

Ofício Circulado N.º: 30159/2014      2014-06-18  
Entrada Geral:  
N.º Identificação Fiscal (NIF): 770 004 407  
Sua Ref.ª:  
Técnico:

Exmos. Senhores  
Subdiretores-Gerais  
Diretores de Serviços  
Diretores de Finanças  
Diretores de Alfândegas  
Chefes de Equipas Multidisciplinares  
Chefes dos Serviços de Finanças  
Coordenadores das Lojas do Cidadão

**Assunto:** IVA – ENQUADRAMENTO DAS EMPRESAS LOCAIS

## I – NOVO REGIME JURÍDICO DAS EMPRESAS LOCAIS – TRAÇOS GERAIS

A Lei n.º 50/2012, de 31 de agosto, veio criar, no âmbito da reforma do Setor Empresarial Local (SEL), o Regime Jurídico da Atividade Empresarial Local e das Participações Locais (RJAELPL), revogando a Lei n.º 53-F/2006, de 29 de dezembro.

O novo quadro legal regula a atividade 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.

As empresas locais são definidas como “*pessoas coletivas de direito privado com natureza municipal, intermunicipal ou metropolitana*”, consoante as entidades que exercem a influência dominante, devendo as entidades de natureza empresarial criadas ao abrigo de lei anterior e, nas quais, as entidades públicas participantes exerçam uma influência dominante, assim como as sociedades participadas já existentes, adequar os seus estatutos ao RJAELPL.

O RJAELPL proíbe a criação de empresas locais para o desenvolvimento de atividades de natureza exclusivamente administrativa ou com intuito exclusivamente mercantil, bem como a criação de empresas cujo objeto social não se insira no âmbito de atribuições dos respetivos municípios.

Os municípios participantes podem delegar poderes nas empresas locais, devendo a gestão destas articular-se com os objetivos prosseguidos pelas entidades públicas participantes no seu capital social, visando a satisfação das necessidades de interesse geral ou a promoção do desenvolvimento local e regional, cabendo ao órgão executivo da entidade pública participante definir as orientações estratégicas daquelas empresas.

O n.º 3 do artigo 32.º do RJAELPL prevê a atribuição de subsídios à exploração na estrita medida da 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 objetivos pretendidos.

Note-se que, conforme referido no n.º 6 do artigo 47.º do RJAELPL, as normas previstas neste artigo e aplicáveis na celebração dos contratos-programa efetuados com as empresas locais, não são aplicáveis à adjudicação de aquisições de bens ou serviços, contratos de locação ou empreitadas.

As empresas locais são pessoas coletivas de direito privado, regendo-se, na definição do seu regime jurídico, pelas disposições do RJAELPL, pela lei comercial, pelos respetivos estatutos e, subsidiariamente, pelo regime do setor empresarial do Estado.

Embora estejam, pela sua natureza, sujeitas a princípios de gestão privada, tal não impede, contudo, que se configurem também como entidades públicas, se atendermos a critérios delimitadores do conceito, como a titularidade, o regime jurídico aplicável, o objeto e os fins prosseguidos.

Estas empresas, criadas e extintas por deliberação dos municípios, são detidas integral ou maioritariamente por um município que sobre elas exerce poderes de tutela, prossequindo obrigatoriamente funções inseridas nas atribuições daqueles municípios e estando sujeitas às suas orientações estratégicas. São, ainda, orientadas pela prossecução do interesse público, exercendo poderes que lhes são delegados pelos municípios.

## **II – ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA**

### **i) Atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas – aplicação do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (CIVA)**

O quadro legal aplicável determina, como se referiu, que só podem ser criadas empresas locais cujo objeto social se insira no âmbito das atribuições dos respetivos municípios.

Enquanto entidades públicas, as empresas locais podem, quando atuem 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 (CIVA).

Com efeito, de acordo com os critérios enunciados pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE),<sup>1</sup> estando em causa o exercício de atividades por parte de um organismo público e, sendo esse exercício efetuado na qualidade de autoridade pública, estas entidades podem beneficiar do regime de não sujeição previsto no n.º 2 do artigo 2.º do CIVA.

Na determinação da condição de autoridade pública, relevam as modalidades de exercício das atividades em causa, pelo que se consideram atividades exercidas “*na qualidade de autoridades públicas*” aquelas que os organismos públicos realizem no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, ou seja, as que implicam a utilização de prerrogativas de autoridade pública excluindo-se, assim, as que são exercidas nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados.

#### **ii) Qualificação das contrapartidas recebidas ao abrigo de contratos-programa**

Os contratos-programa, a que se referem os artigos 47.º e 50.º do RJEALPL, constituem contratos de direito administrativo destinados a definir a missão, responsabilidades e as respetivas 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.

A transferência de atribuições implica sempre a afetação de meios de financiamento para a sua realização, os quais podem ser constituídos por receitas de atividade desenvolvida, subvenções, dotações orçamentais ou outras participações financeiras.

Os contratos-programa, celebrados com o município participante, devem definir, por um lado, detalhadamente, o fundamento da necessidade do estabelecimento da relação contratual e a finalidade desta (no caso de empresas locais de serviços de interesse geral), a missão e conteúdo das responsabilidades de desenvolvimento local e regional a assumir pela empresa local (no caso das empresas locais de promoção e desenvolvimento regional) – cf. artigos 47.º e 50.º do RJEALPL e, por outro lado, o montante dos subsídios à exploração que as empresas locais têm direito a receber como contrapartida das obrigações criadas, assim como a eficácia e eficiência que se pretende atingir.

Decorrendo do RJEALPL que, nas situações de transferência de responsabilidades /atribuições de um município para uma empresa local, as transferências financeiras a efetuar são qualificadas pela lei como dotações financeiras ou subsídios à exploração, não assumem,

<sup>1</sup> Cf., entre outros, acórdãos de 17.10.1989, proferido no processo Comune di Carpaneto Piacentino e o., processos apensos 231/87 e 129/88, nº 12, de 25.07.1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, nº 18 e de 14.12.2000, Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, C-446/98, nº 15.

as mesmas, a natureza de contraprestação pela prestação de um serviço (ou pela entrega de um bem).

Na delimitação do que sejam prestações de serviços para efeitos da alínea a) do n.º 1 do artigo 1.º do CIVA, deve atender-se à jurisprudência do TJUE,<sup>2</sup> segundo a qual, a noção de prestação de serviços efetuada a título oneroso, para efeitos de IVA, pressupõe sempre a existência de um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido.

Para se aferir se determinada prestação de serviços é efetuada a título oneroso, o TJUE vem referindo que as operações tributáveis pressupõem, no âmbito do sistema do IVA, a existência de uma transação entre as partes com a estipulação de um preço ou um contravalor. Esta asserção levou aquele Tribunal a decidir que uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso e, como tal, tributável *“se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário”*<sup>3</sup>.

Uma mera transferência financeira entre duas pessoas coletivas de direito público, bem como a transferência operada entre uma pessoa coletiva de direito público e uma de direito privado, na qual a primeira detém a totalidade do capital ou uma posição dominante, efetuada no quadro de uma transferência de atribuições entre ambas que, quando exercidas pela entidade cedente, constituam atividades fora do campo de incidência do imposto, não configura uma contraprestação de uma prestação de serviços (ou de uma entrega de um bem).

### **iii) Outras relações contratuais estabelecidas entre os municípios e as empresas locais**

O n.º 3 do artigo 36.º do RJEALPL, evidencia, de forma objetiva, que as adjudicações (contratação de serviços e fornecimento de bens) referidas no n.º 2 da mesma norma, não podem integrar os contratos-programa a que se referem os artigos 47.º e 50.º, que respeitam aos contratos que, obrigatoriamente, devem ser celebrados pelos Municípios com as empresas locais para a transferência de atribuições e respetivas dotações financeiras.

Assim, contrariamente ao que sucede com as transferências financeiras efetuadas ao abrigo dos contratos-programa previstos nos artigos 47.º e 50.º, as operações (contratação relativa à adjudicação) referidas no n.º 2 do artigo 36.º do RJEALPL, respeitam, efetivamente, à contratação das empresas locais pelos Municípios, com vista à realização de prestações de serviços ou fornecimento de bens, atividades essas que, cumprindo os pressupostos de incidência, devem ser sujeitas a tributação nos termos gerais do CIVA.

<sup>2</sup> Cf., entre outros, acórdãos Apple and Pear, 102/86, n.º 12 e de 16.10.1997, Fillibeck, C-258/95, n.º 12.

<sup>3</sup> Acórdão de 30.03.1994 Tolsma, C-16/93, n.º 14

### III – IMPACTO NO DIREITO À DEDUÇÃO

No universo das atividades exercidas pelas empresas locais, com particular destaque para os contratos-programa a que se referem os artigos 47.º e 50.º do RJEALPL, verifica-se a existência de operações fora do campo de incidência do imposto não decorrentes do exercício de atividades económicas, cujo imposto suportado não é dedutível, pelo que, em conformidade com o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do CIVA, é obrigatório o apuramento do imposto através do método de afetação real previsto no n.º 2 do mesmo artigo.

Relativamente ao imposto em que as empresas locais incorram, por força das restantes atividades que levem a cabo no exercício da sua atividade, podem aquelas optar por efetuar a dedução dos bens e serviços de utilização mista, caso efetuem em simultâneo operações que conferem direito à dedução e operações que não conferem tal direito, utilizando para tal o método de afetação real previsto no n.º 2 do artigo 23.º do CIVA, ou o método da percentagem de dedução constante do n.º 4 do mesmo artigo.

### IV – REVOGAÇÃO DE INSTRUÇÕES ADMINISTRATIVAS

É revogado o ofício-circulado n.º 30126, de 15 de abril de 2011.

Com os melhores cumprimentos.

O Subdiretor-Geral



(Miguel Silva Pinto)