

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- Artigo/Verba: Art.2º - Incidência subjectiva.
- Assunto: Poderes de autoridade
- Processo: 26769, com despacho de 2024-09-30, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: I - DO PEDIDO
- A Requerente solicita, nos termos do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), a emissão de uma informação vinculativa, relativamente aos seguintes factos:
1. A Requerente é uma pessoa coletiva de direito público (mais precisamente, um instituto público), enquadrada em sede de IVA, no regime normal mensal, e dedica-se à atividade de "Ensino Superior", à qual corresponde o CAE 85420.
  2. A Requerente é a entidade pública responsável, em Portugal, pela eliminação de resíduos radioativos, conforme disposto no n.º 1 do art.º 14º do Decreto-Lei n.º 156/2013 de 5 de novembro, e está incumbida da gestão segura e responsável dos resíduos radioativos depositados na instalação de eliminação, incluindo as fontes radioativas seladas fora de uso não devolvidas ao fornecedor e fontes órfãs, "ex vi" do art.º 1º do Decreto-Lei n.º 29/2012, de 9 de fevereiro, o qual procedeu à integração do Instituto [...] na Requerente, e à transferência, para esta última, da respetiva missão, atribuições e competências, assim como do seu pessoal e património.
  3. O Decreto-Lei n.º 38/2007 de 19 de fevereiro, presentemente revogado, impunha no seu art.º 4º que a detenção, o transporte e transferência de fontes radioativas seladas ou equipamento que as incorpore, bem como a sua introdução no território nacional, estava sujeita a autorização prévia do Instituto [...].
  4. O n.º 5 do mesmo diploma legal obrigava o detentor da fonte à prestação de caução através de garantia bancária ou depósito, no valor correspondente a 10% do custo da fonte ou 5% do equipamento, caso não fosse possível desagregar a fonte do mesmo.
  5. Estas cauções eram prestadas a favor do Instituto [...] e, posteriormente, da Requerente, por via da publicação do supramencionado Decreto-Lei n.º 29/2012 de 9 de fevereiro.
  6. As cauções prestadas, nos termos descritos nos números anteriores revertem a favor da eliminação das fontes, conforme impõe o art.º 44º do Decreto-Lei 156/2013 de 5 de novembro.
  7. Ou seja, aquando da recolha da fonte radioativa selada, o valor da caução que tenha sido constituída, quer em dinheiro, quer por via garantia bancária, reverte a favor da Requerente, para que esta acautele a respetiva eliminação.
  8. A Requerente efetua a coleta, acondicionamento e armazenamento temporário de resíduos radiativos, sendo esse o serviço que, na sua globalidade, decorre das suas atribuições, não se tratando apenas de um serviço de transporte ou de um serviço de armazenamento.
  9. O Decreto-Lei n.º 38/2007 de 19 de fevereiro foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 108/2018 de 3 de dezembro, mantendo, no entanto, no seu art.º 46º, os procedimentos relativos à prestação de caução e à sua eventual devolução.
  10. Procedimentos estes que, desde 2 de abril de 2019, data da entrada em vigor deste diploma, se encontram sob a égide da Agência Portuguesa do Ambiente, I.P (APA).
  11. Resulta da conjugação dos diferentes diplomas legais citados que a prestação de caução e a sua devolução constituem e integram o procedimento de atribuição de licenças ou autorizações para as fontes radioativas seladas.

12. Acresce que, no que respeita à eventual devolução das cauções prestadas, o Decreto-Lei n.º 108/2018 de 3 de dezembro, nas suas disposições finais e transitórias, em particular no n.º 1 do seu art.º 196º, estabelece que, a entrada em vigor deste diploma implica a devolução pela ora Requerente das cauções cuja fonte radioativa selada tenha comprovadamente sido devolvida ao seu fornecedor original entre 30 de janeiro de 2015 e a entrada em vigor do Decreto-Lei, o que sucedeu a 2 de abril de 2019.

13. O n.º 2 do mesmo art.º 196º determina que quaisquer "licenças ou autorizações emitidas até 31 de dezembro de 2012 são consideradas caducas na data de entrada em vigor do presente decreto-lei, devendo os respetivos titulares, caso pretendam prosseguir com a prática, regularizar a sua situação nos termos do presente decreto-lei no prazo máximo de 12 meses".

14. Assim sendo, todos os detentores de fontes deveriam comprovar a devolução da fonte ao seu fornecedor original até à entrada em vigor do diploma legal.

15. E os titulares de licenças atribuídas até 31 de dezembro de 2012, pretendendo a devolução das cauções prestadas (e reunindo os requisitos legais para o efeito) teriam que ter regularizado a sua situação nos termos do Decreto-Lei n.º 108/2018, no prazo de 12 meses.

16. Não procedendo da forma estabelecida, os titulares das licenças perderam o direito à devolução das cauções prestadas por via da caducidade.

17. Assim sendo, tendo decorrido há muito o prazo de 12 meses fixado no n.º 2 do art.º 196º do Decreto-Lei n.º 108/2013 de 3 de dezembro, a Requerente pretende fazer seus os valores das cauções prestadas.

## II - DO ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO PROVIDENCIADO PELA REQUERENTE

18. A Requerente chama à colação o facto de que, no tocante ao enquadramento das supramencionadas operações em sede de imposto sobre o valor acrescentado, importa reter que o Código do IVA (CIVA), no seu art.º 1º, impõe a tributação das "transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal".

19. A Requerente considera, ainda, que, sendo concebido como um imposto geral sobre o consumo de bens e serviços, pressupondo um alargado campo de incidência objetiva e abrangendo toda a atividade económica, de produção, comercialização e prestação de serviços, ainda que correspondente a uma prática ocasional, o IVA integra necessariamente, no conceito de sujeito passivo, um amplo leque de operadores económicos, como decorre do disposto no n.º 1 do art.º 1.º atrás referido, conjugado com as várias alíneas do n.º 1 do art.º 2.º, ambos do CIVA.

20. No entanto, o âmbito do conceito de sujeito passivo do imposto, atrás referido, sofre, segundo, uma vez mais, a Requerente, algumas restrições relativamente aos entes públicos, nos termos expressamente estabelecidos no CIVA, nomeadamente nos n.ºs 2 e 3 do seu art.º 2.º.

21. Assim, a Requerente afirma que, o n.º 2 do art.º 2.º determina a não sujeição a IVA do 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". Sendo que, se acordo com a parte final do supracitado normativo, o regime de não sujeição das entidades públicas é, porém, limitado ao exercício de atividades cuja não sujeição não origine distorções de concorrência.

22. No caso em concreto, a Requerente entende estar-se perante a atividade de um organismo público que age no exercício de funções de autoridade pública, atuando no âmbito de um regime público (i.e., sujeito às prerrogativas inerentes às autoridades públicas).

23. A Requerente salienta, adicionalmente, que o Decreto-Lei n.º 108/2018 de 3 de dezembro (que revogou o Decreto-Lei n.º 38/2007, de 19 de fevereiro), bem como o

Decreto-Lei n.º 156/2013 de 5 de novembro, estabelecem o regime jurídico da proteção radiológica, assim como as atribuições às autoridades competentes nesta matéria, nomeadamente quanto à prestação e eventual devolução de cauções.

24. Por outro lado, o art.º 196º do Decreto-Lei n.º 108/2018 estabelece as condições para a devolução das cauções e para a regularização da situação das fontes com licenças emitidas pelo ITN (atual Requerente), até 31 de dezembro de 2012.

25. Ou seja, em matéria de controlo de proteção radiológica, emissão de autorizações ou licenças e recolha de equipamentos, a Requerente exerce, segundo ela própria, atos de autoridade, com vista à satisfação direta e imediata das necessidades do Estado (tendo a missão do Estado sido transferida para si, por força do Decreto-Lei n.º 29/2012, pressupondo, assim, o exercício de verdadeiros poderes de autoridade).

26. Note-se, ainda, que, de acordo com a Requerente, as atividades efetuadas são realizadas, em exclusivo, por si própria e motivadas pela prossecução do interesse público, nomeadamente, da saúde e segurança nacional.

27. Assim, quando faz seu o valor das cauções entregues, em cumprimento das disposições legais citadas e por via da imposição do art.º 196º do Decreto-Lei 108/2018 de 3 de dezembro, a Requerente entende estar a agir no exercício dos seus poderes de autoridade, não devendo ser considerado sujeito passivo do IVA, por força do regime de não sujeição previsto no n.º 2 do art.º 2º do CIVA.

28. Concluindo, portanto, a Requerente, que não é sujeito passivo do imposto quanto ao valor das cauções prestadas, por força do disposto no n.º 2 do art.º 2º do CIVA e, por conseguinte, pode fazer seu o respetivo valor, nos termos do disposto no art.º 196º Decreto-Lei n.º 108/2018 de 3 de dezembro.

### III - DO ENQUADRAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO POR PARTE DA DIREÇÃO DE SERVIÇOS DO IVA

29. Entende-se por sujeito passivo de imposto qualquer pessoa que prossiga uma atividade económica, nos termos do art.º 9.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (Diretiva IVA) - vide a alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIVA, que transpõe, este normativo comunitário, para a ordem jurídica nacional, e pelo qual se assevera que é sujeito passivo do IVA qualquer pessoa singular ou coletiva que, de modo independente e com caráter de habitualidade exerça uma atividade na área da produção, comércio ou prestação de serviços.

30. Contudo, o n.º 2 do art.º 2.º do CIVA estabelece uma delimitação negativa de incidência, ao consagrar, expressamente, que o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público não são sujeitos passivos do IVA, quando realizem operações no exercício dos respetivos poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, contanto que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

31. Este normativo decorre da transposição, para o direito nacional, do consignado nos parágrafos 1.º e 2.º do art.º 13.º da Diretiva IVA, nos quais se prescreve:

"Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas".

32. A jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem vindo a consolidar o entendimento de que o Estado e demais pessoas coletivas de direito público atuam no âmbito dos seus poderes de autoridade ("jus imperii") quando estas entidades prossigam atividades que se enquadram na sua missão específica de autoridade pública - vide o N.º 21 do Acórdão do TJUE, datado de 26 de março de 1987, referente ao Proc. C-235/85 ("Comissão das Comunidades Europeias vs. Reino

dos Países Baixos") ECLI:EU:C:1987:161. Sendo que a atuação do Estado numa situação em que os cidadãos se encontram numa relação de subordinação a este, constitui um indício do exercício de autoridade pública, mas não representa um requisito necessário do mesmo - vide os N.ºs 22 a 24 do Acórdão do TJUE, datado de 4 de dezembro de 2000, referente ao Proc. C-446/98 ("Fazenda Pública e Câmara Municipal do Porto, sendo interveniente: Ministério Público") ECLI:EU:C:2000:691.

33. Por outro lado, considera-se "que um organismo público não está a agir no uso dos seus poderes de autoridade quando efetua prestações de serviços de índole privada, numa área em que outras entidades não públicas desenvolvem a sua atividade habitual" (vide Informação n.º 1176, de 12.2.90, da DSCA do SIVA). Ou seja, de molde a não ser considerado como sujeito passivo do IVA, é necessário que o ente público prossiga a respetiva atividade sem causar distorções (potenciais ou efetivas) de concorrência, num dado mercado económico - vide DOESUM, AD VAN; KESTEREN, HERMAN VAN e NORDEN, GERT-JAN VA "Fundamentals of EU VAT Law", Wolters Kluwer (2016), pp. 98, 99.

34. Sendo, ainda, certo que, em qualquer caso, o ente público será considerado como um sujeito passivo do IVA quando prossiga, em moldes que não sejam insignificantes, qualquer uma das atividades consignadas no Anexo I à Diretiva IVA (i.e., serviços de telecomunicações, distribuição de água, gás, eletricidade e energia térmica, transporte de bens e/ou de passageiros, prestações de serviços portuários e aeroportuários, entregas de bens novos fabricados para venda, operações de organismos agrícolas de intervenção respeitantes aos produtos agrícolas e efetuadas em aplicações dos regulamentos sobre a organização comum de mercado de tais produtos, exploração de feiras e de exposições de carácter comercial, armazenagem, atividades de gabinetes comerciais de publicidade, atividades de agência de viagens, operações de cantinas, atividades de organismos de radiotelevisão/radiodifusão/telecomunicações) - vide as alíneas a) a l) do n.º 3 do art.º 2.º do CIVA.

35. A definição de organismo público deve, por seu turno, consubstanciar-se na legislação nacional de cada Estado-Membro - vide TERRA, BEM J. M., e WATTEL, PETER J. "European Tax Law", Wolters Kluwer. (2012), p. 314 e o N.º 15 do Acórdão do TJUE, datado de 17 de outubro de 1989, nos processos apensos C-231/87 e C-129/88 ("Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e outros vs. Comune di Carpaneto Piacentino e outros") ECLI:EU:C:1989:381.

36. Assim sendo, dada a circunstância de: (i) a Requerente ser a entidade pública, em território nacional, responsável pela eliminação de resíduos radioativos, conforme disposto no n.º 1 do art.º 14º do Decreto-Lei n.º 156/2013 de 5 de novembro; (ii) de estar incumbida da gestão segura e responsável dos resíduos radioativos depositados na instalação de eliminação, incluindo as fontes radioativas seladas fora de uso não devolvidas ao fornecedor e fontes órfãs, por força do art.º 1º do Decreto-Lei n.º 29/2012, de 9 de fevereiro, o qual procedeu à integração do Instituto Tecnológico e Nuclear, I. P. (ITN) na Requerente, e à transferência, para esta última, da respetiva missão, atribuições e competências, assim como do seu pessoal e património, (iii) de tais atividades serem realizadas, em exclusivo, por si própria e motivadas pela prossecução do interesse público, nomeadamente, da saúde e segurança nacional; e (iv) atendendo-se ao facto de não estar em causa qualquer uma das operações previstas no Anexo I à Diretiva IVA; deve concluir-se que, a Requerente não é passível de ser considerado um sujeito passivo do IVA quanto ao valor, que pretenda fazer seu, de cauções prestadas nos termos do, ora revogado, art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 38/2007 de 19 de fevereiro.