

|

61999C0083

Conclusões do advogado-geral Alber apresentadas em 28 de Setembro de 2000. - Comissão das Comunidades Europeias contra Reino de Espanha. - Incumprimento de Estado - Artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva IVA - Aplicação de uma taxa reduzida às portagens das auto-estradas. - Processo C-83/99.

Colectânea da Jurisprudência 2001 página I-00445

Conclusões do Advogado-Geral

I - Introdução

- 1. Na presente acção por incumprimento, a Comissão acusa o Reino de Espanha de ter sujeitado as portagens das auto-estradas apenas a uma taxa de tributação reduzida, em vez da taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado.*
- 2. Em apoio do seu comportamento, o Reino de Espanha alega que a disponibilização pelos concessionários de uma infra-estrutura rodoviária é uma prestação de serviços que pode ser equiparada ao transporte de viajantes e das respectivas bagagens, relativamente ao qual é possível aplicar uma taxa reduzida. Segundo ele, a redução da taxa é igualmente necessária para compensar as distorções de concorrência que resultam do facto de outros Estados-Membros não terem sujeitado as portagens rodoviárias ao IVA.*

II - As disposições relevantes

A - O direito comunitário

- 3. No título IX 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 (a seguir «Sexta Directiva»), constam as taxas aplicáveis no âmbito da harmonização dos impostos.*
- 4. O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), primeiro parágrafo, refere o seguinte:*
«A taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado é fixada por cada Estado-Membro em uma percentagem da matéria colectável igual para as entregas de bens e para as prestações de serviços. A partir de 1 de Janeiro de 1997 e até 31 de Dezembro de 1998, essa percentagem não pode ser inferior a 15%.»
- 5. Em conformidade com o artigo 12.º, n.º 3, alínea a), terceiro parágrafo, os Estados-Membros podem «igualmente aplicar uma ou duas taxas reduzidas. Essas taxas serão fixadas sob a forma*

de uma percentagem da matéria colectável que não pode ser inferior a 5% e serão aplicáveis apenas ao fornecimento de bens e à prestação de serviços das categorias referidas no anexo H».

6. O anexo H abrange a «Lista dos bens e serviços a que se poderão aplicar taxas reduzidas de IVA».

7. A quinta das 17 categorias que compõem o anexo H refere-se ao «Transporte de pessoas e respectiva bagagem» .

B - O direito nacional

8. O Decreto real n.º 14-1997, de 29 de Agosto de 1997, bem como a Lei n.º 9/1998, de 21 de Abril de 1998, que altera a Lei n.º 37/1992, de 28 de Dezembro de 1992, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, prevêem a aplicação às portagens das auto-estradas de uma taxa reduzida de 7% em vez da taxa normal de 16%. Este comportamento foi justificado pela equiparação da disponibilização de infra-estruturas rodoviárias por concessionários ao transporte de pessoas e respectiva bagagem referido no anexo H, categoria 5, da Sexta Directiva.

III - Procedimento administrativo prévio e acção

9. Por carta de notificação de incumprimento de 22 de Dezembro de 1997, a Comissão informou o Reino de Espanha da sua posição segundo a qual as disposições da Sexta Directiva se opunham à aplicação de uma taxa reduzida na cobrança das portagens das auto-estradas.

10. O Reino de Espanha deu a conhecer o seu ponto de vista numa carta de 24 de Abril de 1998, à qual foram anexadas as observações do Ministro da Economia e das Finanças com data de 13 de Abril de 1998. No essencial, desenvolviam-se nessa carta os argumentos seguintes a favor da aplicação da taxa reduzida.

11. Por um lado, existiria entre os Estados-Membros, dos quais uma parte não cobra imposto sobre o valor acrescentado, uma desigualdade de tratamento dos sujeitos passivos, isto é, dos concessionários enquanto exploradores da infra-estrutura rodoviária, em virtude da diferença de tratamento fiscal dos diferentes tipos de portagens. A fim de limitar essa desigualdade, o Reino de Espanha optou, assim, por uma redução da taxa. Segundo ele, este método não tem, além disso, qualquer efeito sobre os recursos próprios da Comunidade e, de qualquer forma, não é contrário à Sexta Directiva.

12. Por outro lado, segundo o Reino de Espanha, o anexo H, categoria 5, da Sexta Directiva é aplicável no caso em apreço. Certamente, é possível que uma interpretação estrita da noção de «transporte de pessoas e respectiva bagagem» não cubra a disponibilização de uma infra-estrutura rodoviária contra o pagamento de uma portagem. No caso vertente, é todavia conveniente partir de uma interpretação lógica ou teleológica, que não se baseie unicamente no texto legislativo. Tendo em conta a necessidade de encontrar uma solução que permita aos Estados-Membros aplicar uma taxa comparável, a noção em causa deve ser concebida de forma ampla, o que vai no sentido do objectivo que, em matéria fiscal, consiste em respeitar os princípios da neutralidade e da não discriminação.

13. Como a Comissão persistia, contudo, em ver neste procedimento uma infracção à Sexta Directiva, enviou, com data de 10 de Agosto de 1998, um parecer fundamentado, nos termos do artigo 169.º do Tratado CE (actual artigo 226.º CE). Nesse parecer, chama de novo a atenção do Governo espanhol para o facto de a aplicação de uma taxa reduzida constituir uma violação das obrigações resultantes do artigo 12.º da Sexta Directiva e convida-o a tomar as medidas necessárias para se conformar com esse parecer fundamentado no prazo de dois meses a contar da sua notificação.

14. A resposta do Secretário-Geral do Ministério da Economia e das Finanças, autoridade competente no plano técnico, com data de 28 de Setembro de 1998, recorda no essencial os argumentos já invocados.

15. Tendo em conta essa resposta das autoridades espanholas, a Comissão instaurou a presente acção, registada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 8 de Março de 1999, considerando que o Reino de Espanha não se conformou com o parecer fundamentado.

16. Conclui pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

1) declarar que, ao aplicar uma taxa reduzida na prestação de serviços que consiste em colocar uma infra-estrutura rodoviária à disposição dos utilizadores, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 12.º da Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva IVA do Conselho, de 17 de Maio de 1977;

2) condenar o Reino de Espanha nas despesas.

17. O Reino de Espanha conclui pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

1) negar provimento à acção da Comissão;

2) condenar a Comissão nas despesas.

IV - Os argumentos das partes

18. A Comissão alega que a taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado só é aplicável às prestações de serviços mencionadas no anexo H da Sexta Directiva. Não pode subscrever a interpretação ampla da directiva feita pelo Reino de Espanha, nem aceitar a equiparação da disponibilização da infra-estrutura pelos concessionários ao transporte de pessoas e da respectiva bagagem, alegadamente necessária para evitar a discriminação. A Comissão contesta também a existência de uma distorção de concorrência, invocada pelo Reino de Espanha, resultante do tratamento fiscal diferente das portagens rodoviárias nos diversos Estados-Membros. Apenas quatro dentre eles (a França, a Itália e Portugal, além da Espanha) possuem uma infra-estrutura rodoviária sujeita a portagem de uma dimensão considerável. Nos outros Estados-Membros, apenas certos troços, pontos ou túneis estão sujeitos a portagem. Cinco desses países - entre os quais a França - não sujeitaram a portagem a IVA e, por isso, foram instauradas acções por incumprimento contra ela. A distorção de concorrência, se existir, não é tão importante quanto o Reino de Espanha pretende na sua justificação.

19. Além disso, um Estado-Membro não pode alegar o mau comportamento de outros Estados-Membros para justificar um incumprimento.

20. Convém notar também, diz a Comissão, que a facturação do IVA sobre as portagens permite aos utilizadores das infra-estruturas deduzir aquele imposto, se for caso disso, e preserva assim o princípio da neutralidade do imposto.

21. Continuando, a Comissão considera que a categoria 5 do anexo H não é aplicável ao caso em apreço. Quando existe transporte de pessoas e respectiva bagagem, o sujeito passivo compromete-se a transportar de um lugar para outro pessoas ou bens. Ora, no caso vertente, os concessionários põem à disposição dos utilizadores uma infra-estrutura rodoviária, a saber, a auto-estrada, que permite uma deslocação mais rápida. Mesmo uma interpretação ampla da noção não permite equiparar os dois casos.

22. Para a Comissão, há que considerar que o verdadeiro motivo de aplicação de uma taxa reduzida é convidar os concessionários a baixarem a portagem ou evitar um aumento.

23. Tal como no procedimento administrativo prévio, o Governo espanhol invoca, para justificar a sua posição, por um lado, distorções de concorrência que resultam das diferenças de tratamento fiscal das taxas das auto-estradas nos Estados-Membros e, por outro lado, a categoria 5 do anexo H da Sexta Directiva.

24. Ainda que a prestação de serviços em causa - a colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária - tenha uma natureza diferente consoante os Estados-Membros, isso não justifica distorções de concorrência que desfavoreçam os operadores do mercado.

25. Apenas o facto de um grande número de utilizadores não estarem em condições de efectuar uma dedução do imposto permite desde logo, segundo o Governo espanhol, evidenciar uma desigualdade de tratamento à custa dos exploradores espanhóis de auto-estradas em caso de aplicação da taxa normal de IVA. Com efeito, isso encareceria a prestação fornecida, o que teria efeitos negativos sobre a procura, de forma que as diferenças de tratamento fiscal conduziriam a um desequilíbrio, visto que os exploradores de outros países poderiam aumentar o seu volume de actividades.

26. O Governo espanhol apoia-se, além disso, no princípio da confiança legítima. A Comissão instaurou em 1989 várias acções de incumprimento contra outros Estados-Membros que não tinham sujeitado essas prestações à taxa normal de IVA; ora, esses processos foram suspensos até ao final de 1997. Quando foi adoptado o decreto real de Agosto de 1997, o Reino de Espanha não podia, assim, esperar que a Comissão accionasse de novo os Estados-Membros. A suspensão das várias acções de incumprimento criou as condições da confiança legítima a favor do Reino de Espanha.

27. Ao adoptar esta medida, isto é, a imposição de uma taxa reduzida, o Reino de Espanha pretendia atingir três objectivos. Em primeiro lugar, isso permitia reduzir as consequências da distorção de concorrência, bem como a desigualdade de tratamento entre os utilizadores. Em segundo lugar, tratava-se de uma medida provisória que devia manter-se até que fosse encontrada uma solução definitiva a nível comunitário. Esta ideia foi igualmente comunicada à Comissão. Em terceiro lugar, a medida escolhida não implicou qualquer prejuízo para a Comunidade; uma taxa reduzida foi aplicada a fim de evitar efeitos sobre o sistema dos recursos próprios das Comunidades.

28. No que se refere à aplicabilidade da categoria 5 do anexo H da Sexta Directiva, o Governo espanhol alega que não interpretou esta disposição num sentido muito amplo, mas contentou-se em interpretá-la à luz do Tratado. Este impõe o princípio da protecção da livre concorrência. Tendo em conta a situação que prevalecia antes da introdução da taxa reduzida, o Reino de Espanha não estava apenas autorizado a atenuar os efeitos anticoncorrenciais, estava também obrigado.

V - Discussão

29. A colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária pelos concessionários constitui uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. A exigência de uma ligação directa entre a prestação de serviços e a contrapartida, a portagem, está preenchida.

30. De acordo, nomeadamente, com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a actividade económica na acepção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser considerada como uma noção ampla, independentemente dos seus objectivos ou dos seus resultados e que não é essencialmente ou exclusivamente orientada para o funcionamento do mercado ou para a vida económica. Basta que ela seja concretamente ligada de alguma forma à vida económica, o que impõe ter em conta realidades económicas. No caso vertente, a disponibilização da infra-estrutura rodoviária contra pagamento de uma portagem entra no quadro de um regime de concessões.

31. Dado que os concessionários exercem essa actividade de modo independente, são sujeitos passivos na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Exercem essa actividade em seu próprio nome e não em nome ou por conta do Estado. Por isso é também possível admitir a hipótese segundo a qual a actividade de colocar à disposição uma infra-estrutura rodoviária seria uma actividade exercida no quadro do poder público, em relação à qual o Estado, enquanto explorador, não seria sujeito passivo, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, da directiva.

32. Decorre de tudo o que precede que a actividade de que se trata no caso em apreço é uma prestação de serviços sujeita ao IVA. Para que a aplicação de uma taxa reduzida seja possível, essa prestação deve entrar no quadro do anexo H da directiva.

33. Ora, não é possível admitir a equiparação da prestação de serviços que consiste em colocar à disposição uma infra-estrutura rodoviária à categoria 5 do anexo H da Sexta Directiva, designada «Transporte de pessoas e respectiva bagagem».

34. As disposições relevantes não contêm uma definição comunitária desta noção. A fim de delimitar o seu significado, é conveniente examinar o contexto no qual ela se situa, o que implica ter em conta o regime estabelecido pela Sexta Directiva.

35. De acordo com o seu objectivo e em especial a redacção do seu artigo 2.º, deve entender-se o princípio fundamental da directiva como qualquer entrega de bens ou prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo está sujeita ao IVA à taxa plena, a menos que esteja expressamente isenta ou que a aplicação de uma taxa reduzida seja possível. As disposições relativas à redução da taxa e às operações são, assim, de interpretação restrita, dado que constituem uma excepção ao princípio fundamental da directiva.

36. Isso significa, portanto, que, no caso em apreço, é conveniente dar o seu sentido habitual à noção de «Transporte de pessoas e respectiva bagagem». Isso significa, portanto, que qualquer contrato que apresente uma relação com a ideia de transporte na acepção mais ampla não se inclui automaticamente nessa noção. No caso contrário, a redução das taxas seria largamente aplicada, o que precisamente não é desejado. É preciso, assim, que os elementos relativos ao transporte dominem no acordo contratual celebrado entre os concessionários enquanto exploradores da infra-estrutura e os utilizadores.

37. Ora, a colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária contra o pagamento de uma portagem não preenche esta condição. É verdade que o troço em causa é posto à disposição do utilizador durante um certo período (tempo de trajecto), a título oneroso. Todavia, o que domina aqui não são os elementos relativos ao transporte, dado que o que interessa ao utilizador é percorrer um determinado trajecto nas melhores condições de rapidez e de segurança. O que os concessionários se comprometem contratualmente a fornecer não é precisamente um

«transporte». Isso é uma questão que cabe aos utilizadores, que apenas utilizam as auto-estradas com portagem com o objectivo de se deslocarem e atingirem o seu destino mais rapidamente e com um melhor conforto.

38. A necessidade de interpretar a noção de forma estrita resulta igualmente de uma comparação com as dezasseis outras categorias citadas no anexo H (v., supra, nota 5), que dizem essencialmente respeito às entregas e prestações de serviços de carácter social ou cultural ou a prestações de assistência social geral.

39. A equiparação da colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária, que permite deslocamentos rápidos e seguros e que aumentam a mobilidade geral, ao transporte das pessoas e das bagagens, estenderia os casos de aplicação do anexo H e constituiria, assim, uma derrogação da regra fundamental de tributação à taxa integral, que não corresponderia à finalidade da directiva.

40. Assim, não seria de facto necessário examinar o resto dos argumentos e justificações invocados pelo Reino de Espanha a favor da taxa reduzida. De resto, eles não resistem ao exame.

41. O Governo espanhol justifica a aplicação da taxa reduzida pelas alegadas distorções de concorrência resultantes das diferenças de tratamento fiscal da portagem nos Estados-Membros.

42. Há que verificar desde logo que não existe concorrência entre os exploradores de auto-estradas espanhóis e os dos outros Estados-Membros nos quais, indevidamente, a portagem não está sujeita a IVA. A situação geográfica mostra que nenhum automobilista espanhol utilizaria uma auto-estrada francesa eventualmente menos cara. O facto de as perspectivas de ganho dos concessionários espanhóis serem talvez menores não entra em linha de conta.

43. Concretamente, só haveria distorção de concorrência se, por exemplo, organismos do Estado não tributados estivessem em concorrência em relação a uma mesma prestação com uma pessoa privada tributada e, assim, estivessem em condições de fornecer as suas prestações a melhor preço graças à sua isenção fiscal. Ora, o Governo espanhol não relatou nenhum facto deste género, que deixaria supor uma situação de concorrência.

44. Os outros argumentos invocados pelo Reino de Espanha no que diz respeito às distorções de concorrência também não são sustentáveis. Por um lado, o domínio de aplicação da directiva - que revelam várias das suas disposições - limita-se às relações internas. Em qualquer caso, não se vê aqui violação da obrigação de igualdade de tratamento entre cidadãos nacionais. Por outro lado, os casos de distorção mencionados - impossibilidade de dedução fiscal ou favoritismo em matéria de custos - não estão ligados à não tributação nos outros países ou à obrigação fiscal em Espanha, mas à má aplicação do direito por outros Estados-Membros. Tendo o Tribunal de Justiça afirmado o direito, não há dúvida que os Estados-Membros nos quais existe uma infra-estrutura rodoviária sujeita a portagem serão levados também a cobrar o IVA.

45. Embora não seja negada a existência de diferenças entre os Estados-Membros em matéria de aplicação do IVA sobre as taxas das auto-estradas, dado que alguns Estados-Membros aplicam a taxa normal enquanto outros, em contrapartida, não cobram IVA, não compete aos Estados-Membros colmatar as diferenças tomando medidas unilaterais.

46. A Sexta Directiva visa harmonizar o direito dos Estados-Membros em matéria de taxas sobre o volume de negócios. É por isso nomeadamente - segundo o nono considerando - que a aplicação da taxa comunitária às operações tributáveis deve conduzir a resultados comparáveis em todos os Estados-Membros. De forma geral, a existência de um sistema de IVA harmonizado indica que os Estados-Membros apenas mantêm a sua liberdade de acção quando as disposições comunitárias relevantes o prevêm expressamente.

47. Todos os Estados-Membros estão, contudo, obrigados a aplicar o IVA à taxa normal a uma prestação de serviços como a colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária por concessionários, de forma que é proibido a um deles, no sistema da Sexta Directiva, que visa eliminar as diferenças de tributação, seguir o mau exemplo de outros. São precisamente esses outros Estados-Membros que devem por sua vez aplicar a taxa de tributação em conformidade com as regras da Sexta Directiva.

48. De acordo com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, um Estado-Membro não pode invocar o facto de outros Estados não terem igualmente cumprido as suas obrigações .

49. Nestas condições, o Governo espanhol não pode igualmente justificar o seu comportamento por uma violação da neutralidade fiscal, tanto mais que essa violação não existe, nem pelo princípio da confiança legítima. Por outro lado, a Comissão conduziu o processo de incumprimento contra o Reino de Espanha durante pelo menos quinze meses (v., supra, n.os 9 e 15), e, por outro lado, o comportamento culposo de outros Estados-Membros não poderia criar num sujeito de direitos qualquer estado de confiança que justifique as suas próprias faltas de cumprimento. O período de vários anos, cuja duração se pode considerar incompreensível, que decorreu entre a introdução do processo de incumprimento, por um lado, e o da acção, por outro, nos cinco outros processos citados (v., supra, n.º 26 e nota 6) podia tanto mais ter efeitos se fossem exigidos reembolsos retroactivos, o que não é o caso vertente.

50. Como a prestação de serviços em causa devia ter sido sujeita à taxa normal do IVA, o Reino de Espanha também não podia invocar o seu último argumento, segundo o qual apenas se tratava de medidas provisórias que, além do mais, não tiveram qualquer efeito (negativo) sobre o sistema dos recursos próprios das Comunidades.

51. A tese da supressão de distorções de concorrência apresentada pelo Governo espanhol deve assim ser rejeitada na sua totalidade.

52. Em resumo, há que declarar que o Reino de Espanha violou as obrigações que lhe impõe a Sexta Directiva ao aplicar uma taxa de tributação reduzida a uma prestação de serviços que consiste em colocar à disposição uma infra-estrutura rodoviária.

VI - As despesas

53. 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. Dado que a Comissão pediu a condenação do Reino de Espanha e este foi vencido nos seus argumentos, as despesas devem ficar a seu cargo.

VII - Conclusão

54. Com base nas considerações que precedem, propõe-se que se responda o seguinte:

«1) O Reino de Espanha violou as obrigações que lhe impunha o artigo 12.º 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, ao aplicar uma taxa de

tributação reduzida a uma prestação de serviços que consiste, para os concessionários, em colocar à disposição dos automobilistas uma infra-estrutura rodoviária.

2) *O Reino de Espanha é condenado nas despesas.»*