as actividades exercidas pelas pessoas colectivas públicas quando actuam no exercício das suas funções típicas. Com efeito, é o exercício dessas funções que as mencionadas dotações visam, em princípio, assegurar.

Já nos casos que sejam enquadrados como uma subvenção (afastando-se do conceito de simples transferência) – isto é, nos casos em que se verifique uma atribuição patrimonial a um sujeito passivo de IVA, cuja origem da atribuição seja por recurso a verbas de um organismo internacional ou público nacional, tendente a satisfazer um determinado objectivo ou adoptar uma conduta e que vise o interesse colectivo ou a prossecução de um interesse de natureza pública –, importará determinar qual o enquadramento aplicável em sede de IVA aos subsídios, sendo que tal enquadramento se presta, também ele, a inúmeras incertezas, estando em causa uma matéria em que os conceitos se revelam de difícil aplicação prática, fruto da complexidade e diversidade factual potencialmente envolvida.

Na verdade, um subsídio pode consubstanciar a contraprestação de uma transmissão de bens ou prestação de serviços (tal como no caso dos subsídios ao preço), poderá não ser objecto de tributação, mas influenciar o direito à dedução (tal como pode ser o caso dos subsídios à exploração), ou

⁵ CELORICO PALMA, Clotilde, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, *op. cit.*, nota de rodapé 1194, p. 595.

⁶ LAIRES, Rui, “O tratamento em IVA das subvenções”, *Ciência Técnica e Fiscal*, *op. cit.*, p. 33.

poderá, simplesmente, encontrar-se fora do âmbito de aplicação do imposto (tal como no caso dos subsídios ao equipamento).

No que respeita aos subsídios directamente relacionados com o preço, em conformidade com o entendimento que tem vindo a ser veiculado pela Administração tributária, devem considerar-se como tal os que preenchem os seguintes requisitos: (i) sejam, por assimilação, a contraprestação, total ou parcial, de uma operação tributável, (ii) sejam atribuídos por um terceiro ao fornecedor dos bens ou prestador de serviços, (iii) sejam fixados anteriormente à realização das transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas pelo sujeito passivo e (iv) sejam estabelecidos com referência ao preço e às quantidades transmitidas.

Neste âmbito, o entendimento perfilhado pelo TJUE⁷ tem sido no sentido de considerar como incluído no valor tributável da operação, os subsídios que determinam uma redução no preço do bem ou serviço prestado pela entidade que o recebe.

Por outro lado, é de referir que a Doutrina administrativa portuguesa considerou como tributáveis os subsídios que revistam a natureza de indemnizações compensatórias, destinadas a compensar, por razões sociais ou derivadas de dificuldades de um sector económico, os baixos preços de venda praticados, desde que, naturalmente, a subvenção seja estabelecida com referência ao preço ou quantidades transmitidas⁸.

De referir é, também, que existem subsídios à exploração atribuídos para melhorar a posição económica das empresas, cobertura de défices, responsabilização por uma parte de despesas gerais de exploração, ou participação “à forfait” em certas despesas, cuja quantificação não depende dos preços ou quantidades vendidas.

Nestes casos, sendo difícil decidir pela sua inclusão ou não no conceito de subsídios directamente relacionados com o preço, a Doutrina administrativa portuguesa tem concluído pela integração destes montantes na categoria dos subsídios não tributados, em IVA⁹.

⁷ Entre outros, Acórdão de 22 de Novembro de 2001 (*Office des Produits Wallons*) proferido no âmbito do Processo C-184/00.

⁸ Informação n.º 1758, de 28 de Janeiro de 1992, dos Serviços do IVA.

⁹ CELORICO PALMA, Clotilde, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, op. cit., nota de rodapé 1214, p. 605.

Com efeito, o [artigo 16.º, número 5, alínea c)] Código do IVA determina que o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto inclui as “subvenções directamente conexas com o preço de cada operação”, considerando-se como tais as que são estabelecidas em função do número de unidades transmitidas ou do volume de serviços prestados e sejam fixadas anteriormente à realização de operações.

Muito embora a disposição que versa sobre os subsídios consubstancie uma norma de determinação de valor, acaba por funcionar como uma regra de incidência, clarificando que os subsídios que revistam as características aí elencadas serão tributados em IVA.

Por fim, dever-se-ão distinguir dos anteriores os denominados subsídios ao equipamento ou investimento, os quais se destinam a custear capital fixo, tal como é o caso dos subsídios que visam financiar um determinado bem, ou as dotações globais de equipamento.

Nesta última categoria, pela sua própria natureza, os montantes em causa configuram subsídios não tributados, em IVA.

Tendo presente as diversas tipologias de subsídios, importa, agora, referir que, nos termos das disposições regulatórias constantes no Regime Jurídico da Actividade Empresarial Local e das Participações Locais, resulta a proibição de concessão de subsídios ao investimento (cfr. artigo 36.º, número 1).

De referir é, também, que, muito embora o Regime Jurídico da Actividade Empresarial Local e das Participações Locais refira a denominação subsídios à exploração (cfr. artigos 32.º, 47.º e 50.º) não se deverá entender, contudo, que a utilização de tal denominação, a propósito das verbas concedidas ao abrigo de contratos-programa, determina, por si só, a qualificação de qualquer subsídio concedido a empresas locais.

Em face do exposto, dever-se-á analisar, caso a caso, se a subvenção concedida poderá estar directamente relacionada com o preço, caso em que será sujeita a IVA, ou, se deverá qualificar-se como subsídio à exploração, sendo que, nesse caso, não será tributada, em sede de IVA.

4. Das restrições à capacidade de dedução

Analisados os possíveis enquadramentos aplicáveis, em sede de IVA, às participações financeiras recebidas pelas empresas locais, importa, aferir quais as consequências daí decorrentes, no que respeita à capacidade de dedução, em particular, nos casos em que tais participações venham a ser qualificadas como subsídios à exploração.

Os princípios gerais subjacentes ao exercício do direito à dedução determinam que será dedutível o IVA suportado nas aquisições de bens e serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações sujeitas a imposto e dele não isentas, ou operações isentas que confirmam direito à dedução, ou operações não tributadas que confirmam esse direito. Por sua vez, não conferem direito à dedução as operações não sujeitas ou isentas sem direito à dedução.

Com efeito, o mecanismo do direito à dedução assume um papel fundamental de garantia de neutralidade do imposto, porquanto, conforme reconhecido pela jurisprudência do TJUE¹⁰, o regime de deduções visa libertar o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito das suas actividades económicas, garantindo, por esta via, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas a IVA.

A este respeito, importa recordar que, em conformidade com que o vinha a ser entendido na jurisprudência do TJUE, a Lei do Orçamento do Estado para 2008 introduziu alterações relevantes em matéria do exercício do direito à dedução do IVA pelos sujeitos passivos que, no âmbito da sua actividade, pratiquem operações que conferem o direito à dedução e, simultaneamente, operações que não conferem esse direito (sujeitos passivos mistos).

Do elenco das alterações então conhecidas, destaca-se, desde já, a referência expressa ao facto de tais regras se aplicarem exclusivamente às

¹⁰ CELORICO PALMA, Clotilde, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, op. cit., nota de rodapé 1224, p. 609. Veja-se, ainda, o Acórdão de 21 de Setembro de 1988, proferido no âmbito do processo C-50/87 (Comissão/França).

situações em que os sujeitos passivos pretendem exercer o direito à dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços de utilização mista.

Na verdade, e num cenário como poderá ser o das empresas locais que recebem subsídios, tais subsídios, ainda que não tributados em sede de IVA, apenas terão impacto no direito à dedução relativamente aos sujeitos passivos mistos, ou seja, aqueles que praticam simultaneamente operações que conferem direito à dedução e operações que não permitem a dedução no IVA¹¹.

De facto, no caso de sujeitos passivos que possam deduzir a totalidade do imposto afigura-se desprovido de fundamento a limitação desse direito, apenas pelo recebimento de um proveito que não resulta directamente do exercício de uma actividade económica.

Com efeito, tem sido entendimento da Doutrina que, no seguimento das alterações contidas na Lei do Orçamento do Estado para 2008, o artigo relativo aos métodos de dedução (artigo 23.º do Código do IVA) não se aplicará a entidades que sujeitem a imposto todas as suas actividades e que, para o equilíbrio dos seus resultados de exploração, recebam subsídios à exploração, o que não se pode entender como uma actividade em si, pelo que, neste caso, deverão ser considerados sujeitos passivos integrais¹².

Neste sentido, o TJUE esclareceu já que seria contrário à Directiva IVA a limitação do direito à dedução no caso de sujeitos passivos mistos que apenas efectuem operações tributáveis quando auferam subvenções não tributadas¹³.

5. Da aplicabilidade dos métodos de dedução de IVA

Atendendo a que, conforme decorre do anteriormente exposto, as empresas locais poderão vir a ter restrições na sua capacidade à dedução,

¹¹ NEVES, Filipe Duarte – *Código do IVA Comentado e Anotado*, Vida Económica, Porto, 2010, p. 310.

¹² Neste sentido, com referência ao enquadramento de IVA das empresas municipais, veja-se GRENHA, Carlos Manuel – “Transferências monetárias, seu enquadramento contabilístico e efeitos fiscais em sede de IVA nas empresas municipais”, *Revista TOC*, n.º 100, Julho 2008, pp. 45-49.

¹³ Acórdão do TJUE, de 6 de Outubro de 2005, proferido no âmbito do processo C-204/03 (Comissão / Espanha).

designadamente nos casos em que beneficiem de subsídios à exploração, importa aferir da aplicabilidade dos correspondentes métodos de dedução.

Com efeito, as empresas locais poderão vir a integrar a tipologia de sujeitos passivos que, no âmbito da sua actividade, praticam operações que conferem o direito à dedução – como poderá ser o caso das empresas locais que, no âmbito da sua actividade, tenham receitas provenientes das actividades de saneamento ou recolha de resíduos, que se encontram sujeitas a IVA – e, simultaneamente, operações que não conferem esse direito – como poderá ser o caso das empresas locais que, no âmbito da sua actividade, tenham receitas provenientes da cedência de áreas públicas que não se encontram sujeitas a IVA –, qualificando-se, assim, como um sujeito passivo misto.

Assim, num tal cenário de enquadramento de uma empresa local como sujeito passivo misto, importará determinar o imposto dedutível relativo a bens e serviços de utilização mista – isto é, aos bens e serviços utilizados conjuntamente em actividades que conferem o direito à dedução e em actividades que não conferem esse direito – devendo, neste âmbito, atender-se ao disposto no (artigo 23.º do) Código do IVA, para efeitos de dedução.

Para efeitos de exercício do direito à dedução do imposto suportado nas respectivas aquisições de bens ou serviços, determina a legislação aplicável que os sujeitos passivos podem optar pela aplicação do método do *prorata*¹⁴ ou pelo método da afectação real¹⁵, podendo, ainda, fazer uma combinação de ambos.

¹⁴ A propósito da aplicação do método do *prorata*, refere Xavier de Basto e Maria Odete Oliveira, que “Trata-se de um método cuja vantagem é a simplicidade e que por isso foi estabelecido com carácter geral e supletivo, ou seja, será o utilizado sempre que não deva aplicar-se (por opção do sujeito passivo ou imposição da administração fiscal) ou não possa aplicar-se um outro método (...). Sendo certo todavia que, por aplicar um método que usa grandezas de grande generalidade, como são o valor das operações que conferem direito à dedução e o valor total das operações, tal procedimento pode não se apresentar como tradutor de uma justa e razoável determinação da medida de dedução”, “Desfazendo mal-entendidos em matéria de direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado: as recentes alterações do artigo 23.º do Código do IVA”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, Abril 2008.

¹⁵ Neste sentido, veja-se J.L. Saldanha Sanches e João Taborda da Gama, “Na separação ex ante, utiliza-se o regime dito da afectação real: nos casos em que a separação e distinção é possível, a contabilidade da empresa vai distinguir entre as despesas conexas com as actividades onde há tributação em IVA e as despesas que têm uma conexão com produções

Assim, resulta da disposição vigente que, nas situações em que os bens e serviços adquiridos são utilizados, simultaneamente, em operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem esse direito, a dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços que sejam utilizados na realização de ambos os tipos de operações é determinada do seguinte modo:

- i) tratando-se de um bem ou serviço parcialmente utilizado na realização de operações não decorrentes do exercício de uma actividade económica¹⁶ (*u.g.*, recebimento de dividendos, juros de depósitos bancários), o IVA não dedutível deve ser determinado de acordo com o método da afectação real, devendo, neste âmbito, ser utilizados critérios – tais como a área, o número de pessoas, o número de contratos – que melhor se adequem à situação concreta;
- ii) tratando-se de um bem ou serviço afecto à realização de operações decorrentes do exercício de uma actividade económica, parte das quais não confira direito à dedução, o imposto é dedutível na percentagem correspondente ao montante anual das operações que dêem lugar à dedução, calculado nos termos do artigo 23.º, número 4, do Código do IVA¹⁷.

Por esta via, fica, então, claro que os bens e serviços utilizados em operações que não relevam das actividades económicas ficam segregadas das demais e o imposto nelas contido não é, de todo, dedutível.

Com efeito, resulta da actual legislação aplicável, no que respeita aos métodos de dedução previstos para sujeitos passivos mistos, o princípio de que os sujeitos passivos devem proceder à imputação directa do IVA suportado nas compras às operações activas que realizam e que conferem, ou não, direito à dedução.

isentas. (...) Deste modo, imputando aos produtos tributados as despesas que com eles estão relacionadas, cria-se uma zona dentro da empresa (perspectiva real) onde se pode proceder à dedução integral do IVA que foi suportado”, “Prorata Revisitado: Actividade Económica e Dedução do IVA na Jurisprudência do TJCE”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 2006, n.º 417, pp. 110-111.

¹⁶ Neste contexto, “actividade económica” consistirá na realização de operações subsumíveis no âmbito de incidência subjectiva e objectiva do IVA.

¹⁷ *cfr.* Artigo 23.º, número 5, do Código do IVA.

Na verdade, por força das alterações (ao artigo 23.º Código do IVA) constantes da Lei do Orçamento do Estado para 2008, os sujeitos passivos devem procurar imputar as operações passivas às operações activas, da forma mais rigorosa possível, de modo a dar cumprimento ao princípio da neutralidade fiscal, ou seja, a se poder deduzir unicamente o IVA suportado para as operações que conferem direito à dedução.

Assim, contrariamente ao regime vigente antes de 2008, o que é relevante na dedutibilidade do IVA é o destino a dar aos custos incorridos, sendo para isso essencial uma clara segregação das operações activas e passivas realizadas.

Ora, no caso de uma empresa local que aufera receitas provenientes de actividades de saneamento e recolha de resíduos, a sua contabilidade deverá ser organizada de forma a segregar quais os custos relativos a cada uma das actividades elencadas, sendo o IVA incorrido, nesse âmbito, integralmente dedutível.

Por outro lado, eventuais custos relativos à cedência de áreas públicas deverão, também, estar devidamente segregados na contabilidade, sendo que, neste caso, o valor correspondente ao IVA dos custos será insusceptível de dedução.

Já no que respeita à dedutibilidade do IVA incorrido nos custos gerais, importa aferir a possibilidade de uma empresa local vir a deduzir o IVA incorrido, por via da aplicação do denominado método do *prorata* de dedução, sendo certo que tal método é de aplicação exclusiva às operações decorrentes de uma actividade económica quando, em simultâneo com operações que conferem direito à dedução, os sujeitos passivos exercem, também, operações que não conferem esse direito.

Ora, por forma a concluir se as condições requeridas para aplicação deste método de dedução se encontram verificadas, importa aferir se as actividades praticadas no exercício de poderes de autoridade devem considerar-se, para este efeito, como actividades económicas que não conferem direito à dedução ou, ao invés, como actividade não decorrente do exercício de uma actividade económica – cenário em que será obrigatória a aplicação do método da afectação real.

Ora, a este propósito, o Ofício-Circulado n.º 30103, de 23 de Abril de 2008, refere-se às operações realizadas no âmbito de poderes de autoridade

como operações “em grande parte subsumíveis no conceito de actividade económica para efeitos de IVA”, embora se tratem de operações não sujeitas¹⁸.

Por outro lado, o mencionado Ofício, no elenco de operações que considera excluídas do conceito de actividade económica – em que inclui a percepção de dividendos, as mais-valias resultantes da mera aquisição de participações sociais ou entradas de capital para sociedades – nada refere quanto às actividades exercidas no âmbito de poderes de autoridade.

Este entendimento, que acolhemos – de acordo com o qual as operações que se encontrem no âmbito da delimitação negativa de incidência por força de serem exercidas no âmbito de poderes de autoridade devem ser consideradas, para efeitos de aplicação dos métodos de dedução, como operações decorrentes de uma actividade económica – é partilhado, também, pela Doutrina¹⁹.

Ora, de acordo com a regra do *prorata*, que funciona como um mecanismo corrector do exercício do direito à dedução, o imposto é dedutível apenas na percentagem correspondente ao montante anual de operações que dêem lugar a dedução.

Assim, e no que respeita ao IVA incorrido por empresas locais em despesas gerais de funcionamento, em conformidade com o (número 4 do artigo 23.º do) Código do IVA, a correspondente dedução deve ser determinada por uma percentagem que “(...) resulta de uma fracção que comporta, no numerador, o montante anual, imposto excluído, das operações que dão lugar a dedução nos termos do n.º 1 do artigo 20.º e, no denominador, o montante anual, imposto excluído, de todas as operações efectuadas pelo sujeito passivo decorrentes do exercício de uma actividade económica prevista na

¹⁸ cfr. VI. 4., pág. 6 do Ofício-Circulado n.º 30103, de 23 de Abril de 2008.

¹⁹ Neste sentido, Clotilde Celorico Palma (*As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, op. cit., p. 610) “Regra geral, o Estado e demais organismos de direito público configuram-se tecnicamente, para efeitos de IVA, como sujeitos passivos mistos, isto é, praticam em simultâneo operações que conferem direito à dedução do imposto suportado e operações que, por se encontrarem no âmbito da delimitação negativa de incidência ou por serem isentas (isenções incompletas), não conferem tal direito. Ora, (...) tais sujeitos passivos, para efeitos do respectivo exercício do direito à dedução do IVA suportado, podem optar pela aplicação do designado método do *prorata* ou pelo método da *afecção real*”.

alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como as subvenções não tributadas que não sejam subsídios ao equipamento”.

Em face do exposto, no numerador serão incluídos os montantes relativos a operações sujeitas a IVA e no denominador (para além das operações constantes no numerador) serão incluídos os montantes relativos a eventuais serviços não sujeitos a IVA e, bem assim, eventuais montantes relativos a subsídios à exploração.

6. Conclusão

Muito embora as empresas locais assumam a natureza de pessoas colectivas de direito privado, atento o regime legal que lhes é aplicável actualmente, o seu enquadramento em sede de IVA não é totalmente claro, podendo ser, desde logo, suscitadas questões quanto à incidência subjectiva em sede de imposto.

Com efeito, as empresas locais estão, regra geral, sujeitas a IVA, excepto quando as operações em causa decorram do exercício de prerrogativas de autoridade.

Por outro lado, também o enquadramento, em sede de IVA, dos contratos-programa²⁰ celebrados entre as empresas locais e os respectivos municípios que as detêm, tem merecido especial atenção, sendo, em primeiro lugar, necessário que se analise a natureza jurídica do mesmo e se conclua se a contribuição em causa consiste num subsídio ou numa subvenção, para, só depois, se concluir pelo seu enquadramento em sede de IVA.

Ainda relativamente aos subsídios, e em função do seu enquadramento, dever-se-á aferir a existência de eventuais restrições à capacidade de dedução, na esfera das empresas locais que os auferem. Uma vez aferida a existência de tais restrições, importará determinar a aplicabilidade dos métodos de dedução legalmente previstos.

²⁰ Recorde-se que estes contratos-programa são o mecanismo veiculado pela própria Lei n.º 50/2012, de 31 de Agosto, para que os municípios possam conceder subsídios à exploração às empresas por si detidas.

Atento o exposto, e independentemente do regime que lhes subjaz na ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, o enquadramento em IVA das empresas locais configura um tema de especial complexidade porquanto da sua aplicação têm resultado diversas situações de concorrência fiscal prejudicial.

Por esta razão, trata-se de um tema que tem sido objecto de diversas reflexões, sendo claro que, qualquer que seja o modelo cuja implementação possa vir a ser ponderada, é primordial que se assegure o cumprimento do princípio da neutralidade.
