

|

## 61997J0358

Acórdão do Tribunal de 12 de Setembro de 2000. - Comissão das Comunidades Europeias contra Irlanda. - Incumprimento - Artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva IVA - Colocação à disposição de estradas mediante o pagamento de uma portagem - Não sujeição a IVA - Regulamentos (CEE, Euratom) n.os 1552/89 e 1553/89 - Recursos próprios provenientes do IVA. - Processo C-358/97.

*Colectânea da Jurisprudência 2000 página I-06301*

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

## Palavras-chave

*1 Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Prestações de serviços a título oneroso - Conceito - Colocação à disposição de infra-estruturas rodoviárias mediante o pagamento de uma portagem - Inclusão*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 2.º, n.º 1)*

*2 Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Sujeitos passivos - Organismos de direito público - Não sujeição das actividades exercidas enquanto autoridades públicas - Conceito*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 4.º, n.º 5)*

*3 Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Isenções previstas pela Sexta Directiva - Isenção da locação de bens imóveis - Conceito - Colocação à disposição de infra-estruturas rodoviárias mediante o pagamento de uma portagem - Exclusão*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, B, alínea b)]*

*4 Recursos próprios das Comunidades Europeias - Recursos provenientes do imposto sobre o valor acrescentado - Regime de cobrança - Rectificação ao relatório anual - Prazo de exclusão - Início pela Comissão de um processo por incumprimento para obter o pagamento a posteriori desses recursos - Aplicação por analogia - Justificação por considerações de segurança jurídica*

(Regulamento n.º 1553/89 do Conselho, artigo 9.º, n.º 2)

## Sumário

1 A colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388 em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios. Com efeito, a utilização da infra-estrutura rodoviária está subordinada ao pagamento de uma portagem cujo preço é função, nomeadamente, da categoria do veículo utilizado e da distância percorrida. Existe, assim, uma relação directa e necessária entre o serviço prestado e o contravalor pecuniário recebido.

(cf. n.os 33-34 )

2 Para que actue a regra da não sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado de organismos de direito público quando se trate de actividades ou de operações que desempenham enquanto autoridades públicas, prevista no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 em matéria de harmonização das legislações de Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, devem ser preenchidas cumulativamente duas condições, ou seja, o exercício de actividades por um organismo público e o exercício de actividades efectuadas enquanto autoridade pública. No que se refere a esta última condição, as actividades exercidas enquanto autoridades públicas 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.

(cf. n.os 37-38 )

3 Para além dos casos especiais expressamente referidos no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388 em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, o conceito de «locação de bens imóveis» deve ser objecto de uma interpretação estrita, pois constitui uma excepção ao regime geral do imposto sobre o valor acrescentado consagrado nesta directiva. Em consequência, não podem incluir-se neste conceito contratos, como os de colocação à disposição de infra-estruturas rodoviárias mediante pagamento de uma portagem, caracterizados pela ausência, no acordo entre as partes, de consideração da duração do gozo do bem imóvel, que é um elemento essencial do contrato de locação.

(cf. n.os 55-56 )

4 Apesar da ausência de um prazo de prescrição relativo à cobrança do imposto sobre o valor acrescentado tanto na Sexta Directiva 77/388 em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios como na regulamentação relativa aos recursos próprios das Comunidades, a exigência fundamental da segurança jurídica pode, no entanto, opor-se a que a Comissão possa, no quadro de um processo por incumprimento destinado ao pagamento a posteriori de recursos próprios, retardar indefinidamente a decisão de dar início à fase contenciosa de tal processo. A este respeito, embora o artigo 9.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1553/89, relativo ao regime uniforme e definitivo de cobrança dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, não vise o caso de ter sido dado início a um processo por incumprimento ao abrigo do artigo 169.º do Tratado (actual artigo 226.º CE), esta disposição evidencia, no entanto, exigências de segurança jurídica no domínio orçamental, na medida em que exclui qualquer rectificação para além de quatro exercícios orçamentais. Deve entender-se que as mesmas considerações de segurança

*jurídica justificam uma aplicação por analogia da regra enunciada na referida disposição, quando a Comissão decide dar início a um processo por incumprimento com o fim de obter o pagamento a posteriori de recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado.*

*(cf. n.os 71-72, 75-76)*

## **Partes**

*No processo C-358/97,*

*Comissão das Comunidades Europeias, representada por H. Michard e B. Doherty, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de C. Gómez de la Cruz, membro do mesmo serviço, Centre Wagner, Kirchberg,*

*demandante,*

*contra*

*Irlanda, representada por M. A. Buckley, Chief State Solicitor, na qualidade de agente, assistido por D. Sherlock, Deputy Revenue Solicitor, T. McCann, SC, e D. Moloney, BL, com domicílio escolhido no Luxemburgo na Embaixada da Irlanda, 28, route d'Arlon,*

*demandada,*

*que tem por objecto obter a declaração de que, ao não sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado as portagens cobradas pela utilização de certas estradas e pontes na Irlanda, contrariando o disposto nos artigos 2.º e 4.º, n.os 1, 2, e 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), e ao não pôr à disposição da Comissão, na sequência desta infracção, os montantes dos recursos próprios e os respectivos juros de mora, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE,*

*O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,*

*composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, J. C. Moitinho de Almeida (relator), L. Sevón e R. Schintgen, presidentes de secção, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann e H. Ragnemalm, V. Skouris e F. Macken, juízes,*

*advogado-geral: S. Alber,*

*secretários: D. Louterman-Hubeau e H. A. Rühl, administradores principais,*

*visto o relatório para audiência,*

*ouvidas as alegações das partes na audiência de 23 de Novembro de 1999, no decurso da qual a Comissão foi representada por H. Michard e B. Doherty e a Irlanda por T. McCann e P. Hunt, BL,*

*ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Janeiro de 2000,*

*profere o presente*

## Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por petição que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 21 de Outubro de 1997, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, ao abrigo do artigo 169.º do Tratado CE (actual artigo 226.º CE), uma acção destinada a obter a declaração de que, ao não sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») as portagens cobradas pela utilização de certas estradas e pontes da Irlanda, contrariando o disposto nos artigos 2.º e 4.º, n.os 1, 2 e 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»), e ao não pôr à disposição da Comissão, na sequência desta infracção, os montantes dos recursos próprios e dos respectivos juros de mora, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE.

### Quadro jurídico

2 Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
2. as importações de bens.»

3 Nos termos do artigo 4.º, n.os 1, 2 e 5, da Sexta Directiva:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são 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 actividade económica.

...

5. Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, em conexão com essas mesmas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, se exercerem tais actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

*As entidades acima referidas serão sempre consideradas sujeitos passivos, designadamente no que se refere às operações enumeradas no Anexo D, desde que as mesmas não sejam insignificantes.*

*Os Estados-Membros podem considerar as actividades das entidades atrás referidas, que estão isentas por força dos artigos 13.º ou 28.º, como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.»*

*4 É pacífico que a actividade que consiste em colocar à disposição uma infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem não se inclui em qualquer das operações mencionadas no Anexo D da Sexta Directiva.*

*5 Nos termos do artigo 13.º, B, da Sexta Directiva:*

*«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:*

*...*

*b) A locação [the leasing or letting] de bens imóveis, com excepção:*

*1. Das operações de alojamento, tal como são definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;*

*2. Da locação [letting] de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;*

*3. Da locação de equipamento e maquinaria de instalação fixa;*

*4. Da locação de cofres-fortes.*

*Os Estados-Membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção;*

*...»*

*6 O Regulamento (CEE, Euratom) n.º 1553/89 do Conselho, de 29 de Maio de 1989, relativo ao regime uniforme e definitivo de cobrança de recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 155, p. 9), que substituiu, a partir de 1 de Janeiro de 1989, o Regulamento (CEE, Euratom, CECA) n.º 2892/77 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, que dá aplicação, no que diz respeito aos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, à decisão de 21 de Abril de 1970 relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-Membros por recursos próprios das Comunidades (JO L 336, p. 8), com a última redacção que lhe foi dada pelo Regulamento (CECA, CEE, Euratom) n.º 3735/85 do Conselho, de 20 de Dezembro de 1985 (JO L 356, p. 1), dispõe, no seu artigo 1.º:*

*«Os recursos IVA resultam da aplicação da taxa uniforme, fixada nos termos da Decisão 88/376/CEE, Euratom, à base determinada nos termos do presente regulamento.»*

*7 Segundo o artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1553/89:*

*«A base dos recursos IVA será determinada a partir das operações tributáveis referidas no artigo 2.º da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 84/386/CEE, com excepção das operações*

isentas nos termos dos artigos 13.\_ a 16.\_ da referida directiva.»

8 O Regulamento (CEE, Euratom) n.\_ 1552/89 do Conselho, de 29 de Maio de 1989, relativo à aplicação da Decisão 88/376/CEE, Euratom relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades (JO L 155, p. 1), aplicável a partir de 1 de Janeiro de 1989, que revogou o Regulamento (CEE, Euratom, CECA) n.\_ 2891/77 do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, que dá aplicação à decisão de 21 de Abril de 1970 relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-Membros por recursos próprios das Comunidades (JO L 336, p. 1), com a última redacção que lhe foi dada pelo Regulamento (CECA, CEE, Euratom) n.\_ 1990/88 do Conselho, de 30 de Junho de 1988 (JO L 176, p. 1), dispõe, no seu artigo 9.\_, n.\_ 1:

«Segundo as regras definidas no artigo 10.\_, cada Estado-Membro inscreverá os recursos próprios a crédito da conta aberta para o efeito em nome da Comissão junto do Tesouro ou do organismo por ele designado.»

9 Nos termos do artigo 11.\_ do Regulamento n.\_ 1552/89:

«Qualquer atraso nos lançamentos na conta referida no n.\_ 1 do artigo 9.\_ implicará o pagamento, pelo Estado-Membro em causa, de um juro a uma taxa igual à taxa de juro aplicada, na data de vencimento, no mercado monetário desse Estado-Membro, aos financiamentos a curto prazo, acrescida de dois pontos. Esta taxa aumentará 0,25 ponto por cada mês de atraso. A taxa assim aumentada aplicar-se-á durante todo o período de atraso.»

O processo pré-contencioso Quanto ao processo relativo à Sexta Directiva

10 Em 3 de Março de 1987, a Comissão dirigiu às autoridades irlandesas uma carta na qual suscitava o problema do IVA sobre as portagens. Essas autoridades responderam por carta de 14 de Dezembro de 1987.

11 Por carta de 20 de Abril de 1988, a Comissão fez saber ao Governo irlandês que considerava que a não sujeição ao IVA das portagens cobradas pela utilização da ponte de East Link, em Dublin, era contrária aos artigos 2.\_ e 4.\_ da Sexta Directiva. De acordo com o artigo 169.\_ do Tratado, notificou o Governo irlandês para apresentar as suas observações a este respeito no prazo de dois meses.

12 As autoridades irlandesas responderam, em 17 de Outubro de 1988, que as portagens em questão representavam a locação [letting] de bens imóveis e que, a este título, estavam isentas do IVA por força do artigo 13.\_ da Sexta Directiva.

13 Considerando que as explicações dadas pelas autoridades irlandesas não eram satisfatórias, a Comissão, por carta de 19 de Outubro de 1989, dirigiu ao Governo irlandês um parecer fundamentado em que concluiu, nomeadamente, que a Irlanda não cumpria as obrigações decorrentes da Sexta Directiva. Em consequência, convidou este Estado-Membro a tomar, no prazo de dois meses, as medidas necessárias para dar cumprimento às referidas obrigações.

14 Por carta de 12 de Outubro de 1990, as autoridades irlandesas reafirmaram o seu ponto de vista e invocaram ainda, em apoio da sua defesa, o artigo 4.\_, n.\_ 5, da Sexta Directiva.

Quanto ao processo relativo ao sistema dos recursos próprios

15 Por carta de 27 de Novembro de 1987, a Comissão chamou a atenção das autoridades irlandesas para o facto de o IVA que devia ser cobrado sobre as portagens da ponte de East Link dever ser tido em conta na determinação do montante a pagar ao orçamento comunitário por força do sistema dos recursos próprios das Comunidades.

16 Na sua resposta de 22 de Abril de 1988, as autoridades irlandesas fizeram saber que, uma vez que, no seu entendimento, o IVA não era devido sobre as portagens da ponte de East Link, elas não eram devedoras de recursos próprios provenientes do IVA (a seguir «recursos próprios IVA») em resultado dessa actividade.

17 Em 31 de Janeiro de 1989, a Comissão dirigiu ao Governo irlandês uma carta de notificação por inobservância da regulamentação relativa aos recursos próprios das Comunidades. A Comissão solicitou nomeadamente às autoridades irlandesas que efectuassem os cálculos necessários para determinar os montantes dos recursos próprios IVA que estas não tinham pago relativamente aos exercícios de 1984 a 1986 e que lhe pagassem esses montantes, acrescidos de juros de mora a contar de 31 de Março de 1988. A Comissão solicitou ainda que, relativamente aos anos posteriores a 1986, fossem efectuados os cálculos necessários para determinar os montantes dos recursos próprios anualmente devidos e que tais montantes fossem postos à sua disposição o mais tardar no primeiro dia útil do mês de Agosto do ano seguinte, acrescidos, sendo caso disso, dos juros de mora.

18 Por carta de 4 de Outubro de 1989, as autoridades irlandesas responderam a esta notificação.

19 Não tendo a resposta do Governo irlandês sido considerada satisfatória, a Comissão, no parecer fundamentado de 19 de Outubro de 1989 mencionado no n.º 13 do presente acórdão, acusa ainda a Irlanda de inobservância da regulamentação comunitária relativa aos recursos próprios.

20 O Governo irlandês respondeu ao parecer fundamentado, no que se refere aos recursos próprios, por carta de 23 de Maio de 1990.

21 Não tendo as respostas do Governo irlandês ao parecer fundamentado sido consideradas satisfatórias, a Comissão intentou a presente acção tanto no que respeita à alegada infracção às disposições da Sexta Directiva como às repercussões dessa infracção sobre o pagamento dos recursos próprios das Comunidades.

Quanto ao mérito

22 Na sua acção, a Comissão acusa a Irlanda, por um lado, de não ter respeitado as disposições da Sexta Directiva, ao não sujeitar ao IVA as portagens cobradas em contrapartida da utilização de certas estradas e pontes e, por outro, de ter violado a regulamentação relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades, não pagando ao orçamento comunitário os recursos próprios IVA relativos às quantias que deveriam ter sido cobradas a título de IVA sobre as referidas portagens.

Quanto à primeira acusação

23 Segundo a Comissão, a colocação à disposição de infra-estruturas rodoviárias mediante o pagamento de uma portagem pelo utente constitui uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º e 4.º da Sexta Directiva. A referida actividade deve ser considerada uma prestação de serviços efectuada por um sujeito passivo no âmbito da exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, na acepção do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva.

24 O facto de esta actividade ser exercida, como é o caso na Irlanda, por operadores privados, segundo um regime particular, não pode, segundo a Comissão, retirar as operações em causa do âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

25 A este respeito a Comissão sublinha que, de acordo com o artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, é apenas relativamente às actividades ou operações que exerçam

*na qualidade de autoridades públicas que os organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos. Ora, não é este o caso da actividade em litígio, a qual não participa das responsabilidades características dos poderes públicos, que não podem em caso algum ser delegadas a organismos privados, quando é certo que a regra da não sujeição dos organismos de direito público é necessariamente de interpretação estrita.*

*26 Além disso, a excepção prevista pela disposição em causa no número precedente só pode, de qualquer modo, ser invocada na hipótese de a actividade litigiosa ser exercida por um organismo de direito público.*

*27 Há que realçar, de imediato, que a Sexta Directiva confere um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA, ao referir, no artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, ao lado das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território do país e ao definir, no artigo 4.º, n.º 1, como sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade (acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 6).*

*28 O conceito de actividades económicas, tal como definido no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva, engloba todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.*

*29 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).*

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

*31 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).*

*32 Deve ainda realçar-se que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., nomeadamente, os acórdãos de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Colect., p. 1443, n.º 12, e de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck, C-258/95, Colect., p. I-5577, n.º 12), a noção de prestação de serviços efectuada a título oneroso, na acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva, pressupõe a existência de umnexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido.*

*33 Ora, como a Comissão justamente realçou, a colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem corresponde a esta definição. Com efeito, a utilização da infra-estrutura rodoviária está subordinada ao pagamento de uma portagem cujo preço é função, nomeadamente, da categoria do veículo utilizado e da distância percorrida. Existe, assim, uma relação directa e necessária entre o serviço prestado e o contravalor pecuniário recebido.*

*34 Nestas condições, a colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso na*



acepção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva.

35 Há pois que verificar se, como sustenta o Governo irlandês, os operadores em causa beneficiam, no que respeita à actividade de colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem, da isenção prevista no artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

36 Esta disposição determina, no seu primeiro parágrafo, que os organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas.

37 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).

38 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.

39 Face a esta jurisprudência, há que rejeitar a tese da Comissão, referida no n.º 25 do presente acórdão, segundo a qual um organismo actua «na qualidade de autoridade pública» unicamente no que se refere às actividades que se englobam no conceito de autoridade pública, no sentido estrito, do qual não faz parte a actividade de colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem.

40 A Comissão, cuja análise jurídica não foi assim aceite pelo Tribunal de Justiça, não demonstrou nem mesmo tentou demonstrar que, no caso vertente, os operadores em causa actuam nas mesmas condições que um operador económico privado na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Pelo contrário, a Irlanda esforçou-se por mostrar que a actividade em causa era desenvolvida por esses operadores no quadro do regime jurídico que lhes era próprio na acepção da mesma jurisprudência.

41 Em consequência, é forçoso constatar que a Comissão não forneceu ao Tribunal de Justiça os elementos que permitissem a este estabelecer a existência do alegado incumprimento no que respeita à condição atinente ao exercício de uma actividade na qualidade de autoridades públicas.

42 Como, no entanto, também foi recordado no n.º 37 do presente acórdão, a regra da não sujeição prevista no artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva pressupõe, para além de a actividade considerada ser exercida na qualidade de autoridade pública, o exercício dessa actividade por um organismo de direito público.

43 A este respeito, o Tribunal de Justiça considerou que uma actividade exercida por um particular não está isenta do IVA pelo simples facto de consistir na prática de actos que constituem prerrogativas da autoridade pública (acórdãos já referidos Comissão/Países Baixos, n.º 21, e Ayuntamiento de Sevilla, n.º 19). Daqui deduziu o Tribunal de Justiça, no n.º 20 do

acórdão Ayuntamiento de Sevilla, já referido, que, quando uma autarquia confia a actividade de cobrança do imposto a um terceiro independente, a exclusão prevista pelo artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva não é aplicável. Do mesmo modo, o Tribunal declarou, no n.º 22 do acórdão Comissão/Países Baixos, já referido, que, na hipótese de se dever considerar que, no exercício das suas funções públicas, os notários e os oficiais de justiça dos Países Baixos exercem prerrogativas de autoridade pública em virtude de uma investidura pública, os mesmos não poderiam no entanto beneficiar da isenção prevista no artigo 4.º, n.º 5 da Sexta Directiva, uma vez que exercem estas actividades não sob a forma de organismo de direito público, pois não estão integrados na organização da administração pública, mas sob a forma de actividade económica independente, exercida no quadro de uma profissão liberal.

44 Ora, no caso vertente, é pacífico que, na Irlanda, a actividade que consiste em colocar à disposição dos utentes uma infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem é exercida por operadores de direito privado. Em consequência, a isenção prevista no artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva não é aplicável.

45 O Governo irlandês considera, no entanto, que a colocação à disposição de infra-estruturas rodoviárias em contrapartida do pagamento de uma portagem representa, de qualquer modo, uma «locação de bens imóveis» [letting of immovable property] na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, de modo que a referida prestação deverá estar isenta do IVA ao abrigo desta disposição.

46 Segundo o Governo irlandês, deve, na medida em que o IVA é um imposto sobre os fornecimentos de bens e as prestações de serviços, colocar-se a questão de saber o que se obtém a título principal em contrapartida do pagamento. Ora, no caso do pagamento de uma portagem rodoviária, a principal vantagem conferida é o direito de utilizar a estrada sujeita à portagem, de modo que a operação deverá ser incluída no artigo 13.º, B, alínea b).

47 Com efeito, contrariamente à tese defendida pela Comissão, o conceito de locação [letting] na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva não pressupõe a existência de um direito exclusivo de ocupação. Quanto à exigência de uma determinada duração do exercício do direito de utilizar o bem em questão, ela está preenchida na medida em que o período de tempo acordado é o que é necessário ao condutor para efectuar o trajecto na estrada ou ponte sujeita a portagem. O conceito de letting of immovable property distingue-se do conceito de leasing of immovable property na acepção da mesma disposição, uma vez que este implica um período de tempo maior do que o primeiro.

48 O Governo irlandês considera que a locação na acepção do artigo 13.º, B, alínea b) da Sexta Directiva inclui, como em direito irlandês, a concessão de um direito de passagem ou de uma servidão sobre um terreno. A Comissão não teve devidamente em conta o conceito de short term lettings, tendo-se erradamente concentrado no conceito de leasing of property.

49 Enfim, a circunstância de o conceito de locação de bens imóveis [letting of immovable property] nem sempre englobar, contrariamente ao que sustenta a Comissão, uma relação clássica proprietário/locatário resulta da economia do próprio artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, que enumera quatro actividades que constituem excepções à isenção que ele estabelece, o que implica que as actividades enumeradas - entre as quais consta a locação [letting] de áreas destinadas ao estacionamento de veículos - constituem, elas próprias, formas de leasing ou de letting de bens imóveis.

50 O Governo irlandês considera que a natureza da operação que consiste em pagar para estacionar uma viatura é muito similar à operação que consiste em pagar uma portagem. Face a estas semelhanças e dado que, segundo a Sexta Directiva, o conceito de locação [letting] de bens imóveis inclui expressamente os serviços oferecidos em troca do pagamento do estacionamento, é razoável deduzir daqui que a mesma conclusão é válida no que respeita aos serviços oferecidos

*em troca do pagamento de uma portagem.*

*51 Há que realçar, de imediato, que, segundo jurisprudência constante, as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário (v., nomeadamente, os acórdãos de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Colect., p. 1737, n.º 11; de 11 de Agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Colect., p. I-2341, n.º 18, e de 5 de Junho de 1997, SDC, C-2/95, Colect., p. I-3017, p. 21). Devem, portanto, ser objecto de uma definição comunitária.*

*52 É também jurisprudência constante que os termos utilizados 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 prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo (v., nomeadamente, os acórdãos Stichting Uitvoering Financiële Acties, já referido, n.º 13; Bulthuis-Griffioen, já referido, n.º 19; SDC, já referido, n.º 20, e de 7 de Setembro de 1999, Gregg, C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 12).*

*53 A este respeito, há que declarar que o texto do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva não dá qualquer esclarecimento sobre o alcance das expressões «leasing of immovable property» e «letting of immovable property».*

*54 É certo que o conceito de «letting of immovable property» na acepção desta disposição é, em certos aspectos, mais amplo que o consagrado em diferentes direitos nacionais. A referida disposição refere, assim, para o excluir da isenção, nomeadamente o contrato de hospedagem («operações de alojamento... no âmbito do sector hoteleiro»), o qual, tendo em conta a preeminência dos serviços fornecidos pelo hoteleiro e o controlo que este exerce sobre o gozo do imóvel pelos clientes, não é considerado, em certos direitos nacionais, um contrato de locação.*

*55 Para além dos casos especiais expressamente referidos no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, o conceito de «letting of immovable property» deve, no entanto, ser objecto de uma interpretação estrita. Ele constitui com efeito, como foi recordado no n.º 52 do presente acórdão, uma excepção ao regime geral do IVA consagrado nesta directiva.*

*56 Em consequência, não podem incluir-se neste conceito contratos caracterizados, como no caso vertente, pela ausência, no acordo entre as partes, de consideração da duração do gozo do bem imóvel, que é um elemento essencial do contrato de locação.*

*57 Com efeito, no caso da colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária, o que interessa ao utente é a possibilidade que lhe é oferecida de efectuar um determinado percurso de um modo rápido e com maior segurança. A duração da utilização da infra-estrutura rodoviária não é tida em conta pelas partes, nomeadamente no que respeita à determinação do preço.*

*58 Face ao conjunto das considerações que precedem, há que declarar que, ao não sujeitar ao IVA as portagens cobradas pela utilização de certas estradas e pontes em contrapartida do serviço prestado aos utentes, quando este não é fornecido por um organismo de direito público na acepção do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 2.º e 4.º desta directiva.*

*Quanto à segunda acusação*

*59 A Comissão recorda que as regras comunitárias relativas à cobrança dos recursos próprios IVA constam do Regulamento n.º 1553/89, que substituiu, a partir de 1 de Janeiro de 1989, o Regulamento n.º 2892/77, alterado.*

60 A este respeito sublinha que, quando um sujeito passivo efectua uma operação abrangida pelos artigos 2.º e 4.º da Sexta Directiva, o consumidor final dessa entrega de bens ou dessa prestação de serviços é devedor do IVA e que, correlativamente, as disposições relativas ao pagamento dos recursos próprios IVA se aplicam relativamente ao Estado-Membro em que o IVA foi cobrado.

61 A Comissão entende que, quando há infracção à Sexta Directiva e, conseqüentemente, quando a matéria colectável dos recursos próprios IVA foi reduzida, ela deve ser creditada do montante dos recursos próprios relativo ao imposto que deveria ter sido cobrado, sob pena de sofrer um prejuízo financeiro que deverá ser compensado por meio da contribuição assente no produto nacional bruto. Esta infracção causa, portanto, um prejuízo financeiro aos outros Estados-Membros e, assim, viola o princípio da igualdade.

62 No que se refere ao pagamento dos juros de mora, a Comissão recorda que, segundo o Tribunal de Justiça, os juros moratórios previstos no artigo 11.º do Regulamento n.º 1552/89 são devidos por «qualquer atraso» e são exigíveis seja qual for a razão por que tenha havido atraso na inscrição na conta da Comissão (v., por exemplo, o acórdão de 22 de Fevereiro de 1989, Comissão/Itália, 54/87, Colect., p. 385, n.º 12).

63 A Comissão considera ter concedido ao Governo irlandês os prazos necessários para pôr termo à infracção, tendo ainda chamado a sua atenção para o facto de, a contar de 31 de Março de 1986, serem devidos juros de mora pelos montantes dos recursos próprios IVA que não tenham sido pagos pela Irlanda em razão da não aplicação do IVA às portagens rodoviárias.

64 Há que recordar que, por força do artigo 1.º do Regulamento n.º 1553/89, os recursos próprios IVA resultam da aplicação de uma taxa uniforme à base determinada nos termos desse mesmo regulamento e que, segundo o artigo 2.º, n.º 1, do dito regulamento, a referida base é determinada a partir das operações tributáveis referidas no artigo 2.º da Sexta Directiva.

65 Ora, na medida em que as portagens recebidas em contrapartida da utilização de determinadas infra-estruturas rodoviárias na Irlanda não foram submetidas ao IVA, os montantes correspondentes não foram tidos em conta para a determinação da base dos recursos próprios IVA, de modo que a Irlanda violou ainda, na mesma medida, a regulamentação relativa ao sistema dos recursos próprios das Comunidades.

66 Além disso, os juros de mora reclamados pela Comissão têm por fundamento o artigo 11.º do Regulamento n.º 1552/89. Como ela justificadamente recordou, os juros moratórios são exigíveis seja qual for a razão por que tenha havido atraso na inscrição (v., nomeadamente, o acórdão Comissão/Itália, já referido, n.º 12).

67 O Governo irlandês objecta no entanto que os artigos 9.º do Regulamento n.º 1553/89 e 11.º do Regulamento n.º 1552/89 só permitem à Comissão exigir pagamentos complementares e juros de mora se a infracção à legislação comunitária tiver por consequência o pagamento de um montante insuficiente a título dos recursos próprios das Comunidades. Ora, não é este o caso.

68 Com efeito, por um lado, a contribuição da Irlanda para os recursos próprios das Comunidades foi reduzida, a partir de 1988, de acordo com as Decisões 88/376/CEE, Euratom do Conselho, de 24 de Junho de 1988, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades (JO L 185, p. 24), e 94/728/CE, Euratom do Conselho, de 31 de Outubro de 1994, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias (JO L 293, p. 9), e o montante total daqui resultante pago anualmente. Por outro lado, embora, no que se refere aos anos de 1985 a 1987, a parte não paga da contribuição da Irlanda para os recursos próprios das Comunidades se eleve a 39 686 IEP, a Irlanda pede que este montante seja compensado com o saldo excedentário da sua contribuição em 1984, que é, segundo ela, de 90 820 IEP, o que deixa, em definitivo, um

saldo de 51 134 IEP a favor da Irlanda.

69 A este respeito, basta realçar que, como a Comissão admitiu na audiência, embora a apreciação das consequências financeiras da aplicação correcta da Sexta Directiva deva ser efectuada aquando da execução do presente acórdão, tais consequências não podem, de qualquer modo, pôr em causa a constatação feita no n.º 65 do presente acórdão, segundo a qual a Irlanda não respeitou, no que se refere às portagens cobradas como contrapartida da colocação à disposição de determinadas infra-estruturas rodoviárias, a regulamentação relativa ao sistema dos recursos próprios das Comunidades.

70 Há, no entanto, que levantar a questão de saber se a circunstância de mais de sete anos terem decorrido entre a notificação do parecer fundamentado e a propositura da presente acção tem incidência sobre a extensão da obrigação que incide sobre a Irlanda de pagar, eventualmente, a posteriori, determinados montantes a título da regulamentação relativa aos recursos próprios das Comunidades.

71 Com efeito, apesar da ausência de um prazo de prescrição relativo à cobrança do IVA tanto na Sexta Directiva (acórdão de 19 de Novembro de 1998, SFI, C-85/97, Colect., p. I-7447, n.º 25) como na regulamentação relativa aos recursos próprios das Comunidades, a exigência fundamental da segurança jurídica pode no entanto opor-se a que a Comissão possa, no quadro de um processo por incumprimento destinado ao pagamento a posteriori de recursos próprios, retardar indefinidamente a decisão de dar início à fase contenciosa de tal processo (v., *mutatis mutandis*, o acórdão de 14 de Julho de 1972, ACNA/Comissão, 57/69, Recueil, p. 933, n.º 32, Colect., p. 323).

72 A este respeito, deve recordar-se que, de acordo com o artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1553/89, os Estados-Membros devem transmitir à Comissão um relatório indicando o montante total da matéria colectável dos recursos próprios IVA relativa ao ano civil anterior e à qual deve ser aplicada a taxa uniforme referida no artigo 1.º do mesmo regulamento, com vista à determinação dos recursos próprios IVA.

73 Segundo o artigo 9.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1553/89, as rectificações a fazer, por qualquer motivo que seja, aos relatórios referidos no n.º 1 do artigo 7.º que sejam relativas aos exercícios precedentes só podem ser efectuadas mediante acordo entre a Comissão e o Estado-Membro. Na ausência de acordo do Estado-Membro e após novo exame, a Comissão tomará as medidas que considere necessárias para a aplicação correcta desse regulamento.

74 O artigo 9.º, n.º 2, do mesmo regulamento dispõe:

«Depois do dia 31 de Julho do quarto ano seguinte a um determinado exercício, o relatório anual referido no n.º 1 do artigo 7.º não será objecto de outras rectificações, excepto no que diz respeito aos pontos notificados antes desse prazo, quer pela Comissão quer pelo Estado-Membro em causa.»

75 Esta disposição, embora não visando o caso de ter sido dado início a um processo por incumprimento ao abrigo do artigo 169.º do Tratado, evidencia, no entanto, as exigências de segurança jurídica no domínio orçamental, na medida em que exclui qualquer rectificação para além de quatro exercícios orçamentais.

76 Deve entender-se que as mesmas considerações de segurança jurídica justificam uma aplicação por analogia da regra enunciada na referida disposição quando a Comissão decide dar início a um processo por incumprimento com o fim de obter o pagamento a posteriori de recursos próprios IVA.

*77 Em consequência, a Comissão, que decidiu intentar a presente acção unicamente em 21 de Outubro de 1997, só a partir do exercício orçamental de 1994 pode exigir o pagamento a posteriori dos recursos próprios IVA, acrescidos dos juros de mora.*

*78 Face ao conjunto das considerações que precedem, há que declarar que, ao não pôr à disposição da Comissão, a título de recursos próprios IVA, os montantes correspondentes ao IVA que deveria ter sido cobrado sobre as portagens recebidas pela utilização de certas estradas e pontes, acrescidos dos juros de mora, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos Regulamentos n.os 1553/89 e 1552/89.*

## **Decisão sobre as despesas**

*Quanto às despesas*

*79 Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da Irlanda e tendo esta sido vencida no essencial, há que condená-la nas despesas.*

## **Parte decisória**

*Pelos fundamentos expostos,*

**O TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

*decide:*

*1) Ao não sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado as portagens cobradas pela utilização de certas estradas e pontes em contrapartida do serviço prestado aos utentes, quando este não é fornecido por um organismo de direito público na acepção do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitante aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, e ao não pôr à disposição da Comissão da Comissão Europeia, a título dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, os montantes correspondentes ao imposto que deveria ter sido cobrado sobre as referidas portagens, acrescidos dos juros de mora, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 2.º e 4.º da referida directiva e dos Regulamentos (CEE, Euratom) n.os 1553/89 do Conselho, de 29 de Maio de 1989, relativo ao regime uniforme e definitivo de cobrança dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado, e 1552/89 do Conselho, de 29 de Maio de 1989, relativo à aplicação da Decisão 88/376/CEE, Euratom relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades.*

*2) A Irlanda é condenada nas despesas.*