

5 A Comissão indicou às autoridades irlandesas, por carta de 27 de Novembro de 1987, que o IVA controvertido no caso em apreço devia ser incluído no cálculo dos montantes devidos ao orçamento comunitário no âmbito do sistema de recursos próprios.

6 Na resposta de 22 de Abril de 1988, as autoridades irlandesas sustentaram que, dado que não era devido IVA sobre as portagens cobradas na ponte de East Link, também não tinham que pagar contribuições suplementares para os recursos próprios.

7 Por carta de 31 de Janeiro de 1989, a Comissão iniciou um processo por incumprimento da regulamentação relativa aos recursos próprios das Comunidades. A Comissão considerou que, ao não efectuar os cálculos necessários para determinar se tinham sido pagos recursos próprios IVA insuficientes, e em que montantes, relativamente aos exercícios de 1984 a 1986, e ao não lhe fornecer as informações necessárias, a Irlanda não tinha cumprido as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado. A Comissão solicitou ainda às autoridades irlandesas que fossem efectuados os cálculos necessários, que os montantes devidos fossem postos à sua disposição, acrescidos dos juros de mora a contar de 31 de Março de 1988, que fossem efectuados os cálculos necessários relativos aos exercícios orçamentais posteriores até ao termo do incumprimento e ainda que lhe comunicassem esses cálculos.

8 Na resposta de 4 de Outubro de 1989, as autoridades irlandesas invocaram novamente os argumentos antes apresentados.

9 Por carta de 19 de Outubro de 1989, a Comissão enviou um parecer fundamentado referindo conjuntamente as questões da aplicação do IVA e dos recursos próprios.

10 No que se refere aos recursos próprios, o Governo irlandês respondeu por carta de 23 de Maio de 1999 e, quanto à aplicação do IVA, por carta de 12 de Outubro de 1990, invocando a derrogação prevista no artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva IVA.

11 Por petição que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 21 de Outubro de 1997, a Comissão concluiu pedindo que o Tribunal se digne:

1) declarar que, ao não sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado as portagens cobradas pela utilização de certas estradas e pontes na Irlanda, em violação do disposto nos artigos 2.º e 4.º, n.os 1, 2, e 5, da Sexta Directiva, 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;

2) condenar a Irlanda nas despesas.

12 O Governo irlandês concluiu pedindo que o Tribunal se digne:

1) declarar que, ao não sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado as portagens cobradas pela utilização de certas estradas e pontes na Irlanda e ao não pôr à disposição da Comissão os montantes dos recursos próprios e juros de mora, a Irlanda cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE;

2) condenar a Comissão nas despesas.

III - Enquadramento jurídico

1. Quanto à cobrança do imposto sobre o valor acrescentado

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 (2) (a seguir «Sexta Directiva» ou «directiva»)

13 Nos termos do artigo 2.º da 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;

...»

14 Nos termos do artigo 4.º, n.os 1, 2 e 5, da 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.

3...

4...

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 [(3)], desde que as mesmas não sejam insignificantes.

Os Estados-Membros podem considerar as actividades das entidades atrás referidas, que estão isentas por força do[s] artigo[s] 13.º [(4)]... como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.»

15 Em relação às outras isenções no interior do país, nos termos do artigo 13.º, B:

«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:

a) ...

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

1. *Das operações de alojamento... no âmbito do sector hoteleiro...*
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.*

...

c) a h) ...»

2. *Quanto aos recursos próprios*

a) *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 (5)*

16 *O artigo 1.º tem a seguinte redacção:*

«*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.*»

17 *No artigo 2.º, n.º 1, prevê-se:*

«*A base dos recursos IVA será determinada a partir das operações tributáveis referidas no artigo 2.º da Directiva 77/388/CEE... com excepção das operações isentas nos termos dos artigos 13.º a 16.º da referida directiva.*»

b) *Regulamento (CEE, Euratom) n.º 1552/89 do Conselho, de 29 de Maio de 1989, relativo à aplicação da Decisão 88/376/CEE, Euratom relativa ao regime de recursos próprios das Comunidades (6)*

18 *No artigo 11.º deste regulamento prevê-se o seguinte:*

«*Qualquer atraso nos lançamentos na conta referida no n.º 1 do artigo 9.º 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.*»

c) *Decisão 88/376/CEE, Euratom do Conselho, de 24 de Junho de 1988, relativa ao regime de recursos próprios das Comunidades (7)*

19 *Esta decisão determina que as receitas IVA em falta devem ser compensadas, a título de financiamento complementar, pelos recursos próprios baseados no produto nacional bruto, que implicam nova repartição com desvantagem para os outros Estados-Membros.*

IV - *Argumentos das partes*

20 *A Comissão refere, antes de mais, que o sistema de portagens da Irlanda foi regulado inicialmente pela Local Government (Toll Roads) Act de 1979 e, posteriormente, pela Roads Act de 1993 (8). Por força desta legislação, pode ser devida uma portagem à autoridade rodoviária (Road Authority) pela utilização de certas estradas. Estas autoridades fixam o preço da portagem. Estas prerrogativas são exercidas por colectividades locais ou, no caso das estradas nacionais, pela administração rodoviária nacional (National Roads Authority). Mediante autorização do Ministério do Ambiente, uma autoridade rodoviária pode contratar com terceiros o financiamento por estes de uma nova estrada e a cobrança das portagens. Esse contrato pode abranger a*

totalidade ou parte dos custos de construção e de conservação da estrada.

21 A Comissão sustenta, aliás, que a exploração de uma estrada e a cobrança de uma portagem pela sua utilização constituem a exploração de um bem corpóreo destinada a obter receitas de forma permanente. Trata-se, assim, segundo o artigo 4.º, n.º 1, da directiva, de uma actividade económica exercida por um sujeito passivo.

22 É tomando em consideração a realidade económica que se pode objectivamente determinar se há actividade económica. Face às circunstâncias factuais, deve, no presente caso, partir-se do princípio da existência de uma actividade económica. Esta é exercida a título oneroso no caso em apreço, já que se verifica umnexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido através da portagem, dado que, ao utilizar a estrada em causa, o utente efectua, da cada vez, um pagamento.

23 Uma vez que a interpretação dos conceitos de «prestação» e de «actividade económica» deve fazer-se segundo o direito comunitário, nada podia afectar a posição sustentada pela Comissão, ainda que a empresa privada exercesse actividades de interesse geral.

24 Ao contrário da concepção definida pelo Governo irlandês, também não há que ter em consideração a excepção constante do artigo 13.º, B, alínea b), segundo a qual a locação de imóveis está isenta de IVA. Uma locação pressupõe - segundo a Comissão - a conjugação de três elementos fundamentais. É necessário, em primeiro lugar, uma zona ou um espaço determinado que, em segundo lugar, é concedido durante um determinado período como contrapartida (em terceiro lugar) do pagamento de uma determinada soma pelo utente ao proprietário. Ora, o facto de circular numa estrada ou numa ponte não comporta elementos temporais. Além disso, o utilizador não pode usar um determinado espaço e excluir terceiros desse mesmo uso. O pagamento de uma portagem não permite o uso exclusivo de um bem pelo utilizador, apenas lhe concede o mero direito de circular numa determinada estrada. O conceito de «locação» [the leasing or letting] deve ser interpretado segundo o seu sentido comum. Este conceito pressupõe uma relação entre o proprietário e o locatário ou, pelo menos, um direito de uso do bem. A norma do artigo 13.º, B, alínea b), que prevê uma excepção à regra da sujeição, deve ser de interpretação estrita.

25 No caso em apreço, também não há derrogação com base no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da directiva, dado que a exploração da infra-estrutura, mediante o pagamento de uma portagem, não constitui uma actividade de um organismo de direito público agindo na qualidade de autoridade pública. Dado que essa disposição contém igualmente uma derrogação ao conceito de sujeito passivo, deve também ser interpretada restritivamente.

26 A este propósito, a Comissão refere que, segundo a legislação irlandesa, empresas que não são de direito público podem ser concessionárias da exploração de estradas e da cobrança de portagens. Trata-se, no caso vertente, de particulares que exercem uma actividade económica.

27 Além disso, só os organismos de direito público estão isentos do imposto e apenas quando agem na qualidade de autoridades públicas.

28 Dado que, ao agir segundo considerações económicas (montante da portagem, poupança de tempo e consumo de carburante), o utente de uma estrada sujeita a portagem toma uma decisão económica, a colocação à disposição de uma estrada e a cobrança de uma portagem não constituem uma missão específica exercida no âmbito da autoridade pública. Ainda que as autoridades competentes controlem as empresas concessionárias da infra-estrutura e cobrem a portagem, cujo montante, de resto, é por elas fixado, a actividade económica não é exercida por organismos de direito público agindo na qualidade de autoridades públicas. Por conseguinte, está-se perante actividades económicas inseridas no sector privado. O que é relevante, no caso em apreço, é que a actividade tributada consiste em colocar à disposição uma infra-estrutura

mediante o pagamento de uma portagem.

29 Donde resulta, segundo a Comissão, no que respeita à questão dos recursos próprios, que, não se aplicando IVA às portagens, a base de cálculo correspondente é incorrecta, de modo que a cobrança de recursos próprios da Comunidade origina um desequilíbrio entre os Estados-Membros.

30 Todavia, no entender do Governo irlandês, as pessoas encarregadas da cobrança da portagem não são sujeitos passivos na acepção desta directiva. Segundo o artigo 4.º, n.º 5, as actividades exercidas na qualidade de autoridade pública estão isentas do imposto, ainda que se trate de prestações a título oneroso. No caso em apreço, as autoridades irlandesas agem na qualidade de autoridades públicas quando constroem estradas e pontes para uso público. O financiamento e a conservação dessas infra-estruturas constituem missões de serviço público. Segundo a legislação irlandesa aplicável, esse financiamento também pode ser assegurado mediante a cobrança de uma portagem. Isso em nada afectaria, contudo, a natureza de direito público dessa actividade.

31 De resto, o Governo irlandês considera que colocar à disposição determinadas infra-estruturas rodoviárias mediante o pagamento de uma portagem constitui uma locação e considera assim que se aplica a regra da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b).

32 Os elementos essenciais de uma locação referidos pela Comissão não constam das disposições da directiva. No caso em apreço, trata-se de um espaço limitado - a estrada ou a ponte a utilizar - colocado à disposição do utente durante um período determinado - o tempo do percurso (9). Em troca desta locação, o utente paga uma remuneração - a portagem - cujo montante é fixado por uma autoridade pública.

33 É verdade que o utente não obtém um direito de propriedade, mas não há necessidade da relação clássica entre proprietário e locatário, como resulta das outras actividades referidas no artigo 13.º, B, alínea b) (10). Estas actividades também não são exemplos típicos de uma locação e nada impede que este conceito se aplique também ao presente caso.

34 No que se refere à não sujeição a imposto dos organismos públicos que agem na qualidade de autoridade pública, o Governo irlandês alega que o conjunto da regulamentação relativa às estradas e às pontes é da competência dos poderes públicos. A construção e conservação destas infra-estruturas rodoviárias são da competência das autoridades locais ou nacionais. A cobrança de uma portagem pode ser prevista para as estradas nacionais. No âmbito da adjudicação de obras de construção e de conservação de estradas e pontes, as autoridades podem ceder a terceiros a totalidade ou parte das receitas provenientes das portagens. Todavia, essas autoridades são as únicas que têm direito a cobrar a portagem, acto este que constitui exercício da autoridade pública.

35 Na origem da actividade em causa está sempre uma autoridade pública. A intervenção de terceiros na cobrança de portagens não ocorre de forma independente. Colocar à disposição a infra-estrutura para o uso público é e continua a ser exercício da autoridade pública por um organismo público. O utente da infra-estrutura paga a portagem porque os poderes públicos têm, a este respeito, o direito de colocar à disposição a infra-estrutura.

36 Uma vez que não é devido IVA pela portagem, no caso em apreço, também não se pode falar de contribuição insuficiente da Irlanda para os recursos próprios da Comunidade. Por conseguinte, a acção da Comissão também não procede em relação a este fundamento.

V - Apreciação

1. Sujeição das portagens ao IVA

37 Segundo a economia da directiva, convém, antes de mais, apreciar se, no caso em apreço, se está perante uma prestação de serviços sujeita ao IVA, na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva. Por outro lado, deve tratar-se de uma prestação de serviços a título oneroso. A seguir, será necessário verificar se essa prestação é efectuada por um sujeito passivo e, em caso afirmativo, se se trata de uma actividade económica.

a) Prestação de serviços a título oneroso

38 No caso vertente, a prestação de serviços consiste na colocação à disposição da infra-estrutura.

39 Além disso, esta prestação de serviços é exercida a título oneroso mediante o pagamento de uma portagem. Para responder à questão de saber se uma prestação de serviços é exercida a título oneroso, o Tribunal de Justiça já referiu que para que uma prestação de serviços seja tributável tem de haver um nexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido (11).

40 Este nexo directo consiste no pagamento de uma portagem, cujo preço varia segundo o tipo de veículo e a distância a percorrer, em contrapartida da colocação à disposição da infra-estrutura.

41 A portagem não constitui um imposto, dado que este consiste numa prestação pecuniária que não é efectuada em contrapartida de uma prestação específica, e que constitui uma receita cobrada por uma colectividade de direito público a todos os que se encontram na situação que, por força das disposições legais, faz nascer essa obrigação pecuniária. Dado que no caso em apreço há uma contrapartida específica na forma de colocação à disposição de algumas partes da infra-estrutura rodoviária, trata-se, no caso vertente, de uma taxa que deve considerar-se contrapartida de uma prestação de serviços.

42 Por conseguinte, há uma prestação sujeita ao IVA na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva.

b) Sujeito passivo

43 O artigo 4.º, n.os 1 e 2, refere que por sujeito passivo se entende qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica, expressão esta que abrange todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços.

44 Em contrapartida, o artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da directiva prevê que 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 actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

aa) Acto de soberania

45 A análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça realça que se exigem duas condições cumulativas para que funcione a regra da não sujeição dos organismos públicos, ou seja, o exercício de actividades por um organismo público e o exercício de actividades na qualidade de autoridade pública (12).

46 Isso significa, por um lado, que os organismos de direito público não estão automaticamente isentos relativamente a todas as actividades que exerçam, mas apenas em relação às que se inserem nas suas atribuições específicas de autoridade pública e, por outro, que uma actividade exercida por um particular não está isenta do IVA pelo facto de consistir em actos que se incluem

nas prerrogativas da autoridade pública (13).

47 A definição do exercício de actividades na qualidade de autoridade pública não pode limitar-se ao objecto ou à finalidade da actividade do organismo público. A jurisprudência do Tribunal de Justiça ensina que são as modalidades de exercício das actividades que permitem determinar o alcance da não sujeição dos organismos públicos (14).

48 Donde resulta, segundo decisão do Tribunal de Justiça, que os organismos de direito público referidos no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva exercem actividades públicas quando as realizam no âmbito do regime jurídico que lhes é específico (15). Em contrapartida, quando actuam nas mesmas condições jurídicas dos operadores económicos privados, não se pode considerar que exerçam actividades na qualidade de autoridades públicas.

49 Dado que o artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva considera também tributáveis essas operações, executadas por força de lei, não basta, para preencher as condições do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, que uma actividade seja de direito público. Enunciando uma aceção derogatória do conceito de sujeito passivo, esta definição deve ser de interpretação estrita. Apenas podem ser consideradas isentas de IVA as actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas, que por natureza emanam do exercício da soberania. Isto é confirmado pelo disposto no artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, que remete para as actividades referidas no Anexo D - v. supra, n.º 14 - relativamente às quais a autoridade pública está sujeita ao imposto.

50 A concepção e a construção de estradas, pontes e túneis constituem tarefas que se incluem no exercício da soberania e, a este título, estão reservadas às autoridades públicas. Estas actividades constituem um elemento substancial e, nesta base, um elemento essencial das missões de ordem pública. Podem ser consideradas como parte integrante dos serviços de interesse geral. Quando o Estado exerce uma actividade neste domínio, deve partir-se do princípio de que está a agir na qualidade de autoridade pública.

51 É verdade que a colocação à disposição de estradas não é referida expressamente como actividade tributável, como são, no Anexo D, os fornecimentos de gás, electricidade e água. Com efeito, a colocação à disposição da infra-estrutura rodoviária deve qualificar-se como acto de soberania. Resta saber, contudo, se a rede rodoviária construída no âmbito das missões de ordem pública e com as receitas fiscais poderá ser globalmente explorada como uma empresa privada, com base num regime de portagens exigíveis a qualquer pessoa. Em contrapartida, a colocação à disposição selectiva de alguns troços, porque efectuada a título oneroso, em caso algum pode ser qualificada como actividade inserida no exercício da autoridade pública. É verdade que pode ser cobrada uma taxa mesmo relativamente a uma actividade exercida na qualidade de autoridade pública, como se refere expressamente no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, sem que isso implique, só por si, que essa operação seja tributável. Todavia, é necessário ter em conta que, no caso em apreço, o utente pode optar entre uma infra-estrutura rodoviária gratuita e outra sujeita a pagamento. A colocação à disposição da rede gratuita constitui o exercício pleno de um acto de soberania e, por este facto, a colocação à disposição mediante portagem de troços suplementares deve qualificar-se como actividade económica meramente privada. Alguém que precisa de uma autorização de construção, cuja obtenção está sujeita ao pagamento de taxas, não tem opção. Alguém que pretenda prosseguir os estudos que qualquer pessoa é obrigada a pagar mediante uma taxa não tem opção, se quiser alcançar o objectivo semelhante, ou seja, concretamente, o diploma de fim de curso. Em contrapartida, no caso em apreço, o utente está perante uma verdadeira opção: são-lhe apresentadas duas possibilidades para alcançar o mesmo objectivo, ainda que mais lentamente e de forma menos cómoda. A rede rodoviária com portagem está, sem dúvida, à disposição das pessoas que se disponham a pagá-la, mas apenas à disposição destas. Deve aqui ver-se uma selecção que é alheia a um acto de soberania. É principalmente por razões de ordem financeira que se cobra a portagem. Portanto, a colocação à disposição de um troço determinado mediante portagem não

pode considerar-se uma actividade abrangida no exercício da autoridade pública.

52 Dado que a colocação à disposição da infra-estrutura mediante pagamento não pode ser qualificada de actividade exercida na qualidade de autoridade pública, não se pode, no caso em apreço, invocar o disposto no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo. Por conseguinte, os organismos encarregados da cobrança de portagens devem ser considerados sujeitos passivos.

bb) Actividade económica

53 Segundo o artigo 4.º, n.º 1, da directiva, por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica.

54 O artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva define como actividades económicas «todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços».

55 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o conceito de actividade económica corresponde a um âmbito de aplicação muito lato e tem natureza objectiva, na acepção de que a actividade é considerada em si própria, independentemente dos seus objectivos ou dos seus resultados (16).

56 Partindo de um conceito de actividade económica tão amplo, não é necessário que as prestações de serviços sejam essencial ou exclusivamente orientadas para o funcionamento do mercado ou para a vida económica; basta que estejam, seja por que forma for, em concreta conexão com a vida económica (17). No caso em apreço, são as autoridades competentes ou terceiros a quem foi cedida esta actividade que colocam a infra-estrutura rodoviária à disposição mediante a cobrança de uma portagem.

57 Embora na Irlanda a outorga de concessões esteja regulada pelo direito público e as auto-estradas se integrem na rede rodoviária pública, esses aspectos não são pertinentes para a análise da questão de saber se se trata de uma actividade económica. O artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva refere que as prestações de serviços tributáveis podem também consistir, designadamente, na execução de um serviço em consequência de acto da administração pública ou em seu nome ou por força da lei. A natureza objectiva do conceito de actividade económica milita também, no caso em apreço, a favor de uma qualificação de actividade económica, dado que é a própria actividade em si que entra em linha de conta, independentemente dos seus objectivos ou dos seus resultados.

58 A tomada em consideração da realidade económica constitui um critério fundamental na aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (18). Esta realidade consiste, no caso em apreço, na colocação à disposição do utente de determinadas partes da infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma taxa na forma de uma portagem. O facto de esta actividade ter como objecto permitir a cada um desses organismos realizar ganhos por sua própria conta, de modo a fazer face às suas despesas e a garantir um rendimento, demonstra que se trata no caso vertente de uma actividade económica.

c) Locação

59 Depois de se ter concluído, com base nas considerações precedentes, que deve partir-se da ideia da sujeição, em princípio, do organismo encarregado da cobrança da portagem, há que determinar se pode encarar-se a isenção da actividade em causa com base no artigo 13.º, B, alínea b).

60 Deste modo, a colocação à disposição da infra-estrutura mediante cobrança de uma portagem estaria isenta do imposto se no caso vertente constituísse uma locação de bens imóveis.

61 As disposições em causa não contêm uma definição deste conceito em direito comunitário. É necessário, pois, verificar qual o seu papel na regulamentação a fim de precisar o seu significado tendo em consideração a economia geral da Sexta Directiva.

62 Pode inferir-se do sentido e do alcance da directiva, e em especial da redacção do seu artigo 2.º, que o princípio fundamental da directiva deve entender-se na acepção de que as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo estão sujeitas a IVA, desde que não estejam expressamente dele isentas. As disposições de isenção devem, pois, ser interpretadas restritivamente, dado que são excepção ao princípio fundamental da directiva.

63 Isso significa também, no caso em apreço, que o conceito de «locação de imóveis» se deve inspirar na acepção usual. Assim, qualquer contrato, ainda que contenha elementos jurídicos da locação, não pode automaticamente estar englobado neste conceito. Isso significaria uma interpretação demasiado ampla da isenção que, justamente, não se pretende. A condição que há, pois, que verificar é a de que os elementos jurídicos da locação sejam preponderantes no contrato.

64 Todavia, a colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária mediante cobrança de uma portagem não preenche esta condição. É certo que uma zona determinada no espaço (o trajecto a efectuar) é colocada à disposição do utente durante um período determinado (a duração do trajecto) mediante remuneração. Seja como for, os elementos jurídicos da locação não são preponderantes no caso em apreço, uma vez que o que importa ao utente é efectuar um trajecto determinado o mais rapidamente possível e com toda a segurança. Em contrapartida, há uma utilização do bem como cenário de base.

65 No caso em apreço, se se acolher o raciocínio do Governo irlandês, uma ponte será locada não apenas a uma pessoa mas a várias pessoas em simultâneo. Todavia, com isso essas pessoas não têm a priori nenhum direito de posse exclusiva em relação à ponte. Não se está perante uma situação em que várias pessoas podiam ser locatárias da mesma coisa. Os automobilistas não querem locar a ponte em comum e ser responsáveis solidariamente pelo pagamento da portagem, como nas situações de residência em comum.

66 Por conseguinte, também não há uma relação de locação, dado que o utente não tem o direito de se defender da utilização indevida por parte de terceiros nem o direito de utilizar o bem de modo geral; o seu direito de uso limita-se exclusivamente à possibilidade de efectuar um trajecto.

67 O objectivo essencial do «contrato» entre as partes não é tanto o de usar um bem imóvel mas o de usar uma prestação de serviços fornecida sobre este bem imóvel. Para o automobilista, a curta utilização do bem imóvel é secundária, porque só lhe importa atingir o seu destino rapidamente e com toda a segurança.

68 Não se pode acompanhar o Governo irlandês quando sustenta que as actividades referidas no artigo 13.º, B, alínea b), da directiva mostram que o conceito de locação pode ser tomado na acepção ampla. Os exemplos referidos não são relações de locação «na acepção ampla». Podem ser relações de locação específicas; todavia, não se afastam de modo decisivo dos critérios próprios do conceito de locação em geral. Mesmo se assim fosse, daí não se podiam inferir as conclusões a que chega a Irlanda em termos de isenção. As quatro «relações de locação específicas» são referidas não para demonstrar que o conceito de locação pode ser tomado na acepção ampla, mas porque - como «excepção à excepção» da isenção da locação - elas estão sujeitas ao IVA. É precisamente porque a locação - como excepção à regra - não está sujeita ao

IVA que há que interpretar restritivamente o conceito de locação, como referi nos n.os 61 e 62.

69 Por conseguinte, o caso em apreço não se refere a uma locação de bens imóveis isenta de imposto.

d) (A título subsidiário) Quanto à questão das distorções de concorrência

70 Segundo o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público devem ser considerados sujeitos passivos, mesmo relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas. Tendo em consideração o exposto, esta sub-hipótese não devia ser analisada, dado que se deve partir do princípio de que a actividade referida no caso em apreço não é uma actividade revestida de autoridade pública. Por conseguinte, é apenas a título subsidiário que vou proceder a esta análise.

71 Haveria distorção da concorrência no sentido acima referido se o organismo público não sujeito passivo fosse concorrente de um operador privado sujeito passivo relativamente a uma prestação de serviços equivalente e, devido à isenção fiscal, pudesse prestar serviços mais baratos. Ora, como não existe concorrência de direito privado a ter em conta relativamente à colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária, a questão da concorrência não se coloca.

72 Os exemplos de distorções da concorrência referidos pela Comissão não são pertinentes no caso em apreço. Com efeito, por um lado, o âmbito de aplicação da directiva está limitado, salvo algumas disposições, às operações internas. Aparentemente, não há, no caso em apreço, violação do princípio da igualdade de tratamento relativamente aos operadores nacionais. Por outro lado, as hipóteses de distorção da concorrência referidas pela Comissão - quer a impossibilidade de dedução do imposto a montante quer as vantagens em matéria de custos - devem-se à aplicação incorrecta do direito e não à inexistência de imposição num caso ou à imposição no outro. Quando a questão tiver sido resolvida pela jurisprudência, os Estados-Membros vão certamente proceder do mesmo modo à cobrança do IVA (e o mesmo irá suceder relativamente às contribuições para os recursos próprios). De resto, se o raciocínio da Comissão fosse acolhido, as distorções mais importantes da concorrência verificar-se-iam relativamente aos países onde não são cobradas portagens rodoviárias.

73 Por conseguinte, não há, no caso vertente, distorções da concorrência, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, que justifiquem a sujeição. Todavia, como referi supra nos n.os 37 a 68, esta não é a questão. No caso em apreço, há uma prestação de serviços que deve ser sujeita ao IVA, porque a cobrança da portagem não é uma actividade exercida na qualidade de autoridade pública.

e) Conclusão preliminar

74 Em consequência, ao não sujeitar ao IVA as portagens cobradas pela utilização das pontes e túneis, em violação do disposto nos artigos 2.º e 4.º da Sexta Directiva, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE.

2. Recursos próprios

75 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1553/89, a base dos recursos IVA determina-se a partir das operações tributáveis referidas no artigo 2.º da Sexta Directiva. As contribuições dos diversos Estados-Membros para os recursos próprios calculam-se através da aplicação, à base assim determinada, de uma taxa uniforme.

76 Como as prestações de serviços são, no caso em apreço, efectuadas por sujeitos passivos, as portagens deviam ter sido sujeitas ao IVA. Ora isso não sucedeu. Os montantes correspondentes não puderam assim ser reunidos para determinar a base dos recursos IVA.

77 Por conseguinte, há violação das disposições do direito comunitário relativas à cobrança dos recursos IVA. A este respeito, é irrelevante que o novo cálculo das contribuições para os recursos próprios que de tal sujeição resultaria conduza, como sustenta o Governo irlandês, a um resultado desfavorável para as Comunidades. O que é, por força das disposições comunitárias na matéria, determinante é que, em primeiro lugar, esses recursos próprios sejam estabelecidos numa base correcta e que os créditos correspondentes (do Estado-Membro) sobre os sujeitos passivos sejam apurados. Por conseguinte, os Estados-Membros devem proceder aos cálculos necessários, comunicar o seu resultado à Comissão e pagar os recursos próprios assim devidos.

78 Os juros de mora reclamados resultam do artigo 11.º do Regulamento n.º 1552/89, segundo o qual há que pagar juros pelos atrasos nos lançamentos na conta dos recursos IVA. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os juros de mora são exigíveis seja qual for a razão por que tenha havido atraso na inscrição (19).

3. Limitação no tempo dos efeitos do acórdão

79 Depois de se verificar que a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE, pode-se levantar a questão de saber se a Comissão tem o direito de invocar contra a Irlanda os direitos resultantes de tal violação pela totalidade do período em causa.

80 O processo por incumprimento caracteriza-se, antes de mais, quando a acção é julgada procedente, pela injunção ao Estado-Membro para que tome todas as medidas destinadas a sanar o incumprimento do Tratado. Em contrapartida, por se tratar de um acórdão declarativo do incumprimento, o Tribunal de Justiça não pode impor ao Estado-Membro demandado na acção que cesse a violação ou que revogue ou mesmo altere a medida controvertida.

81 O Tribunal de Justiça não tem assim competência para condenar formalmente a Irlanda a sanar a situação ilegal que existe a respeito da cobrança do IVA. Todavia, no âmbito do processo por incumprimento, o Tribunal de Justiça pode precisar a obrigação que incumbe à Irlanda de fazer cessar a situação ilegal.

82 Por conseguinte, há que analisar em que consiste em concreto para a Irlanda a obrigação de pôr termo ao incumprimento do Tratado, bem como o papel que neste contexto tem a duração do processo.

83 Dado que o disposto nos artigos 155.º do Tratado CE (actual artigo 211.º CE) e 169.º do Tratado impõe à Comissão que proceda judicialmente contra os incumprimentos, que sejam do seu conhecimento, das obrigações que incumbem aos Estados-Membros por força do Tratado, há em princípio um dever de acção processual. Todavia, a Comissão dispõe de uma determinada margem de apreciação relativamente à oportunidade e à tramitação das diferentes fases do processo previsto no artigo 169.º O dever de acção processual, que em princípio lhe incumbe, não obsta a que a Comissão deva sempre zelar para que os Estados-Membros, pelas vias usuais, reponham uma situação em conformidade com o Tratado. O momento a partir do qual ela pode intentar uma acção é o termo do prazo fixado no parecer fundamentado. Em princípio, a propositura de uma acção no Tribunal de Justiça não está subordinada a um prazo

preestabelecido (20). É, pois, à Comissão que incumbe apreciar a escolha da altura em que inicia a acção por incumprimento, após o termo do prazo fixado no parecer fundamentado (21). Todavia, em certas hipóteses extremas, se a Comissão demorou muito a propor uma acção e não encetou outras diligências além desta contra o Estado-Membro em causa, a excepção da caducidade do direito de acção, que prejudicaria a admissibilidade da acção, não é de excluir completamente (22). Todavia, a jurisprudência do Tribunal de Justiça parte do princípio de que não há caducidade do direito de acção da Comissão (23).

84 Também não se trata de prescrição no caso em apreço. Com efeito, por um lado, não há disposições aplicáveis em matéria de prescrição e, por outro, também não se podem aplicar *mutatis mutandis* as normas dos Estados-Membros neste domínio. Para corresponder à sua função, um prazo de prescrição deve estar previamente fixado. Por se tratar de uma excepção, tem de ser suscitada, o que não sucedeu no caso em apreço. Mas não há que analisar este ponto, dado que não foi suscitado. De resto, também não era possível invocar directamente, no âmbito da acção por incumprimento, a contribuição para os recursos próprios.

85 Todavia, é possível que as Comunidades tenham invocado fora de prazo os direitos relativos ao pagamento das contribuições para os recursos próprios.

86 Por razões de segurança jurídica, pode ser necessário, no caso em apreço, limitar os efeitos no tempo de um incumprimento do Tratado, tendo em atenção a rectificação dos relatórios anuais (24). O Tribunal de Justiça já reconheceu que, na ausência de uma regulamentação sobre a prescrição, o princípio da segurança jurídica pode ser invocado (25).

87 É verdade que não se prevê expressamente no Tratado um limite temporal às acções por incumprimento. Isso aliás não é indispensável, dado que, em geral, devido à natureza declarativa, um acórdão proferido numa acção por incumprimento tem por objecto a cessação (futura) de uma situação contrária ao Tratado. Este tipo de acção não se refere à aplicabilidade de uma decisão individual, como é o caso do recurso de anulação, o qual tem os efeitos limitados no tempo segundo a previsão do artigo 174.º, segundo parágrafo, do Tratado CE (actual artigo 231.º, segundo parágrafo, CE). A acção por incumprimento não tem normalmente como objecto o reconhecimento de pedidos de indemnização em casos específicos, como os referidos no artigo 43.º do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça. Uma acção por incumprimento tem essencialmente como objecto uma declaração de princípio relativa ao alcance normativo do direito comunitário. Quando, tendo-lhe sido submetido um litígio, o Tribunal de Justiça declara judicialmente esse alcance normativo, pronuncia-se no interesse da segurança jurídica. O simples decurso do tempo após o termo do processo pré-contencioso não reduz no essencial este interesse. Se, no decurso deste período, diminuir o interesse desta declaração devido aos acontecimentos, daí pode resultar a inadmissibilidade do pedido, mas estes elementos não podem, em si mesmos, prejudicar o direito de pedir esta declaração, cuja execução pode ser solicitada judicialmente a todo o tempo.

88 Todavia, no caso em apreço, a declaração do incumprimento é paralela à reclamação aos Estados-Membros demandados de um pagamento a favor das Comunidades. As consequências financeiras que lhes são inerentes exigem que lhes consagremos algumas reflexões particulares em atenção ao princípio da segurança jurídica.

89 *Contra o limite temporal, há certamente a salientar, antes de mais, que «quando se trata de uma regulamentação susceptível de comportar consequências financeiras, o carácter de certeza e de previsibilidade constitui, segundo a jurisprudência constante do Tribunal, um imperativo que se impõe com especial rigor» (26). A tomada em consideração dos aspectos relativos à segurança jurídica reduz a clareza e a previsibilidade. Em contrapartida, há que reconhecer que o atraso considerável da Comissão em iniciar a fase contenciosa do processo por incumprimento é igualmente incompatível com a exigência de clareza e previsibilidade.*

90 *Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um litígio que opõe a Comissão a um Estado-Membro a propósito dos recursos próprios que devem ser pagos não pode ter por consequência que o equilíbrio financeiro seja por isso perturbado (27). No caso em apreço, limitar no tempo a rectificação pode ter o efeito de, por força do direito comunitário, alguns Estados-Membros efectuarem à Comunidade, a título de recursos próprios, pagamentos de que outros estão dispensados. Todavia, há que salientar, quanto a este ponto, que os Estados-Membros que cobraram o IVA correspondente e pagaram assim uma parte não ficaram em desvantagem. Guardaram a parte do IVA que excede a quota-parte a pagar.*

91 *Em contrapartida, não é possível, quer na prática quer juridicamente, cobrar IVA a posteriori sobre as portagens rodoviárias. De resto, segundo o direito dos Estados-Membros, o princípio da protecção da confiança legítima não o permite numa situação como a do caso em apreço. Independentemente disto, as consequências práticas de uma cobrança a posteriori de impostos sobre o volume de negócios seriam totalmente inapropriadas no que se refere às trocas comerciais, na medida em que os eventuais devedores de impostos que seria necessário accionar não são normalmente os que devem pagar os impostos incluídos no preço.*

92 *São unicamente os Estados-Membros que já efectuaram pagamentos a posteriori, sem terem previamente cobrado o IVA correspondente, que seriam prejudicados. Todavia, deve partir-se do princípio de que esses pagamentos foram efectuados sob reserva de uma correspondente rectificação ao relatório anual. Se esta rectificação for recusada, os Estados-Membros em causa podem exigir o reembolso dos pagamentos a posteriori que efectuaram.*

93 *Deve inferir-se do prazo de exclusão das rectificações, previsto no artigo 9.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1553/89, que o risco, devido a ignorância, de os Estados-Membros pagarem a parte de IVA que não cobraram não deve exceder, no máximo, quatro exercícios orçamentais. De resto, fundamentalmente, os Estados-Membros deixam de beneficiar de protecção se tiveram, antes do termo do prazo, conhecimento das acusações da Comissão. O Estado-Membro que não acolhe as acusações da Comissão e em geral, por exemplo, se atrasa a cobrar o IVA assume ele próprio a responsabilidade inerente. Informado das acusações da Comissão, pode, em princípio, avaliar as obrigações resultantes das directivas em matéria de IVA e agir em consequência.*

94 *Em contrapartida, quando os Estados-Membros estão em litígio com a Comissão sobre a questão de saber se o produto de determinadas operações deve, ou não, ser sujeito ao IVA, as modalidades práticas do processo de rectificação e, em especial, a sua aplicação pela Comissão podem, sendo caso disso, ter consequências inadequadas. Dado que os Tratados fundadores conceberam a Comunidade como uma comunidade de direito, os Estados-Membros têm, em princípio, o direito de exigir que, num prazo adequado, seja submetido ao Tribunal de Justiça um litígio relativo ao alcance normativo das directivas em matéria de IVA e que o Tribunal o decida.*

95 Além disso, pode suceder, como no caso em apreço, se a acção por incumprimento se arrastar na fase pré-contenciosa, que os próprios Estados-Membros não se esforcem por resolver o problema em causa. A Comissão não é obrigada a propor uma acção e o Estado-Membro pode não responder a um parecer fundamentado. Estes factores conjugados podem levar a que se evite um processo por incumprimento. De resto, essa atitude da Comissão pode estar em contradição com o espírito do processo de rectificação.

96 Quanto à relação entre a Comissão e um Estado-Membro, deve partir-se do princípio de que os exercícios orçamentais passados estão encerrados e que já não se pode efectuar qualquer rectificação.

97 Convém, antes de mais, levantar a questão do período objecto da acção da Comissão. A acção tem exclusivamente como objecto declarar o incumprimento, sem ela própria referir um período determinado. Na interpretação do alcance da acção, deve partir-se da finalidade manifesta do imperativo de protecção jurídica, o que implica que haja correspondência entre a definição do objecto da acção e a respectiva fundamentação.

98 Decorre da notificação de incumprimento enviada em 20 de Abril de 1988 pela Comissão que as suas acusações abrangem o período entre 1984 e o fim dos incumprimentos denunciados. Há, assim, que partir do princípio de que este é igualmente o período a tomar em consideração no âmbito da acção. Apesar de, desde o encerramento do período pré-contencioso até à propositura da acção, a Comissão não ter desenvolvido diligências suplementares relativas aos anos seguintes, deve-se considerar que ela pretendia obter a cessação dos incumprimentos, com os consequentes efeitos relativamente ao período seguinte. Há pois que examinar em que medida, desde 1984, os exercícios orçamentais estão encerrados e já não podem ser rectificandos os relatórios anuais correspondentes.

99 No artigo 9.º, n.º 2, do Regulamento n.º 1553/89 dispõe-se que, depois do dia 31 de Julho do quarto ano seguinte a um determinado exercício, ou seja, após 43 meses, o relatório anual já não pode ser rectificado. Por conseguinte, o relatório anual do exercício de 1984 já não podia ser rectificado após 31 de Julho de 1984. Este cálculo é igualmente válido para os anos seguintes. A Comissão já não podia, assim, cobrar os recursos próprios.

100 Todavia, levanta-se a questão da interpretação da excepção constante do artigo 9.º, n.º 2, in fine. Com efeito, no que se refere ao relatório anual que já não pode ser rectificado, esta disposição prevê: «... excepto no que diz respeito aos pontos notificados antes desse prazo, quer pela Comissão quer pelo Estado-Membro em causa». Os problemas e as concepções jurídicas divergentes surgidos a respeito da Irlanda e na origem desta acção foram apreciados em relação aos exercícios orçamentais de 1984 a 1990.

101 Há muitos elementos que militam a favor de uma interpretação do artigo 9.º, n.º 2, in fine, que permita derrogar o prazo de exclusão de 43 meses se as partes tiverem continuado a tentar resolver os problemas suscitados. Todavia, quando, sem justificação, o processo deixa de evoluir, a aplicação desta disposição não teria sentido algum e seria contrária à sua finalidade. Ora, no caso em apreço, não houve, entre 1990 e 1997, diálogo suficiente susceptível de dar uma solução ao problema. A Comissão, ao ser interrogada na audiência, declarou que tinha com regularidade chamado a atenção dos Estados-Membros para os problemas dos recursos próprios e que o diálogo com os Estados-Membros tinha prosseguido, designadamente a respeito da questão da cobrança do IVA (28). Todavia, não se pode considerar que estes elementos são suficientes para alcançar um acordo amigável. Tendo em consideração os pontos de vista defendidos pelas partes, já não era possível esse acordo. Julga-se que também não era possível uma solução de compromisso, tendo em consideração o dilema resultante da situação, tal como esta se apresentava juridicamente.

102 É certo que a disposição em causa tem como objectivo permitir uma prorrogação do prazo quando as circunstâncias são complexas e os problemas importantes, mas para ser aplicável é ainda necessário que se tenha verificado um esforço das partes para encontrar uma solução. Não sendo esse o caso, a Comissão podia facilmente afastar o prazo de 43 meses previsto no n.º 1, mediante a impugnação sistemática dos relatórios anuais dos Estados-Membros. Disporia então da possibilidade, sem limitação no tempo, de examinar a situação e de reportar para uma data indeterminada o encerramento do exercício orçamental. Todavia, essa interpretação não era desejável do ponto de vista económico nem compatível com o princípio da segurança jurídica. A Comissão podia, sem necessidade de se justificar, afastar a referida prescrição, e fixar em 31 de Julho do quarto ano seguinte a um exercício o encerramento do relatório anual.

103 Dado que o disposto no artigo 9.º, n.º 2, não é uma disposição de prescrição, esta interpretação não teria efeitos se o Estado-Membro não suscitasse a excepção da prescrição. Apenas os direitos podem ser objecto de prescrição. Ora, o artigo 9.º, n.º 2, não confere um direito. Limita-se a regular os prazos de rectificação dos relatórios anuais.

104 Estas observações permitem considerar que o extenso prazo decorrido entre o encerramento do processo pré-contencioso e a propositura da acção gerou na Irlanda a confiança legítima de que a Comissão iria respeitar os prazos fixados para a rectificação dos relatórios anuais.

105 Ainda que tivesse de se admitir que o processo já tinha tido o efeito de interromper a prescrição, esta interrupção também não podia exceder o prazo de 43 meses. Dado que decorreram mais de quatro anos - concretamente sete anos - entre a última correspondência no âmbito do processo pré-contencioso e da propositura da acção, já não se podia invocar a possibilidade de interrupção do prazo, eventualmente através do processo pré-contencioso.

106 Devido à protecção da confiança legítima e à ideia geral de que o termo do prazo de 43 meses impede uma rectificação, há que limitar a cobrança das contribuições para os recursos próprios aos quatro anos anteriores à propositura da acção. Por conseguinte, no caso em apreço, dado que a acção da Comissão deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de Outubro de 1997, ainda não estão encerrados os exercícios orçamentais de 1994 e seguintes, sendo ainda permitida uma rectificação (29).

107 Dado que o pedido de pagamento das contribuições para os recursos próprios não constituía, em si, o objecto da acção, resultando indirectamente do incumprimento, a acção não deve, quanto ao mais, ser julgada improcedente, apesar do efeito parcial da expiração dos prazos que, indirectamente, dá em parte razão à Irlanda. Um raciocínio semelhante deve aplicar-se às despesas.

VI - Despesas

108 Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas. A Comissão pediu a condenação da Irlanda nas despesas. Embora o pagamento das contribuições para os recursos próprios tenha sido pedido em parte fora do prazo, este atraso não prejudica a repartição das despesas. Com efeito, este pedido é apenas a consequência do incumprimento declarado do Tratado e, na ocorrência, não podia ter sido formulado no âmbito da acção. Dado que, no caso em apreço, a Irlanda foi, no essencial, vencida nos seus pedidos, há que condená-la nas despesas.

VII - Conclusão

109 Pelos fundamentos expostos, proponho que o Tribunal de Justiça decida o seguinte:

«1) Ao não sujeitar a imposto sobre o valor acrescentado as portagens cobradas pela utilização de certas estradas e pontes sujeitas a portagem na Irlanda, em violação do disposto nos artigos 2.º e 4.º 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, devido a esta violação, os montantes correspondentes de recursos próprios e juros de mora, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE, podendo a Comissão cobrar a posteriori os montantes de recursos próprios e exigir os juros de mora a partir do exercício orçamental de 1994.

2) A Irlanda é condenada nas despesas».

(1) - Neste contexto, a Comissão intentou acções por incumprimento, com os mesmos fundamentos, contra a República Francesa, o Reino Unido, o Reino dos Países Baixos e a República Helénica. Estas acções constam dos processos C-276/97, C-359/97, C-408/97 e C-260/98. Diferentemente dos outros Estados-Membros demandados nas acções por incumprimento, o Reino dos Países Baixos colocou à disposição da Comissão os montantes correspondentes de recursos próprios, mas sem prejuízo da solução a encontrar para as questões controvertidas.

Nos Estados-Membros não demandados em acções por incumprimento ou não são devidas portagens, ou é aplicado imposto sobre o valor acrescentado.

Dado que o Reino de Espanha aplica uma taxa reduzida, a Comissão intentou também uma acção por incumprimento contra este Estado-Membro (C-83/99).

(2) - JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

(3) - Do Anexo D constam, ao todo, treze tipos de actividades, ou seja, telecomunicações, distribuição de água, gás e electricidade, prestações de serviços portuários e aeroportuários, exploração de feiras e de exposições de carácter comercial, etc.

(4) - O artigo 13.º, A, refere dezassete isenções relativas a determinadas actividades de interesse geral. Assim, estão isentas do imposto designadamente as prestações de serviços efectuadas pelos serviços públicos postais; a hospitalização e a assistência médica; as prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social ou com a protecção da infância e da juventude; as fornecidas aos seus membros por organismos sem fins lucrativos, que prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica, bem como as actividades dos organismos públicos de radiotelevisão que não tenham carácter comercial.

Do artigo 13.º, B, constam outras isenções relativas às operações de seguro e resseguro, a certas actividades no domínio do crédito e à locação de bens imóveis, com excepção de quatro tipos de locação.

(5) - JO L 155, p. 9.

(6) - JO L 155, p. 1.

(7) - JO L 185, p. 24, parcialmente revogada pela Decisão 94/728/CE, Euratom do Conselho, de 31 de Outubro de 1994, relativa ao regime de recursos próprios das Comunidades Europeias (JO L 293, p. 9).

(8) - As disposições aplicáveis desde 1979 foram incluídas na lei de 1993. A Comissão considera, assim, que a situação jurídica não sofreu alterações desde 1979.

(9) - O conceito de «locação» abrange, assim, também situações relativas a curtos períodos.

(10) - No que se refere ao teor da alínea b), v. supra, n.º 15.

(11) - Acórdão de 8 de Março de 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Colect., p. 1443, n.º 11).

(12) - Acórdãos de 11 de Julho de 1985, *Comissão/Alemanha* (107/84, Recueil, p. 2655); de 26 de Março de 1987, *Comissão/Países Baixos* (235/85, Colect., p. 1471), e de 17 de Outubro de 1989, *Carpaneto Piacentino e o.* (231/87 e 129/88, Colect., p. 3233, n.º 12).

(13) - Acórdão *Comissão/Países Baixos*, já referido na nota 12, n.º 21.

(14) - Acórdão *Carpaneto Piacentino e o.*, já referido na nota 12, n.º 15.

(15) - Acórdão *Carpaneto Piacentino e o.*, já referido na nota 12, n.º 16.

(16) - Acórdãos *Comissão/Países Baixos*, já referido na nota 12; de 15 de Junho de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Colect., p. 1737, n.º 10), e de 4 de Dezembro de 1990, *Van Tiem* (C-186/89, Colect., p. I-4363, n.º 17).

(17) - Conclusões apresentadas em 12 de Fevereiro de 1987 pelo advogado-geral C. O. Lenz no processo *Comissão/Países Baixos*, já referido na nota 12, n.º 22.

(18) - Acórdão de 20 de Fevereiro de 1997, *DFDS* (C-260/95, Colect., p. I-1005, n.º 23).

(19) - Acórdão de 22 de Fevereiro de 1989, *Comissão/Itália* (54/87, Colect., p. 385, n.º 12).

(20) - Acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Dezembro de 1971, *Comissão/França* (7/71, Colect., p. 391, n.os 5 e 6).

(21) - Acórdãos do Tribunal de Justiça de 1 de Junho de 1994, Comissão/Alemanha (C-317/92, Colect., p. I-2039, n.º 4), e de 10 de Maio de 1995, Comissão/Alemanha (C-422/92, Colect., p. I-1097, n.º 18, com as referências aí citadas).

(22) - Acórdão de 16 de Maio de 1991, Comissão/Países Baixos (C-96/89, Colect., p. I-2461, n.os 15 e 16).

(23) - Loc. cit., notas 21 e 22.

(24) - No artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento n.º 1553/89 prevê-se que, antes de 31 de Julho, os Estados-Membros transmitirão à Comissão um relatório indicando o montante total da matéria colectável dos recursos IVA relativa ao ano civil anterior.

(25) - Acórdão de 14 de Julho de 1972, ACNA/Comissão (57/69, Recueil, p. 933, n.os 29 e 31 a 33, Colect., p. 323).

(26) - Acórdão de 13 de Março de 1990, Comissão/França (C-30/89, Colect., p. I-691, n.º 23, bem como as referências citadas).

(27) - Acórdão de 16 de Maio de 1991, Comissão/Países Baixos, já referido na nota 22, n.º 37.

(28) - No decurso da audiência, o Reino Unido e a República Helénica negaram que tenha havido diálogo com a Comissão.

(29) - Quanto ao cálculo, v. o n.º 98.