

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º
- Assunto: Enquadramento - Instituição de ensino superior de direito público, que presta serviços de interesse económico geral na área do ensino e investigação científica.
- Processo: n.º 3446, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-07-16.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...**A**...», presta-se a seguinte informação.

A - QUESTÕES:

1. A Requerente vem solicitar esclarecimentos sobre o respetivo enquadramento em sede de IVA, mais especificamente se é passível de ser considerada não sujeito passivo de IVA nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, dado tratar-se de uma instituição de ensino superior de direito público, que presta serviços de interesse económico geral na área do ensino e investigação científica.

2. Adicionalmente, a Requerente questiona o enquadramento em sede de IVA do imposto suportado na aquisição de bens e serviços no âmbito de projetos financiados pelo Fundo Europeu de Pescas, que considera não "recuperável por via da dedução", constituindo, por isso, um gasto para a Requerente.

3. A relevância deste pedido de esclarecimento prende-se com o facto de, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 55.º do Regulamento (CE) n.º 1198/2006, do Conselho, de 27 de julho, relativo ao Fundo Europeu das Pescas, o IVA suportado na aquisição de bens e serviços para a realização dos referidos projetos só ser elegível para efeitos de financiamento comunitário, se estiverem reunidas cumulativamente as seguintes condições: **(i)** Os beneficiários dos subsídios não sejam sujeitos não passivos de IVA nos termos do n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho (correspondente ao supra referido n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA), relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (1); **(ii)** O IVA suportado não seja recuperável pelos beneficiários do subsídio.

B - ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA DA REQUERENTE

B.I. - Caracterização do regime jurídico e da atividade da Requerente

4. Conforme estabelecido no artigo 3.º dos respetivos estatutos, a Requerente é uma pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia estatutária, pedagógica, científica, cultural, administrativa, financeira, patrimonial e disciplinar.

5. Em 2008, foi efetuada a atualização dos estatutos da Requerente, de forma a conformá-los com o regime jurídico das instituições de ensino superior, previsto na Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro, que regula a sua constituição, atribuições e organização e, ainda, a tutela e fiscalização pública do Estado sobre as mesmas, no quadro da sua autonomia.

6. De notar que conforme estabelecido no n.º 1 do artigo 4.º do referido regime jurídico, o sistema de ensino superior compreende **(i)** o ensino superior público, composto pelas instituições pertencentes ao Estado e pelas fundações por ele instituídas, e **(ii)** o ensino superior privado, composto pelas instituições pertencentes a entidades particulares e cooperativas. Adicionalmente, no n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 62/2007 estabelece que "Nos termos da Constituição [artigo 75.º], incumbe ao Estado a criação de uma rede de instituições de ensino superior públicas, que satisfaça as necessidades do País", garantindo-se, no n.º 3, "o direito de criação de estabelecimentos de ensino superior privados, nos termos da Constituição e da presente lei."

7. No que se refere à natureza e regime jurídico, o artigo 9.º da Lei n.º 62/2007 estabelece que, em tudo o que não contrariar o especialmente previsto neste diploma, as instituições de direito público estão sujeitas ao regime aplicável às demais pessoas coletivas de direito público de natureza administrativa, designadamente à lei quadro dos institutos públicos, que vale como direito subsidiário (2). Assim, a organização e atividade da Requerente, na qualidade de instituição pública de ensino superior, reger-se-á pelos respetivos estatutos e, subsidiariamente, pelo regime jurídico das instituições do ensino superior e a lei-quadro dos institutos públicos (3).

8. Na prossecução da respetiva missão, a Requerente tem como atribuições (4): **a)** "A realização de ciclos de estudos visando a atribuição de graus académicos, bem como de outros cursos pós-secundários, de cursos de formação pós-graduada e outros, nos termos da lei; **b)** (...) **c)** A realização da investigação e o apoio e participação em instituições científicas; **d)** (...) **e)** A realização de acções de formação profissional e de actualização de conhecimentos; (...)"

9. Tal como referido, a Requerente goza de autonomia, administrativa e financeira, nos termos legalmente estabelecidos. Especificamente, do ponto de vista da autonomia financeira, a Requerente gere os seus recursos segundo critérios por si estabelecidos, incluindo as verbas anuais que lhe são atribuídas pelo Orçamento do Estado. No que se refere às receitas, constituem receitas da Requerente (5): a) "As dotações orçamentais que lhes forem atribuídas pelo Estado; b) As receitas provenientes do pagamento de propinas e outras taxas de frequência de ciclos de estudos e outras acções de formação; c) As receitas provenientes de atividades de investigação e desenvolvimento; d) Os rendimentos da propriedade intelectual; e) Os rendimentos de bens próprios ou de que tenha a fruição; f) As receitas derivadas da prestação de serviços, emissão de pareceres e da venda de publicações e de outros produtos da sua atividade; g) Os subsídios, subvenções, participações, doações, heranças e legados; (...)"

10. Em termos de enquadramento em sede de IVA, a Requerente iniciou a atividade em 1987-04-20, encontrando-se enquadrada atualmente no regime normal de periodicidade mensal, como sujeito passivo que realiza operações que conferem parcialmente o direito à dedução do imposto suportado a

montante, aplicando o método da afetação real para efeitos de cálculo do imposto dedutível ("sujeito passivo misto com afetação real de todos os bens"). Numa análise às declarações periódicas entregues pela Requerente, verificou-se que o sujeito passivo declara como operações ativas, operações tributáveis sujeitas a IVA à taxa normal (campo 3 da declaração periódica) e operações isentas que não conferem direito à dedução (campo 9 da declaração periódica).

11. Em face da caracterização efetuada do regime jurídico da Requerente, ir-se-á proceder ao enquadramento em sede de IVA desta entidade, tendo em consideração as disposições do Código do IVA e a jurisprudência comunitária.

B.II. - O Código do IVA e a jurisprudência comunitária

12. O disposto no n.º 1 do artigo 1.º do Código do IVA estabelece que estão sujeitas a imposto as transmissões e prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

13. Por sua vez, a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA define "sujeito passivo de IVA" como sendo qualquer pessoa singular ou coletiva que, de modo independente e com caráter de habitualidade exerça uma atividade na área de produção, comércio ou prestação de serviços, isto é, qualquer pessoa que exerça uma atividade económica na aceção do artigo 9.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho ("Diretiva do IVA").

14. Contudo, o n.º 2 do artigo 2.º prevê uma exceção a esta definição ao estabelecer uma delimitação de incidência à qualidade de sujeito passivo, determinando que não são sujeitos passivos de imposto o Estado e demais pessoas coletivas de direito público quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações (6).

15. Decorre de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça da União Europeia (7) (TJUE) que na análise do preceituado no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA, à luz dos objetivos da Diretiva do IVA, se devem verificar cumulativamente dois requisitos para que a regra da não sujeição seja aplicada, nomeadamente, um de natureza subjetiva - o exercício de atividades por um organismo de direito público - e outro de natureza objetiva - o exercício de atividades desempenhadas na qualidade de autoridade pública. De notar que nenhum destes conceitos se encontra definido ao nível da legislação comunitária em matéria de IVA, dada a complexidade técnica que reveste, o que tem dado azo a jurisprudência significativa do TJUE no sentido de delimitar o alcance que tem vindo a ser conferido a ambos os conceitos em cada um dos Estados membros (8).

16. No que respeita em concreto à interpretação da expressão "organismos de direito público", e na falta de um conceito autónomo comunitário, a mesma faz intrinsecamente apelo às definições adotadas pelos Estados membros, devendo o seu conteúdo ser apreciado com base nos conceitos congéneres que vigorem nas suas próprias legislações. Adicionalmente, não obstante não se ter verificado na jurisprudência do Tribunal de Justiça 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 permitam

estabelecer uma orientação sobre quais os organismos que devem ser considerados na aceção do IVA para efeitos de aplicação da norma.

17. Assim, resulta da análise da referida jurisprudência, a relevância da integração orgânica desses organismos na Administração Pública que determine uma relação de dependência, ou de subordinação, com esta no exercício da atividade; não devendo a análise da natureza de "organismos de direito público" assentar apenas em critérios que se prendem com o objeto ou objetivo da atividade, por esta se encontrar enquadrada por normas de direito público, dado poder envolver a prática de atos que consistam em prerrogativas de autoridade pública (9) (10).

18. Adicionalmente, o facto de a aplicação da norma de não sujeição exigir a verificação de um segundo requisito - o de que o exercício da atividade 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 atividades que pratiquem. Assim, uma das questões suscitadas por esta norma, consiste em determinar quando uma pessoa coletiva de direito público se encontra a atuar no âmbito dos seus poderes de autoridade, isto é, "na qualidade de autoridade pública" (11).

19. A este respeito, o TJUE, no caso Comune di Carpaneto (12), já referenciado, veio entender que são as modalidades de exercício das atividades que permitem determinar o alcance da norma de não sujeição dos organismos de direito público. De facto, na medida em que esta disposição subordina a não sujeição dos organismos de direito público à condição de atuarem "na qualidade de autoridades públicas", exclui da não sujeição as atividades realizadas por estes organismos não na sua qualidade de sujeitos de direito público, mas enquanto sujeitos de direito privado. O único critério que permite distinguir com rigor estas duas categorias de atividades é, no entender do TJUE, o regime jurídico aplicável ao exercício da atividade, nos termos do direito nacional. Assim, os organismos de direito público visados pela norma de delimitação de incidência exercem atividades "na qualidade de autoridades públicas" na aceção deste regime, quando as realizem no âmbito do regime jurídico que lhes é específico; pelo contrário, quando atuem nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados, não se pode considerar que exerçam atividades "na qualidade de autoridades públicas" (13). Em conclusão, de acordo com o TJUE, a norma de não sujeição não se aplica se a actividade desenvolvida pelos organismos de direito público se enquadrar nas mesmas condições que os operadores económicos privados. De notar que a não sujeição conduziria, nestes casos, a um desvio ao sistema de IVA que se baseia, antes de mais, no princípio da neutralidade fiscal.

B.III. – Conclusão

20. Na medida em que a atividade exercida pela Requerente na área do ensino e investigação se enquadra num regime jurídico aplicável, nas mesmas condições, quer a organismos de direito público - como a Requerente - quer a operadores económicos privados, conclui-se que a Requerente não se encontra abrangida pela norma de delimitação negativa de incidência nestas circunstâncias, estabelecida no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (correspondente ao n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Diretiva), por não exercer essas atividades na qualidade de autoridade pública. A

Requerente assume, assim, a qualidade de sujeito passivo de IVA pelo exercício destas atividades, sendo enquadrada no regime geral estabelecido na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

C - O ENQUADRAMENTO EM SEDE IVA DE PROJETOS DE INVESTIGAÇÃO FINANCIADOS POR FUNDOS COMUNITÁRIOS

21. No âmbito das suas atribuições, a Requerente realiza projetos de investigação financiados com recurso a subvenções comunitárias, atribuídas pelo Fundo Europeu de Pescas, relativamente aos quais solicita confirmação quanto ao enquadramento em sede de IVA do imposto suportado na aquisição de bens e serviços, relativos aos projetos. No entender da Requerente, o imposto suportado nestas aquisições não é dedutível, constituindo, por isso, um gasto.

22. O n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA define prestações de serviços como sendo "operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens".

23. Não obstante o caráter abrangente do conceito de prestação de serviços, a jurisprudência comunitária tem apontado, em várias ocasiões, a propósito da interpretação do conceito de prestação de serviços para efeitos de IVA, que o mesmo se reporta a uma relação jurídica entre o prestador e o destinatário da mesma no âmbito da qual sejam trocados prestações recíprocas, em que exista umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos uma contrapartida efetiva de um serviço individualizável (14).

24. Adicionalmente, no que respeita ao conceito de "subvenção" para efeitos do IVA, o mesmo configura-se como um conceito autónomo de direito comunitário, que deve ser interpretado no contexto da Diretiva do IVA e ter em consideração os objetivos de neutralidade e de não distorção da concorrência prosseguidos pela legislação comunitária. Em termos gerais e para efeitos de IVA, deve entender-se que "subvenção" se reporta "à atribuição a um sujeito passivo de IVA, por parte de um organismo internacional ou de um organismo público nacional (...) de uma prestação de caráter patrimonial, assumindo o sujeito passivo subvencionado o compromisso de adotar uma determinada conduta, prosseguir um dado objetivo ou realizar um certo projeto ou tarefa, de que a entidade que concede a subvenção não é a direta beneficiária ou destinatária, mas que visa a satisfação de uma necessidade coletiva ou ir ao encontro de um interesse público considerado relevante" (15).

25. As subvenções atribuídas no caso em apreço verificam este conceito, que se afigura consentâneo com a jurisprudência comunitária em matéria de IVA, em particular o acórdão de 29 de fevereiro de 1996 (caso Mohr, C-215/94) e do acórdão de 18 de dezembro de 1997 (caso Landboden-Agrardienste, C-384/95). No primeiro caso, estava em causa uma compensação comunitária recebida por um produtor agrícola a troco do compromisso de cessar definitivamente a atividade de produção leiteira; no segundo, estava em causa uma subvenção de origem nacional em troca do compromisso de um agricultor em reduzir a respetiva produção de batata. Em ambos os casos, o Tribunal de Justiça considerou expressamente que as importâncias em causa não representavam a contraprestação de nenhuma

operação tributável, uma vez que as entidades subvencionadas não forneciam, em razão desses montantes, um serviço a um destinatário identificável, não sendo a Comunidade Europeia considerada destinatária de qualquer serviço.

26. De igual modo, no caso das participações financeiras que são atribuídas à Requerente pela União Europeia, no âmbito do Fundo Europeu de Pescas, a União Europeia não se encontra a adquirir um serviço para uso próprio, mas a atuar no interesse comum, que é o de promover a investigação científica em geral. Da perspetiva da Requerente, esta entidade não presta um serviço que se considere individualizável, fornecido no âmbito de uma relação jurídica em que se trocam prestações recíprocas. Neste caso, não se verifica o pressuposto de existência de umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido.

27. Conclui-se, assim, que os serviços realizados no âmbito do projeto em análise não configuram uma prestação de serviços para efeitos de IVA, ficando fora do âmbito de incidência objetiva do IVA.

28. Adicionalmente à não sujeição a IVA das operações realizadas, levanta-se a questão de saber como tratar o direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços para a realização destes projetos.

29. A este respeito, estabelece-se na alínea a) do n.º 1 do artigo 20.º do Código do IVA, que só há direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens e serviços afetos a prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas. Adicionalmente, a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IVA prevê, que quando um sujeito passivo, no exercício da sua atividade, efetuar operações que conferem direito a dedução e operações que não conferem esse direito por não decorrerem do exercício de uma atividade económica, a dedução do imposto suportado na aquisição de bens e serviços utilizados em ambos os tipos de operações (bens e serviços de utilização mista) deverá obrigatoriamente ser efetuada com recurso à afetação real dos bens e serviços utilizados, com base em critérios objetivos que permitam determinar o grau de utilização desses bens ou serviços nessas e nas restantes operações, conforme se prevê no n.º 2 do mesmo artigo.

30. Nesta medida, o IVA suportado pela Requerente na aquisição de bens e serviços para a realização do projeto em análise não é dedutível por as operações realizadas não consubstanciarem uma atividade económica para efeitos de IVA, devendo a Requerente recorrer obrigatoriamente à aplicação do método da afetação real, nos termos acima referidos, para efeitos de apuramento do IVA que seja dedutível em decurso da utilização mista de que os bens e serviços possam ter sido objeto.

D – CONCLUSÕES

31. Da análise efetuada ao regime jurídico da Requerente, assim como demais legislação que enquadra a atividade de ensino e investigação realizada por esta instituição, e, considerando, ainda, a jurisprudência comunitária em matéria de IVA relativa à interpretação da norma de delimitação negativa de incidência aplicável ao Estado e outros organismos de direito público, estabelecida no n.º 2 do artigo 2.º do Código do IVA (correspondente ao n.º 5 do artigo 4.º da Sexta Diretiva), conclui-se que a Requerente desenvolve estas atividades nas mesmas condições que os

operadores económicos privados, não se encontrando, assim, abrangida pelo regime desta disposição, por não exercer essas atividades na qualidade de autoridade pública. A Requerente assume, assim, a qualidade de sujeito passivo de IVA pelo exercício destas atividades, sendo enquadrada no regime geral estabelecido na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

32. Relativamente aos projetos de investigação científica, financiados com recurso a subvenções de origem comunitária, conclui-se que não configuram uma prestação de serviços para efeitos de IVA, não se encontrando, assim, abrangidos pela incidência objetiva do imposto. Em concomitância, o IVA suportado na aquisição de bens e serviços para a realização destes projetos não é dedutível, devendo o seu montante ser determinado de acordo com o método da afetação real.

Referências

(1): Atual n.º 1 do artigo 13.º da Diretiva do IVA (Diretiva 2006/112/EC do Conselho, de 28 de Novembro de 2006). Nos termos desta disposição, o Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são 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.

(2): De notar que as instituições de ensino superior privadas regem-se pelo direito privado, em tudo o que não for contrariado por este regime ou por outra legislação especial relativa à regulação da atividade de ensino (artigo 9.º). Refere-se, ainda, que as entidades instituidoras de estabelecimentos de ensino superior privados devem requerer ao ministro da tutela o reconhecimento do interesse público dos respetivos estabelecimentos, o que possibilita a sua integração no sistema de ensino superior, incluindo o poder de atribuição de graus académicos dotados de valor oficial (artigo 33.º). Estabelece-se, ainda, no regime jurídico o princípio de igualdade de requisitos, segundo o qual a criação e a atividade dos estabelecimentos de ensino estão sujeitas ao mesmo conjunto de requisitos essenciais, tanto gerais como específicos, em função da natureza universitária ou politécnica das instituições, independentemente de se tratar de estabelecimentos de ensino públicos ou privados (artigo 39.º).

(3): DIOGO FREITAS DO AMARAL, in Curso de Direito Administrativo, 3.ª edição, vol. I, Almedina, pp. 361 e segs., define "instituto público" como "uma pessoa coletiva pública, de tipo institucional, criada para assegurar o desempenho de determinadas funções administrativas de carácter não empresarial, pertencentes ao Estado ou a outra pessoa colectiva pública". Considera que os institutos públicos integram a Administração Pública, mais especificamente a administração indireta do Estado, composta por entidades com personalidade jurídica, e como tal distintas do Estado, cuja atividade visa prosseguir fins do Estado, encontrando-se na sua dependência. Distinguem-se de outras entidades que também integram a administração estadual indireta, como as empresas públicas, por o exercício dessas atividades ter um carácter não empresarial. O autor classifica os institutos públicos em três espécies: (i) os serviços personalizados, v.g. o Instituto de Gestão do Crédito Público, sob tutela do Ministério das Finanças; (ii) as fundações públicas, que consubstanciam patrimónios autónomos cujas receitas são aplicadas na prossecução de fins públicos especiais; (iii) os estabelecimentos públicos, que correspondem a "institutos públicos de carácter cultural ou social, organizados como serviços abertos ao público, e destinados a efetuar prestações individuais à generalidade dos cidadãos que delas careçam". Nesta última espécie, o autor considera os exemplos das universidades públicas e dos hospitais do Estado.

(4): Artigo 2.º, Estatutos da Requerente.

(5): N.º 1 do artigo 126.º, Estatutos da Requerente.

(6): Nas conclusões apresentadas a 12 de junho de 2008 no Caso Isle of Wight Council e o, Proc. C-288/07, do Tribunal de Justiça da União Europeia, o Advogado Geral Miguel Poiares Maduro procede a uma análise cuidada dos objetivos subjacentes à regra de

delimitação de incidência subjetiva em IVA dos organismos de direito público. Neste contexto salienta que a razão de ser da derrogação da sujeição das atividades económicas em IVA, prevista na regra de delimitação de incidência das entidades públicas, assenta na frágil presunção de que as atividades exercidas pelos organismos públicos, na qualidade de autoridades públicas, são atividades de natureza essencialmente regulamentar relacionadas com a utilização de prerrogativas de poder público. Com efeito, e contrariamente a esta noção, atividades de "natureza essencialmente económica" podem ser desempenhadas quer por organismos públicos quer pelo setor privado, podendo constituir esta não sujeição um desvio ao sistema do IVA que se baseia, antes de mais, no princípio da neutralidade fiscal. Nesta medida, conclui que foi esta possibilidade que o legislador procurou evitar ao afastar a não sujeição dos organismos públicos no caso da sua aplicação conduzir a distorções de concorrência, e, ainda, em relação ao exercício de determinadas categorias de atividades económicas - que no Código do IVA se encontram previstas no n.º 3 do artigo 2.º -, dado entender que, em regra, as referidas atividades são ou podem ser geralmente exercidas, paralela ou principalmente, pelo setor privado.

(7): Entre outros, acórdão de 26 de março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, n.º 21; acórdão de 17 de outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o., processos apensos 231/87 e 129/88, n.º 12; acórdão de 25 de julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, n.º 18; acórdão de 14 de dezembro de 2000, Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto, C-446/98, n.º 15; acórdão de 12 de junho de 2008, Comissão/República Portuguesa, C-462/05, n.º 35.

(8): CLOTILDE CELORICO PALMA, in *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma Ruptura no Princípio da Materialidade*, Coimbra, dezembro 2010, Almedina, pp. 254 e segs..

(9): V., neste sentido, acórdão, já referido, Comissão/República Portuguesa, n.º 40.

(10): Neste sentido, o Tribunal declarou que, em relação a uma atividade que consista na prática de atos abrangidos por prerrogativas de autoridade pública, se a mesma for "confiada a um terceiro independente ou é exercida por entidades não integradas na Administração Pública, sob a forma de uma atividade económica independente, a exclusão prevista (...) não é aplicável (V. acórdãos, já referidos, Comissão/Países Baixos, n.º 22, Ayuntamiento de Sevilla, n.º 20, e Comissão/República Portuguesa, n.º 39).

(11): Entre outros, Comune di Carpaneto Piacentino e o., n.º 15.

(12): As conclusões do Advogado Geral Mischo apresentadas neste caso são tidas como um marco nesta matéria por representarem o melhor esforço até à data para definir critérios que permitam um tratamento uniforme do conceito "atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas". De entre os critérios considerados, e em síntese, o Advogado Geral concluiu que toda a atividade, mesmo a que não assuma um caráter obrigatório ou não seja exercida por meio de prerrogativas de autoridade, cujo exercício esteja reservado em exclusivo aos organismos de direito público, por força de lei, deverá considerar-se desenvolvida por estes no exercício das respetivas funções de autoridade pública. Fundamenta esta posição considerando que estas atividades foram reservadas aos organismos de direito público em razão das funções específicas que lhes são cometidas ou em razão das especiais garantias que oferecem no que se reporta a uma boa execução das mesmas.

(13): V. acórdão, já referido, Comissão/República Portuguesa, nos 15 e 16.

(14): Cf. v.g. os acórdãos do TJUE de 8 de março de 1988, Apple and Pear, 102/86, nos 11, 12 e 16; de 3 de março de 1994, Tolsma, C-16/93, n.º 14; de 21 de março de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, n.º 39; de 23 de março de 2006, FCE Bank, C-210/04, n.º 34; e de 18 de julho de 2007, Sociétés Thermale d'Eugénie-les-Bains, n.º 19.

(15): Cf. Parecer n.º 42/08 de 5 de junho de 2008, do Centro de Estudos Fiscais e, também, RUI LAIRES, *O Tratamento em IVA das Subvenções na Legislação e na Jurisprudência Comunitária*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 419, DGCI/CEF, 2007, pp. 7 a 88, em particular, pp. 26 e segs. O conceito aqui apresentado foi estabelecido em função da análise que o autor efetuou de diversa jurisprudência comunitária.