

REGIME DE IVA NAS ACTIVIDADES DE INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO REALIZADAS POR ESTABELECIMENTOS DO ENSINO SUPERIOR OU INSTITUTOS PÚBLICOS

O CASO PARTICULAR DOS CONTRATOS DE INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO TECNOLÓGICO

Alexandra Martins

Juiz de direito na área tributária

Lídia Santos

manager da Ernst & Young

Resumo

A actividade de I&D realizada por entidades de natureza pública não se reconduz, em regra, à actividade corrente de investigação de escopo estritamente académico; caracterizando-se pela indiscutível existência de um interesse económico subjacente, no sentido da exploração futura do resultado da investigação.

As instituições de natureza pública que operam neste domínio desenvolvem, à semelhança das entidades de natureza privada, uma actividade cujo resultado se destina a ser cedido a terceiros, mediante remuneração, realizando nessa medida, prestações de serviços a título oneroso na acepção do artigo 4º do Código do IVA.

Sem prejuízo do exposto, o tratamento fiscal que tem sido conferido, em sede de IVA, em Portugal, às actividades de I&D realizadas por entidades de direito público é, contudo, substancialmente diferente do preconizado para as entidades de direito privado. No caso português, ao contrário do que se verifica noutros Estados Membros, os projectos de I&D deparam-se com uma prática de não tributação, com as correspondentes restrições ao nível da dedução do IVA incorrido a montante na aquisição de bens e serviços.

Esta posição coloca, no âmbito do direito interno, questões de justiça fiscal, revelando-se, no plano comunitário, desconforme com o preceituado na Sexta Directiva do IVA e com a jurisprudência firmada pelo TJCE (Processo C-287/00). Revestindo as entidades de direito público a natureza de sujeitos passivos de IVA, quando actuam fora do âmbito dos seus poderes de autoridade, i.e., como quaisquer outras pessoas de direito privado, assiste-lhes, nessa medida, o direito à dedução do imposto incorrido para a realização das suas actividades de I&D.

Torna-se, pois, premente, a revisão das linhas orientadoras da prática objecto de análise, de outro modo, sob pena de ficarem irremediavelmente preteridos os princípios da igualdade e da não discriminação (fiscal), expressões clássicas da constitucionalidade da lei fiscal.

As a general rule, Research & Development projects (R&D) carried out by public bodies / entities governed by public law cannot be restricted to the current research activities commonly undertaken within the scope of teaching / educational functions.

It should be noted that, similarly to private companies, public bodies which develop R&D projects under private contracts commit to provide the respective contracting bodies with a certain product / result, for consideration, as outcome of the research activity carried out. Those entities are, thus, carrying out taxable supplies of services, within the meaning of Article 4 of the VAT Code.

Although materially focused on the same objectives as those underlying to R&D activities carried out by private companies, the tax framework which has been deemed applicable, in Portugal, to public bodies operating in this area is, however, substantially different.

In fact, in the Portuguese case, contrarily to the position adopted by other Member States of the European Union, R&D projects face a national practice of “non-taxation”, with the corresponding restrictions at the level of recovery of the input VAT incurred for the purposes of those activities.

The Portuguese standing, besides raising fiscal justice issues, from an internal legal perspective, is also uncompliant of the Sixth VAT Directive provisions and the European Court of Justice’s recent case law (Case C-287/00), according to which public sector higher-education establishments are deemed to be VAT taxable persons, whenever they are not acting within the exercise of public authority.

Bearing in mind that, in the context described above, bodies governed by public law qualify, as VAT taxable persons, in the same terms as private business entities, they are entitled to the deduction of the VAT borne in relation with their R&D activities, as per Article 20 of the VAT Code.

It is, therefore, urgent to review the arguments which have been used to sustain the “non-taxation” position, in Portugal, with regard to R&D activities carried out by public bodies, otherwise, the equality and (tax) non-discrimination principles, which are the milestones of all tax law’s constitutionality, will be definitively jeopardized.

ÍNDICE

1.	NOTA INTRODUTÓRIA	1
2.	DIVERGÊNCIA DE QUALIFICAÇÃO – <i>STATUS QUO</i>	3
3.	REGIME DE IVA PRECONIZADO	4
3.1.	Dos pressupostos da questão	4
3.2.	Dos argumentos para a alteração do actual entendimento	8
	(a) Natureza económica das operações	8
	(b) Quando o financiador é a Comissão Europeia	10
	(c) Natureza dos sujeitos envolvidos	10
	(d) Razões de ordem estratégica e sistemática	11
	(e) Regimes comparados	12
	Exemplo Francês	12
	Exemplo Espanhol	12
	(f) A interpretação do Tribunal de Justiça	13
4.	SÍNTESE CONCLUSIVA	13

1. NOTA INTRODUTÓRIA

A actividade de Investigação e Desenvolvimento (I&D) em Portugal tem merecido, nos últimos anos, uma atenção especial, para o que terá contribuído não só a consciencialização da sua importância, reflectida nas linhas de política macroeconómica e legislativa, mas também, e primordialmente, uma clara preocupação, sentida à escala da União Europeia de apostar no desenvolvimento tecnológico dos seus Estados Membros.

Sendo o desenvolvimento tecnológico o motor central da competitividade e de crescimento económico, a Comissão Europeia, em representação da Comunidade Europeia, tem vindo a desencadear um conjunto de iniciativas de cooperação com os Estados Membros consubstanciadas, designadamente, em programas dirigidos ao apoio financeiro das entidades participantes, entre as quais poderão estar

albergadas instituições de natureza dissemelhante - pública ou privada -, residentes ou estabelecidas nos diversos Estados Membros¹.

Estas relações de cooperação têm, geralmente, expressão formal em “*Contratos de Investigação e Desenvolvimento Tecnológico*”, celebrados entre a Comissão e cada uma das entidades - públicas e privadas - vocacionadas a nível nacional para a investigação, nos quais se prevê o âmbito de cada programa específico de I&D.

Em regra, três pontos básicos *infra* expostos constam do conteúdo contratual:

- ↳ A forma de financiamento acordada – normalmente traduzida numa repartição dos custos totais previstos, com a definição dos custos directos e elegíveis e dos custos indirectos, que poderão ser elegíveis ou não, consoante o tipo de projecto em causa;
- ↳ A propriedade intelectual e industrial dos conhecimentos, atribuindo-se o direito de propriedade dos conhecimentos às Instituições que foram responsáveis pela execução dos projectos, sem prejuízo de ficar acautelada a posição da Comissão Europeia, pela atribuição de um direito preferencial no momento da cedência da titularidade dos ‘*conhecimentos*’;
- ↳ A finalidade dominante – os resultados da investigação desenvolvida pelos participantes destinam-se a uma aplicação comercial ou industrial, em conformidade com os “*interesses da Comunidade*” e tendo em conta o objectivo de reforçar a capacidade concorrencial da indústria de cada um dos Estados Membros envolvidos e da própria Comunidade Europeia face aos desafios externos colocados pela globalização.

Em Portugal, as entidades participantes revestem, na sua maioria, a natureza de pessoas colectivas de direito público, designadamente Universidades e Institutos. Todavia, podem configurar-se participantes de natureza estritamente privada.

Verifica-se, contudo, que apesar das actividades de I&D realizadas por entidades de direito público serem materialmente orientadas para os mesmos fins daquelas realizadas por entidades de direito privado, o tratamento fiscal que, de forma pragmática, lhes tem sido conferido, em sede de IVA, em Portugal, é substancialmente diferente.

Assim, no caso português, ao contrário do que se verifica em outros Estados Membros, os projectos de I&D deparam-se com uma prática nacional de não tributação.

¹ De harmonia com a ‘Estratégia de Lisboa’ que acentua as vertentes de inovação e competitividade.

Situações similares podem verificar-se, ainda que a instituição financiadora não seja a Comissão, mas o Estado Português ou quaisquer entidades públicas ou privadas, nacionais ou estabelecidas fora de Portugal, conquanto permaneça inalterada a finalidade ‘económica’², motivadora da investigação. É o que ocorrerá no contexto de parcerias público-privadas em projectos de I&D.

Com efeito, para além do modelo equacionado, o qual envolve a Comissão Europeia e uma tipologia específica de contratualização, podem surgir outras parcerias e programas, inclusivamente com fundações e investidores privados, relativamente às quais será aplicável, *mutatis mutandis*, o regime fiscal prefigurado.

2. DIVERGÊNCIA DE QUALIFICAÇÃO – *STATUS QUO*

Tem sido defendido que a aquisição de bens e serviços, por entidades de direito público, utilizados na sua actividade de I&D, mesmo no âmbito de contratos celebrados com a Comissão Europeia nos moldes *supra* descritos, ou em circunstâncias similares equiparáveis, não beneficia do direito à dedução do IVA suportado a montante, ao contrário do que sucede sempre que as mesmas actividades são desenvolvidas, em igualdade de circunstâncias, por entidades de direito privado.

Com efeito, tal decorre da qualificação da actividade de I&D prevista nos contratos celebrados, como uma actividade desprovida de natureza comercial, em virtude de a parte contratante ser uma entidade de natureza pública³.

Assim sendo, as entidades de direito público nacionais, na prossecução das suas actividades de I&D, ao abrigo dos projectos comunitários, defrontam-se com um tratamento fiscal, em sede de IVA, que implica a obrigação de suportar, integralmente, o respectivo imposto incorrido a montante.

Ou seja, não obstante a finalidade especial dos bens e serviços em causa, a componente do IVA constitui, para as entidades participantes (de direito público), um custo efectivo a acrescer ao preço de compra dos diversos bens e serviços.

Ora, importa lembrar que a actividade de I&D encontra-se, em Portugal, muito aquém das suas necessidades reais, pelo que, um eventual custo adicional incorrido afecta, irremediavelmente, a própria gestão dos projectos de I&D.

Designadamente, no que se refere a projectos financiados pela Comissão Europeia, esta não comparticipa o valor do IVA que onera os *supra* referidos custos.

Em face destas circunstâncias, as entidades públicas Portuguesas que participam na realização de projectos de I&D financiados pela Comissão Europeia ficam claramente prejudicadas, não só internamente, face a entidades análogas, de natureza privada, como, a nível internacional, pelo facto do IVA não ser considerado como uma despesa elegível pela Comunidade Europeia.

² Associada a uma potencial aplicação prática - comercial, industrial ou outras -, do produto da investigação.

³ Foi, pelo menos durante algum tempo, a posição sufragada pela Administração Tributária portuguesa.

Na prática, as entidades participantes de natureza pública encontram a sua capacidade de investimento coarctada no valor correspondente ao IVA que terão de suportar a montante, *i.é.*, em regra, em cerca de 21% do montante das despesas incorridas com este imposto⁴.

Assim, pode concluir-se que, entre nós, no âmbito do exercício da actividade de I&D por entidades de natureza pública, os princípios da igualdade e da não discriminação (fiscal), expressões clássicas da constitucionalidade da lei fiscal, ficam necessariamente postergados, para além da necessária perda de neutralidade, principio imanente ao sistema comum do IVA.

3. REGIME DE IVA PRECONIZADO

3.1. DOS PRESSUPOSTOS DA QUESTÃO

O entendimento relativo ao regime de IVA das despesas de I&D de acordo com a tese que antecede afigura-se desconforme com o preceituado no Código do IVA e na Sexta Directiva⁵ que estabelece o sistema comum deste imposto. Adicionalmente, implica, conforme se assinalou *supra*, a impossibilidade das entidades de natureza pública se verem desoneradas da tributação, em sede de IVA, que suportam nos diversos produtos e serviços adquiridos.

De facto, tal entendimento, apresenta-se a um tempo, discriminatório e até inconsistente, senão vejamos.

É discriminatório, porque o IVA que onera as aquisições de bens e serviços realizadas por entidades de direito privado pode ser integralmente recuperado, por intermédio do mecanismo da dedução.

É inconsistente, uma vez que, nessa perspectiva, tudo parece resumir-se à questão (lateral) de saber quem são os sujeitos envolvidos no projecto de I&D, resvalando para segundo plano, a importância da operação e do projecto em si mesmo.

Efectivamente, são inaplicáveis as duas possíveis doutrinas justificativas do enquadramento actual, com o qual discordamos.

⁴ Calculado 'por dentro'. Trata-se do efeito financeiro que deriva da inexistência do direito à dedução associada às situações de não sujeição ou a isenções incompletas. Conforme refere Patrícia Noiret Cunha, *in Imposto sobre o Valor Acrescentado, Anotações ao Código*, Instituto Superior de Gestão, 2004, p. 197 "no IVA, as isenções produzem a interrupção do mecanismo de tributação, sem possibilidade, em muitos casos, de transferir a carga tributária para fases posteriores, uma vez que o imposto suportado não pode ser recuperado e vai adicionar-se ao custo de produção do bem ou do serviço, aumentando, em consonância, o preço a pagar pelo consumidor. Da existência de isenções em IVA resulta uma quebra dos princípios de neutralidade e de generalidade característicos do IVA." . E, acrescentamos nós, efeito idêntico decorre das situações de não sujeição, com a particularidade relevante de aqui não ocorrerem actividades económicas.

⁵ Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977.

Numa primeira teoria, estas actividades seriam consideradas como não sujeitas a IVA por serem desprovidas de natureza comercial e não configurarem uma actividade económica propriamente dita, em virtude de a parte contratante ser uma entidade de natureza pública. Não se alcança, porém, o ancoradouro jurídico-positivo de semelhante interpretação. É que a não sujeição aqui almejada dependeria de um de dois factores que não se verificam.

Por um lado, quanto ao facto de as actividades serem desenvolvidas por uma pessoa colectiva de direito público, este somente conduz um regime de não incidência de IVA quando aquela as realize no exercício de poderes de autoridade⁶. Ora, as Universidades e Institutos Públicos não estão sob a veste de *'ius imperii'* quando desenvolvem actividades de investigação⁷.

Por outro lado, é equívoco pensar-se que se trata de uma actividade desprovida de natureza comercial ou económica. Existe um interesse económico subjacente ao resultado ou produto da investigação. Note-se que não nos situamos naqueles casos passíveis de se reconduzir a uma actividade corrente de investigação vocacionada estritamente para fins académicos⁸.

Numa segunda doutrina, postula-se a aplicação da isenção do artigo 9.º, n.º 10º, do compêndio do IVA, relativa às prestações de serviços que tenham por objecto o ensino e operações conexas. Incorre-se, no entanto, se assim for, em erro de qualificação.

Cumpre, a este respeito, compulsar o lapidar sumário do Acórdão do Tribunal de Justiça proferido no processo C-287/00¹⁰, nos termos do qual:

⁶ Artigo 2.º, n.º 2 do Código do IVA, correspondente ao artigo 4.º, n.º 5 da Sexta Directiva do IVA (77/388/CEE).

⁷ A interpretação do Tribunal de Justiça não permite equívocos sobre a necessidade de actuação na qualidade de 'autoridade pública', conforme excerto ilustrativo que se transcreve do Acórdão de 12 de Setembro de 2000, Comissão das Comunidades Europeias contra Reino dos Países Baixos, processo C-408/97:

"33. (...) os organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas.

34 Como o Tribunal já várias vezes decidiu, a análise deste texto, à luz dos objectivos da directiva, põe em evidência o facto de que devem ser preenchidas cumulativamente duas condições para que a regra da não sujeição seja aplicada, ou seja, o exercício de actividades por um organismo público e o exercício de actividades efectuadas na qualidade de autoridade pública (v., nomeadamente, o acórdão de 25 de Julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Colect., p. I-4247, n.º 18).

35 No que se refere a esta última condição, resulta de uma jurisprudência bem estabelecida do Tribunal de Justiça (acórdãos de 17 de Outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o., 231/87 e 129/88, Colect., p. 3233, n.º 16; de 15 de Maio de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e o., C-4/89, Colect., p. I-1869, n.º 8, e de 6 de Fevereiro de 1997, Marktgemeinde Welden, C-247/95, Colect., p. I-779, n.º 17) que as actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados." (sublinhado nosso)

⁸ Mesmo essa deverá ser encarada como revestindo carácter económico, embora aí se suscite, como se verá de seguida, a questão da sua eventual isenção.

⁹ Correspondente ao artigo 13.º A, n.º 1, alínea i) da Sexta Directiva.

¹⁰ De 20 de Junho de 2002, Comissão das Comunidades Europeias contra República Federal da Alemanha.

“(…) não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 2.º da Sexta Directiva um Estado-Membro que isenta do imposto sobre o valor acrescentado as actividades de investigação efectuadas a título oneroso por estabelecimentos públicos de ensino superior.

Com efeito, essas actividades não podem ser consideradas prestações de serviços estreitamente conexas com o ensino universitário na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva.

Se esta noção não requer uma interpretação particularmente estrita, na medida em que a isenção das referidas prestações de serviços se destina a garantir que o benefício do ensino universitário não se torne inacessível em razão do acréscimo de custos deste ensino se ele próprio, ou as prestações de serviços ou as entregas de bens com ele estreitamente conexas, fosse sujeito a imposto sobre o valor acrescentado, o facto de sujeitar a este a realização a título oneroso de projectos de investigação por estabelecimentos públicos de ensino superior não tem como efeito aumentar os custos do ensino universitário.

Além disso, embora a realização desses projectos possa ser considerada muito útil para o ensino universitário, não é indispensável para atingir o objectivo visado por este.”

Afirmações que dispensam comentários explicativos adicionais.

Em reforço desta posição, deve mencionar-se que constitui jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que as expressões utilizadas para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o IVA é cobrado sobre qualquer operação – transmissão de bens ou prestação de serviços – efectuada a título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal¹¹.

O Acórdão *Goed Wonen*¹² aduz que “as isenções da Sexta Directiva, susceptíveis de interromper a cadeia de deduções entre sujeitos passivos que resulta do artigo 17.º da Sexta Directiva e, portanto, de dar origem a uma carga fiscal em razão da impossibilidade de deduzir o imposto pago a montante, devem ser interpretadas de maneira restrita”¹³.

Neste âmbito, as isenções consubstanciam um regime de excepção à vocação universal e omnicomprensiva do IVA como imposto de base alargada que visa tributar todas as transacções económicas até ao estágio de consumo final. São um *ius singulare*, uma *lex specialis*.

Acresce ao exposto que as preocupações enunciadas têm uma expressão quantitativa e funcional que merece ser assinalada.

Por um lado, em Portugal, a actividade de I&D encontra-se, maioritariamente, a cargo de entidades de direito público, correspondendo a cerca de 80% do respectivo total.

¹¹ Vide, designadamente, os Acórdãos de 26 de Maio de 2005, Kingscrest, C-498/03; de 3 de Março de 2005, Fonden Marselisborg, C-428/02; de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis, C-275/01; de 9 de Outubro de 2001, Mirror Group, C-409/98 (ponto 30); de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99; de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda, C-358/97 (ponto 52), entre outros.

¹² Acórdão de 4 de Outubro de 2001, Processo C-326/99, ponto 41.

¹³ Refere J. L. SALDANHA SANCHES in *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2002, pp. 302 e 303, que nos deparamos com ‘falsas isenções’ conduzindo a uma oneração parcial dos sujeitos passivos, porquanto não permite que funcione o mecanismo de crédito de imposto, ou dedução, que dá a este imposto as suas características específicas.

Por outro lado, as clivagens sentidas ao nível de tratamento fiscal diferenciado podem ser tanto mais gritantes quanto, no mesmo projecto de I&D, se encontram envolvidas, entidades nacionais de natureza pública e privada.



3.2. DOS ARGUMENTOS PARA A ALTERAÇÃO DO ACTUAL ENTENDIMENTO

Analizados os elementos de facto que nos parecem justificar uma revisão das linhas orientadoras da prática objecto de análise, importa, de seguida, focar os argumentos que sustentam a proposta de alteração de entendimento acerca do tratamento fiscal, em sede de IVA, dos projectos de I&D em apreço.

(a) *Natureza económica das operações*

As entidades contratantes - públicas ou privadas - comprometem-se a desenvolver uma actividade de I&D cujo resultado se destina ser cedido a terceiros, *in casu* a Comissão Europeia¹⁴, mediante o pagamento de contrapartidas, contratualmente definidas.

Neste sentido, as entidades contratantes irão fornecer a esses terceiros (entre outros, o Estado, empresas privadas e fundações), bens e serviços na acepção dos artigos 3º e 4º do Código do IVA.

O IVA é um imposto que incide sobre operações e não sobre pessoas¹⁵, não obstante pressupor a qualidade de sujeitos passivos dos intervenientes, pelo que deverão estar sujeitas às suas regras de incidência as operações económicas, desde que realizadas por entidades qualificáveis como sujeitos passivos deste imposto, na ampla acepção do artigo 2º do Código do IVA, o qual abrange, naturalmente, as entidades públicas, incluindo o próprio Estado.

Aliás, a noção de actividade económica para efeitos de IVA, tal como definida no artigo 4.º, n.º 2¹⁶ da Sexta Directiva, é amplíssima. Engloba todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma

¹⁴ Embora, como dissemos atrás, se possa configurar outro tipo de parcerias com similares consequências, para efeitos fiscais, em sede de IVA.

¹⁵ Caracterizando juridicamente o imposto, Manuel González Sanchez qualifica-o como um imposto real e objectivo. “*Es un impuesto real porque se fundamenta en un presupuesto objetivo cuya intrínseca naturaleza se determina com independência del elemento personal de la relación tributaria (...) Se trata de un impuesto objetivo porque no tiene en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo en los elementos cuantificadores de la deuda tributaria.*”, in *Impuesto sobre el Valor Añadido, Operaciones Sujetas, Comentarios a la Nueva Ley*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1993.

¹⁶ Transposto pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do IVA.

actividade económica¹⁷ ¹⁸. Nestes termos, também não é de admitir que a actividade de I&D possa ser qualificada destituída de carácter económico.

É certo que, muitas vezes, a actividade de I&D, principalmente quando desenvolvida por estabelecimentos de ensino de natureza pública, tem uma forte conotação educativa distante dos horizontes empresariais. É certo, também, que o estigma da denominada separação universidade/indústria, se encontra, entre nós instalado.

Porém, e precisamente pelo acima exposto, não poderá deixar de reconhecer-se, no contexto nacional, a grande utilidade dos projectos de I&D, que reside, justamente, na superação da tradicional cisão entre mundo empresarial e mundo universitário, e no consequente aproveitamento de sinergias cujo benefício final reverterá a favor do desenvolvimento tecnológico do país.

Mal se compreenderia que, no caso em análise, a verdadeira e declarada finalidade comercial dos projectos de I&D fosse desconsiderada por força de uma interpretação inconsistente da norma fiscal.

¹⁷ Veja-se o Acórdão do Tribunal de 12 de Setembro de 2000, Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa, processo C-276/97:

“31. A análise destas definições põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de actividades económicas e o seu carácter objectivo, no sentido de que a actividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objectivos e dos seus resultados (acórdão Comissão/Países Baixos, já referido, n.º 8).

32. Face à amplitude do âmbito de aplicação definido pelo conceito de actividades económicas, deve declarar-se que os concessionários de auto-estradas de França, na medida em que colocam à disposição dos utentes contra remuneração uma infra-estrutura rodoviária, exercem uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva.

33. Dado o carácter objectivo de que se reveste o conceito de actividades económicas, o facto de a actividade referida no número precedente consistir no exercício de funções conferidas e regulamentadas por lei, com um fim de interesse geral, é irrelevante. Com efeito, a Sexta Directiva, no seu artigo 6.º, prevê expressamente a sujeição ao regime do IVA de certas actividades exercidas nos termos da lei (acórdão Comissão/Países Baixos, já referido, n.º 10). “

Da mesma forma, *cfr.* o Acórdão do Tribunal de Justiça, de 26 de Junho de 2003, Finanzamt Groß-Gerau contra MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, C-305/01 (ponto 42).

¹⁸ Ainda sobre a latitude do conceito de actividade económica, vide J. G. Xavier de Basto, A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional, *in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (164), Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1991, pp. 144 a 146.

(b) *Quando o financiador é a Comissão Europeia*

Muito embora os bens e serviços fornecidos configurem a realização de operações sujeitas a IVA, nos termos supra expostos, estas encontram-se abrangidas pela isenção constante do artigo 14º número 1, alínea m) do Código que regula este imposto, quando a instituição financiadora for a Comissão Europeia. Tratando-se de isenção que confere o direito à dedução.

Assim, também por força desta isenção, denominada ‘*completa*’, os custos que as entidades contratantes incorrem e que debitam à Comissão Europeia, não deveriam ser onerados com IVA.

Actualmente, esta isenção opera de forma directa, ‘*à cabeça*’, dispensando o procedimento anterior que pressupunha um pedido de reembolso do imposto, na sequência da autorização legislativa prevista na Lei n.º 30-C, de 29 de Dezembro, concretizada pelo Decreto-Lei n.º 296/01, de 21 de Novembro.

(c) *Natureza dos sujeitos envolvidos*

No prisma do sujeitos implicados, a relevância da questão aumenta exponencialmente, pois 80% dos projectos de I&D são realizados por entidades de natureza pública.

Contudo, no exercício desta actividade, tais entidades não actuam ao abrigo dos seus poderes de autoridade, nem se fazem valer de competências próprias de entidades com *ius imperii*.

Pelo contrário, a sua actuação em projectos de I&D apresenta-se simetricamente orientada pelas coordenadas aplicáveis a qualquer entidade de natureza privada, *i.é.*, pela igualdade e livre concorrência, que consubstanciam a essência de uma actividade económica.

Neste sentido, as entidades de direito público configuram, como quaisquer outras pessoas de direito privado, a natureza de sujeitos passivos de IVA, devendo actuar nessa conformidade. Se o destinatário for a Comissão Europeia a regra será a de não liquidação de IVA, por força da norma de isenção contemplada no mencionado artigo 14º, número 1, alínea m) do mesmo Código.

Domínio em que o artigo 20º, número 1 do diploma ora referido permite a dedução do IVA incorrido para a realização das actividades de I&D¹⁹.

(d) *Razões de ordem estratégica e sistemática*

¹⁹ De acordo com o princípio da dedução imediata, pedra angular do sistema comum do IVA. A este respeito, *cfr.* Ben Terra / Julie Kajus, *in A guide to the European VAT Directives*, Amsterdam, IBFD, 2005, vol. 1.

A não dedução do IVA suportado por entidades de direito público na sua actividade de I&D constitui uma restrição às potencialidades de avanço tecnológico e económico do país, sendo passível de penalizar uma actividade que é globalmente protegida pela política económica nacional.

Aliás a convicção de que a capacidade de investigação científica e o desenvolvimento tecnológico das empresas é um factor decisivo de afirmação nacional levou a que fosse criado um regime fiscal favorável para os sujeitos passivos de IRC.

Retenha-se, igualmente, que com o objectivo de estimular a actividade de investigação e inovação e reforçar a competitividade nacional foram criados múltiplos sistemas de incentivos ao que recentemente veio acrescer o Plano Tecnológico. Neste sentido foi publicado, em 24 de Janeiro último, um pacote de regulamentação relativa à execução desses sistemas de incentivos, abrangendo a economia digital e a modernização empresarial – I & DT²⁰.

Não pode, pois, conceber-se que havendo uma aposta traduzida em incentivos concretos ao fomento da investigação em Portugal, subsistam manifestações que venham colocar injustificados entraves financeiros, numa área em que o país, segundo os relatórios da OCDE se encontra em situação desfavorável - designadamente em relação a Espanha - no que respeita ao incremento da actividade de I&D do tecido empresarial, que, de outra forma, incorrerá em '*IVA oculto*'.

Importa, neste âmbito, atender a que o levantamento dos sobreditos entraves corresponderá, em nosso entender, à mais correcta interpretação da legislação de IVA, doméstica e comunitária, em vigor.

²⁰ Abreviadamente designado por SIME I & DT.

(e) *Regimes comparados*

Exemplo Francês

De acordo com o entendimento defendido pela Administração Tributária Francesa (Circular n.º 3 A-9-93 de 17 de Setembro), as actividades necessárias à prossecução de um projecto de I&D, quando realizadas por universidades e desde que cedidas a terceiros, *in casu* à Comissão Europeia, encontram-se sujeitas a IVA, nos termos gerais.

Em consequência, os fornecimentos de bens e as prestações de serviços destinadas ao exercício da actividade de I&D no âmbito de projectos de investigação em que se encontrem envolvidas, conjuntamente, Universidades, empresas privadas e o próprio Estado Francês, caem no âmbito de incidência do IVA.

Deste modo, cumpre realçar, para efeitos da presente análise, que, de acordo com o sistema fiscal Francês, as Universidades se encontram autorizadas a deduzir o imposto na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para os efeitos das necessidades práticas dos projectos de I&D.

Por consequência, verifica-se, neste sistema, um perfeito alinhamento, em sede de IVA, com as tendências comunitárias, assegurando-se pelo mecanismo da dedução, a neutralidade da carga fiscal nas actividades cuja finalidade se destine à participação em projectos de I&D, quaisquer que sejam as entidades envolvidas.

As *supra* referidas operações, serão, pelo contrário, consideradas como não sujeitas a IVA, quando desenvolvidas por estudantes, no âmbito dos seus trabalhos escolares.

Exemplo Espanhol

Em termos mais restritivos do que no sistema francês, entende a Administração Tributária espanhola que, tratando-se de entidades de direito público, o IVA incorrido por estas entidades na aquisição de bens e serviços destinados a projectos de I&D poderá ser deduzido, nos casos em que estas entidades actuem como sujeitos passivos de imposto realizando qualquer tipo de operação activa, que dê lugar à liquidação de IVA.

Neste sentido, e para o efeito da possibilidade de dedução do imposto incorrido quando da aquisição de bens e serviços, considera-se uma operação activa a celebração do Contrato – Modelo para projectos de I&D tecnológico com a Comissão Europeia com a concessão da correspondente comparticipação.

Pese embora a especificidade assinalada, o entendimento generalizado, quer da Administração Tributária espanhola, quer da própria Jurisprudência, aponta no sentido de autorizar a dedução do IVA quando este tenha sido suportado por um sujeito passivo de IVA, no âmbito de um projecto de I&D, que se destine a ser comercializado.

(f) A interpretação do Tribunal de Justiça

De acordo com a interpretação sufragada pelo Tribunal de Justiça, no Acórdão de 20 de Junho de 2002²¹, os estabelecimentos públicos de ensino superior devem ser considerados sujeitos passivos na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, em virtude de não agirem nas vestes de autoridade pública. Não há, pois, que aplicar um regime de não sujeição ao abrigo do correlativo artigo 2.º do Código do IVA.

Desenvolvendo estes estabelecimentos actividades de investigação e encontrando-se estas enquadradas em projectos contratualizados, com previsão do tipo e importância das prestações, assim como as contrapartidas devidas, considera o Tribunal de Justiça, e bem, que essas actividades estão sujeitas e não isentas deste imposto.

4. SÍNTESE CONCLUSIVA

Na sequência do exposto, é, em princípio, devida a recuperação do IVA por parte de entidades que revestem natureza pública, incluindo Universidades e Institutos vocacionados para a investigação, no âmbito das suas actividades de Investigação & Desenvolvimento cujos resultados sejam potencial e/ou previsivelmente objecto de uma aplicação comercial ou industrial e realizadas a título oneroso. Inclui-se, nesta última expressão, a percepção de subsídios ou subvenções obtidos junto de instâncias comunitárias ou nacionais.

Com efeito,

²¹ Comissão das Comunidades Europeias contra República Federal da Alemanha, Processo C-287/00.

1. Ao contrário do que poderia resultar de uma análise perfunctória, a actividade de I&D, quando realizada por entidades de natureza pública, em geral não se reconduz à actividade corrente de investigação vocacionada estritamente para fins académicos;
2. Frequentemente, decorre de uma apreciação aprofundada das circunstâncias que presidem à realização dessa actividade, designadamente dos contratos de cooperação celebrados, por exemplo, com a Comissão Europeia, no âmbito de utilização de fundos comunitários, ou entre outras entidades participantes, quer públicas, quer privadas – a indiscutível existência de um interesse económico subjacente, no sentido da exploração futura, latente ou actual, do resultado ou produto da investigação;
3. A posição assumida pelas instituições públicas – v.g. Universidades e Institutos Públicos -, nestas situações, não se desvia, da posição geralmente assumida pelas entidades de direito privado, pelo menos em sede de IVA, porquanto, para efeitos deste imposto, aquelas somente têm tratamento diferenciado quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, o que se afigura não ser manifestamente o caso;
4. Pelo que, na situação em apreço, entidades públicas e privadas deverão actuar em situação de igualdade, como sujeitos passivos de IVA. Assim o impõe o princípio da neutralidade;
5. Adicionalmente, no tocante à isenção vigente para as prestações de serviços que tenham por objecto o ensino, bem como para as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, efectuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, constante do artigo 9.º, n.º 10 do Código do IVA, não é a mesma, em princípio, invocável, porquanto as operações em apreço não revestem tal natureza;
6. Na verdade, o facto de as actividades de investigação poderem ser úteis ao ensino não é suficiente para provar a existência de uma relação jurídica entre este ensino e as actividades de I&D que revistam carácter económico, de molde a satisfazer o requisito de estreita conexão requerido pelo citado Código. Constitui, ainda, um princípio do sistema comum do IVA que as isenções devem ser interpretadas restritivamente, de onde decorre a ilegitimidade de uma tentativa de interpretação extensiva neste domínio;
7. Tem vindo a ser concedido um tratamento fiscal desigual, em sede de IVA, à actividade de I&D consoante esta seja realizada por entidades de natureza pública ou privada, não tributando, nem permitindo a recuperação do IVA das primeiramente referidas;
8. Segundo entendemos, a justificação para essa posição, residirá no pressuposto, que reputamos inexacto, de que a actividade de I&D, quando exercida por entidades de direito público, não reveste, ou não poderá revestir, carácter económico e/ou comercial;

9. Esta posição pode ser desvantajosa para as entidades de natureza pública, que suportam, sem possibilidade de dedução, o IVA incorrido a montante, colocando, no âmbito do direito interno, questões de justiça fiscal;
10. Acresce que uma análise preliminar das experiências espanhola e francesa vem confirmar a possibilidade do tratamento propugnado, no sentido da possibilidade de recuperação do IVA, revelando ainda que, a manter-se o entendimento “português”²², relativamente à questão em análise, os investigadores portugueses continuarão a ser discriminados perante os seus congéneres comunitários, e não serão, portanto, de estranhar as assimetrias verificadas ao nível do desenvolvimento tecnológico do nosso país quando comparado com a maioria dos Estados-Membros;
11. Reforçando a posição expandida, o Tribunal de Justiça, em acção de incumprimento deduzida contra a República Federal da Alemanha no Processo C-287/00, veio corroborar o entendimento de que este Estado Membro, ao aplicar um regime de isenção às actividades de investigação exercidas a título oneroso por estabelecimentos públicos de ensino superior, em conformidade com o § 4, n.º 21a, da *Umsatzsteuergesetz*, de 27 de Abril de 1993²³, contrariou as normas da Sexta Directiva do IVA. Em consequência foi a Alemanha condenada por incumprimento das obrigações que lhe incumbem por força do artigo 2.º desta Directiva;
12. Se Portugal persistir em aplicar o regime de não sujeição ou isenção atrás referidos, subsistirá numa posição de incumprimento do Direito Comunitário.

²² O qual, deverá, desde logo, salientar-se poderá ser incompatível com o direito comunitário, designadamente com as disposições da Sexta Directiva do IVA (77/388/CEE), do Conselho. Note-se que a norma comunitária, em caso de discordância, prevalece sobre as regras nacionais.

²³ Revista em 1996.