



4 O artigo 13.º, A, respeita a isenções em benefício de «certas actividades de interesse geral». Nesta categoria, o artigo 13.º, A, n.º 1, enumera um determinado número de operações que devem ser isentas pelos Estados-Membros, incluindo «m) Certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que praticam o desporto ou a educação física».

5 O artigo 13.º, B, enumera outras isenções legais, entre as quais constam:

«b) A locação 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 de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

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

4. Da locação de cofres-fortes».

6 Nos termos do artigo 13.º, C, alínea a), os Estados-Membros podem, contudo, conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação - por outras palavras, o direito de renunciar à isenção de IVA - no caso da locação de bens imóveis.

7 A fim de evitar a tributação cumulativa, o artigo 17.º prevê um sistema de deduções. Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, enquanto o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), dispõe o seguinte: «Desde que os bens e serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor... O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo».

*Disposições da legislação sueca*

8 O IVA na Suécia é regulado pela *mervärdesskattelag* (lei relativa ao IVA), que prevê que todas as entregas de bens ou prestações de serviços estão sujeitas a IVA salvo disposição em contrário. Nos §§ 2.º e 3.º do capítulo III da mesma lei, são previstas excepções em matéria de propriedade imobiliária. O § 2.º isenta as transacções relativas a imóveis, bem como à cessão e fruição de arrendamentos rurais, direitos de locação, de habitação, de superfície, servidões e outros direitos sobre imóveis. Até 1 de Janeiro de 1997, o referido § incluía um outro parágrafo (a seguir, «disposição controvertida») que tinha a seguinte redacção:

«A isenção de IVA abrange ainda a cedência de terrenos ou outras instalações ou parte das mesmas para a prática do desporto ou da educação física, assim como a colocação à disposição, nesse âmbito, de elementos acessórios ou outros equipamentos ligados à prática do desporto ou da educação física.»

9 Resulta dos documentos apresentados ao Tribunal de Justiça que, em 1994, na perspectiva da adesão da Suécia à Comunidade, o parlamento sueco procedeu a uma séria de alterações à lei relativa ao IVA. O relatório da peritagem encomendada pelo Governo foi de parecer que a disposição controvertida não era conforme ao direito comunitário; porém, foi decidido não alterar a lei nessa fase, e aguardar uma análise aprofundada sobre este aspecto.

10 Contudo, a disposição controvertida foi suprimida com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1997. Em sua vez, foi introduzido um novo § 11.\_-A prevendo a isenção fiscal, designadamente, em relação a serviços destinados a facultar aos particulares o acesso a manifestações desportivas ou o exercício de uma actividade física e desportiva, mas apenas quando os serviços em questão sejam prestados pelo Estado, por uma autarquia local ou por uma associação sem finalidade lucrativa.

#### *Tramitação processual*

11 A Stockholm Lindöpark Aktiebolag (a seguir «Lindöpark») é uma sociedade com sede em Vallentuna, na Suécia, cuja actividade principal consiste na gestão de um terreno de golfe reservado a empresas. Os seus clientes são exclusivamente empresas que pretendem proporcionar ao seu pessoal e aos seus clientes a prática do golfe no referido local. Estes clientes, conforme o que foi referido na audiência, pagam uma «cotização de membro», que lhes permite reservar períodos para a prática do golfe a favor das pessoas que escolherem.

12 Até 1 de Janeiro de 1997, a administração fiscal sueca considerava que esta actividade de «golfe para empresas» estava isenta de IVA nos termos da disposição controvertida. Em consequência, não apenas não era cobrado IVA sobre os serviços prestados pela Lindöpark mas, além disso - uma vez que o artigo 17.\_, n.\_ 2, da Sexta Directiva restringe o direito à dedução apenas aos bens e serviços utilizados para os fins das próprias operações tributáveis - a Lindöpark não podia deduzir o IVA sobre os bens e serviços adquiridos para este efeito. A partir de 1 de Janeiro de 1997, contudo, a actividade foi considerada como tributável e pôde, assim, servir de base à dedução do imposto a montante (2).

13 Em 1996, a Lindöpark propôs no Solna tingsrätt uma acção contra o Estado Sueco na qual pedia a condenação do mesmo a indemnizar a recorrente no montante global de 541 632 SEK. Resulta das observações apresentadas ao Tribunal que este total é constituído pelo valor de 500 000 SEK (acordado entre as partes) que representava o imposto a montante que a Lindöpark não pode deduzir em 1995 e pelo valor de 41 632 SEK a título de juros destinado a compensar o facto de não ter podido dispor do montante principal. Não se mostra que tenha sido feita qualquer referência ao montante do imposto a jusante que teria de ser pago se a isenção não fosse aplicada.

14 Em 29 de Setembro de 1997, o Solna tingsrätt atribuiu à Lindöpark uma indemnização no montante de 500 000 SEK (acrescida dos juros vencidos, a uma taxa determinada, a contar da data da propositura da acção, mas não os juros compensatórios reclamados pela Lindöpark pelo facto de, atendendo ao princípio estabelecido no acórdão Francovich (3), o Estado Sueco ser responsável pelo prejuízo sofrido pela Lindöpark em consequência da aplicação incorrecta da Sexta Directiva.

15 Ambas as partes recorreram para o Svea hovrätt: a Lindöpark com base em que o seu pedido deveria ter sido julgado procedente na íntegra - por outras palavras, de modo a incluir os juros compensatórios pedidos - e o Estado Sueco, pela circunstância de a directiva não conferir quaisquer direitos aos particulares e de o incumprimento não ser suficientemente grave para fundamentar o direito à indemnização.

16 Tendo em conta os argumentos das partes, o referido órgão jurisdicional solicitou ao Tribunal de Justiça que se pronuncie a título prejudicial sobre as seguintes questões:

«1. Os artigos 13.\_, A, n.\_ 1, alínea m), e 13.\_, B, alínea b), da Sexta Directiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que uma legislação nacional preveja uma isenção genérica de IVA relativamente à cedência de instalações desportivas, nas condições previstas no capítulo 3, § 2, segundo parágrafo, da *mervärdsskattelag* (1994:200) na sua redacção anterior a 1

de Janeiro de 1997?

2. O artigo 13., conjugado com os artigos 2., 6. e 17. da Sexta Directiva IVA, confere aos particulares direitos que estes possam invocar contra os Estados-Membros no órgão jurisdicional nacional?

Em caso de resposta afirmativa às duas primeiras questões:

3. A aplicação concreta da isenção prevista no capítulo 3, § 2, segundo parágrafo, da *mervärdsskattelag* (1994:200) constitui uma violação suficientemente grave (caracterizada) do direito comunitário que possa dar lugar à responsabilidade do Estado-Membro?»

17 A Lindöpark, o Estado Sueco, como partes no processo principal, e a Comissão, apresentaram observações escritas e fizeram alegações em Tribunal. O Reino Unido fez alegações na audiência.

Análise

18 Os aspectos de direito comunitário que devem ser analisados para fornecer ao Svea hovrätt as respostas de que este necessita podem ser assim resumidos: em primeiro lugar, há que determinar se a disposição controvertida era incompatível com a Sexta Directiva, não apenas de modo geral mas também - uma vez que a isenção geral prevista na disposição controvertida pode ser em parte compatível e em parte incompatível - no que respeita à sua aplicação ao tipo de operações realizadas pela Lindöpark. Se for esse o caso, pode então apreciar-se se os particulares podem invocar directamente as disposições relevantes da directiva, e de que meios processuais podem dispor. Por último, mas apenas - repita-se - se a disposição controvertida for incompatível com o direito comunitário, é necessário analisar se estão reunidas as condições em que se pode verificar a responsabilidade do Estado para com uma parte como a Lindöpark.

A disposição controvertida era excluída pela Sexta Directiva?

a) De modo geral

19 O Estado Sueco afirma que esta disposição se justificava com base no artigo 13., B, alínea b), da Sexta Directiva, uma vez que os serviços isentos consistiam na «locação de bens imóveis», ou seja, na colocação à disposição de um bem para uso de terceiros, por um período de tempo limitado, mediante uma retribuição; no artigo 13., B, alínea b), não há nada que limite a isenção relativa à locação a finalidades ou a períodos específicos. Na audiência, o Estado Sueco salientou que o facto de o artigo 13., A, n.º 1, alínea m), isentar «certas» prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto, quando efectuadas por organismos sem fins lucrativos, não significa que nenhum destes serviços possa ser isento por outros motivos lícitos, quando sejam prestados por empresas comerciais.

20 A Lindöpark afirma que as disposições do artigo 13., A, n.º 1, alínea m), e B, alínea b), excluem implicitamente toda e qualquer regra nacional que contenha isenções mais amplas do que as que constam da directiva.

21 A Comissão realça que as isenções referidas no artigo 13. devem ser interpretadas em sentido estrito (4). A isenção referida no artigo 13., A, n.º 1, alínea m), aplica-se manifestamente apenas aos serviços prestados por organismos sem fins lucrativos. A locação de bens imóveis tem lugar em geral por um período relativamente longo e implica o uso exclusivo pelo locatário.

22 É desde logo de notar que - como admitem todos quantos apresentaram observações no presente processo - a isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), está limitada aos organismos sem fins lucrativos (5).

23 Em segundo lugar, a isenção referida no artigo 13.º, B, alínea b), não pode aplicar-se a mais nada senão à locação de bens imóveis, conceito esse, que, por sua vez, não pode ser alargado a todas as operações que permitam o acesso à propriedade imobiliária, quer se trate da prática do desporto ou da educação física ou para qualquer outro efeito, independentemente das características desse acesso, mas, em nosso entender, deve estar limitado por determinadas características inerentes a um contrato de locação. Mesmo que estas variem necessariamente no pormenor, à imagem dos sistemas jurídicos nacionais, determinadas características essenciais, relevantes para efeitos da definição do conceito no contexto da Sexta Directiva, foram expostas pelo advogado-geral S. Alber nas conclusões que apresentou em 27 de Janeiro de 2000 nos processos designados das «portagens rodoviárias» (6). Nos acórdãos que proferiu em 12 de Setembro de 2000 nos mesmos processos, o Tribunal de Justiça salientou em especial a necessidade de que a duração da fruição da propriedade seja tomada em conta no consentimento das partes, designadamente enquanto factor determinante do montante pago como contrapartida (7).

24 Nesta fase, não é necessário definir com mais profundidade o conceito de locação. A disposição controvertida era uma disposição genérica que isentava toda e qualquer cedência de locais ou outras instalações destinadas à prática do desporto ou da educação física (8). Embora contida numa parte da lei relativa ao IVA que se refere a isenções em matéria de propriedade imobiliária, estava redigida em termos que abrangiam não apenas os serviços isentos ao abrigo do artigo 13.º, B, alínea b), por constituírem uma locação de bens imóveis, mas igualmente serviços isentos nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), por serem prestados por organismos sem fins lucrativos. Contudo, devido ao alcance genérico desta redacção, afigura-se igualmente que a mesma foi suficientemente ampla para abranger outros serviços prestados por empresas comerciais além da locação, relativamente aos quais o artigo 13.º não contém qualquer disposição que preveja uma isenção.

25 Uma vez que o IVA é um imposto geral sobre o consumo que deve ser aplicado a todas as operações relativamente às quais não é possível qualquer isenção autorizada, poderá responder-se à primeira questão do órgão jurisdicional de reenvio em termos genéricos, como aqueles em que foi formulada, no sentido de que uma disposição nacional que institui uma isenção genérica de IVA relativamente a todas as operações de colocação à disposição de locais e outras instalações para a prática do desporto e da educação física é contrária às disposições da Sexta Directiva.

b) No que respeita especificamente às actividades da Lindöpark

26 Contudo, para efeitos do processo principal, não basta demonstrar simplesmente que isenção instituída pela disposição controvertida ia além do permitido pela Sexta Directiva, sendo, nessa medida, incompatível com o direito comunitário; deve, além disso, determinar-se se o facto de a isenção se aplicar especificamente às operações em causa participa dessa incompatibilidade. Estando assente que a Lindöpark, enquanto empresa comercial, não pode beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), o órgão jurisdicional nacional deve examinar as transacções efectuadas entre a Lindöpark e os seus clientes e determinar se as mesmas se enquadram no conceito de locação de um bem imóvel e, assim, se podem ou não estar isentas nos termos do artigo 13.º, B, alínea b).

27 O Estado Sueco afirma que o alcance do regime de isenção é demasiado amplo e que o estabelecimento de categorias nem sempre é perfeitamente evidente. A disposição relevante nunca foi interpretada pelo Tribunal de Justiça numa situação como a presente, embora, em

1997, um órgão jurisdicional alemão tenha pretendido saber, quando de um pedido de decisão prejudicial posteriormente retirado (9), se a colocação à disposição, a título oneroso, de courts de ténis constitui locação de um bem imóvel, evidenciando com isto mesmo que a questão não é clara. Tanto a Alemanha como o Reino Unido equiparam à locação a colocação à disposição de instalações desportivas, pelo menos em determinadas circunstâncias (10). A Lindöpark e a Comissão, contudo, consideram que as disposições do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), e B, alínea b), são perfeitamente claras e contrárias à isenção nas circunstâncias do presente processo. A Comissão afirma que, ao contrário da locação, a colocação à disposição de instalações desportivas como um terreno de golfe está limitada tanto no seu objecto como na duração do período de utilização e que esta não é, em geral, exclusiva e implica a vigilância, gestão e manutenção constantes da parte do prestador de serviços.

28 O conceito de «locação de bens imóveis» não está definido na directiva. Do mesmo modo, como salientou o Estado Sueco, não foi ainda solicitada ao Tribunal de Justiça uma definição exaustiva. Na medida em que analisou a questão anteriormente ao presente pedido de decisão prejudicial, o Tribunal preocupou-se essencialmente com o alcance das isenções relativas aos hotéis e estabelecimentos semelhantes (11) ou aos lugares para estacionamento de veículos (12) bem como com a caracterização jurídica de uma rescisão convencional («surrender») antecipada do arrendamento (13). Desde então, contudo - e de facto, posteriormente à audiência no presente processo - o Tribunal forneceu uma nova indicação de carácter geral, designadamente que um elemento essencial do contrato de locação é a tomada em conta do consentimento das partes quanto à duração do direito de utilização pelo locatário, especialmente para a fixação do preço (14).

29 Em todo o caso, esta noção, como todas as isenções de IVA previstas na Sexta Directiva, deve ser objecto de uma definição comunitária e não pode variar de um Estado-Membro para outro (15). Além disso, como salientou a Comissão, o Tribunal de Justiça, tem reiteradamente decidido que as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita (16). Consequentemente, não é de aceitar o tipo de definição ampla de locação, invocado pelo Estado Sueco e pelo Governo do Reino Unido na audiência.

30 Embora seja da competência do órgão jurisdicional nacional averiguar a natureza exacta das operações em causa, consideramos, pelo menos por duas razões, que a actividade da Lindöpark, conforme descrita ao Tribunal de Justiça, não se enquadrava no conceito de locação de bens imóveis.

31 Em primeiro lugar, levanta-se a questão geral de saber se a operação deve ser considerada como ocupação de um bem imóvel ou como um serviço prestado, em relação ao qual o bem imóvel constitui uma condição incidental, embora essencial.

32 Para exemplificar esta distinção poder-se-á comparar o fornecimento de alojamento num hotel - que se pode considerar para este efeito como enquadrado na definição comunitária de «locação», uma vez que, no caso contrário, não teria sido necessário excluí-lo da isenção (17) - com o fornecimento de uma refeição no restaurante do hotel. Enquanto a ocupação de um quarto de hotel por uma ou várias noites (ou mesmo por um curto período) pode perfeitamente ser equiparada a uma locação nos diferentes sistemas jurídicos, é altamente improvável que isso possa suceder com a tomada de uma refeição na sala de jantar do mesmo hotel, aberta ao público. No caso de ocupação de um quarto, a característica dominante do contrato é a utilização das instalações, enquanto, no caso da refeição tomada no restaurante, o elemento dominante consiste no fornecimento da refeição, sem que se tenha de considerar se a decoração ou outras instalações puderam levar o consumidor a escolher o restaurante.

33 Em qual destas categorias devem ser classificadas as actividades da Lindöpark?

34 É evidente que determinadas operações destinadas a proporcionar o acesso a instalações desportivas podem constituir locação de bens imóveis, ao contrário de outras. Se um terreno destinado à prática do desporto pertencente a um proprietário privado é posto à disposição exclusiva de um clube ou de outra entidade por um período muito longo, mediante remuneração, essa operação enquadra-se claramente na definição. Se, pelo contrário, um particular paga a entrada para ter acesso, juntamente com outros particulares e por um curto período, a uma piscina pública, será alargar o conceito para além do limite razoável considerar essa operação como locação de um bem imóvel.

35 No que respeita, mais especialmente, a um terreno de golfe, estamos perante um contraste do mesmo tipo. O facto de uma pessoa ou uma entidade pagar pelo uso exclusivo de um terreno durante um determinado período - por exemplo, para organização de um torneio ou de um campeonato - tendo simultaneamente o direito de obrigar os jogadores e/ou os espectadores a pagarem a entrada, enquadra-se de forma bastante clara na locação. Não é esse o caso, contudo, de um praticante ocasional de golfe ou de um grupo de praticantes que vêm disputar um jogo. Mesmo que seja, evidentemente, difícil jogar golfe se não existir um terreno para o efeito, o serviço prestado neste caso consiste na possibilidade proporcionada ao interessado de jogar e não na possibilidade de ocupar o terreno. Efectivamente, pode dizer-se que o praticante de golfe não ocupa o terreno, mas sim que o atravessa (18). O praticante tem apenas direito a deslocar-se de um sector do terreno para o seguinte, a um ritmo normalmente determinado em parte pelos restantes utilizadores do terreno, com o único objectivo de usufruir das instalações proporcionadas para cada etapa. Nisto, os dezoito primeiros buracos não se distinguem talvez, na essência, do décimo nono.

36 Apenas o órgão jurisdicional nacional pode proceder às averiguações de facto necessárias à classificação das actividades da Lindöpark, mas ao fazê-lo, deverá ter em conta que, para ser classificado como de locação de um bem imóvel, um contrato não pode carecer das características essenciais da locação e que, retomando os termos do advogado-geral nas conclusões que apresentou nos processos relativos às «portagens rodoviárias» (19), a que o Reino Unido se referiu na audiência no presente processo, «os elementos jurídicos da locação [devem ser] preponderantes no contrato».

37 O Tribunal de Justiça decidiu agora nestes mesmos processos (20), que o acordo das partes relativamente à duração do gozo da propriedade, em especial enquanto critério para a fixação do preço, é uma característica essencial destes contratos. O advogado-geral S. Alber realçou também que as características de um arrendamento não são preponderantes na hipótese da portagem paga pelo utente, uma vez que o objectivo essencial do contrato celebrado entre as partes não é utilizar um bem imóvel, mas antes fazer uso de uma prestação de serviços que utiliza esse bem, e salientou que a situação de determinado número de utentes que usam a mesma estrada ao mesmo tempo não pode de forma alguma ser comparado com a dos co-locatários de um bem imóvel. Os utentes da estrada - e o mesmo se aplica aos praticantes de golfe - não beneficiam de qualquer protecção contra o uso não autorizado por parte de terceiros, e também não podem fazer um uso genérico do mesmo bem.

38 Acrescente-se, como característica marcante e típica da locação, que uma modalidade deste tipo implica necessariamente que seja concedido ao interessado um certo direito de ocupar a propriedade como se se tratasse de coisa sua e de excluir ou admitir outras pessoas, direito esse que, além disso, está ligado a uma determinada parte ou área da propriedade. À luz destas considerações, as actividades da Lindöpark, conforme descritas perante o Tribunal de Justiça, não nos parecem constituir uma locação do seu terreno de golfe ou de uma parte do mesmo.

39 Em segundo lugar, e de modo mais específico, resulta claramente do n.º 13 da lista constante do Anexo H da Sexta Directiva (21), que enumera as entregas de bens e prestações de serviços que podem ser objecto de taxas reduzidas de IVA, que a utilização de «instalações desportivas»

*está, em princípio, sujeita a IVA. É muito difícil imaginar que instalações desportivas não possam, neste contexto, incluir bens imóveis - efectivamente, presumpomos que se trata do género de instalações encaradas em primeiro lugar (22). Para que os serviços prestados pela Lindöpark estivessem isentos, seria, assim, necessário que existisse um factor que permitisse distingui-los da «utilização de instalações desportivas» na acepção normal do termo e os caracterizasse como locação. A prova desse factor não parece ter sido feita no processo nacional e certamente também o não foi no Tribunal de Justiça. Na falta da mesma, consideramos que a prestação que consiste em proporcionar o «direito de utilização de instalações desportivas» numa base comercial se enquadra sem qualquer dúvida na categoria das operações tributáveis no âmbito do sistema da Sexta Directiva.*

*40 Podem, assim, ser dadas ao órgão jurisdicional nacional, no contexto da sua primeira questão, algumas indicações adicionais esclarecendo que a colocação à disposição, a título comercial, de locais ou outras instalações para prática do desporto ou da educação física não pode, em princípio, ser isenta de IVA. Para beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, uma operação deve distinguir-se das hipóteses normais de colocação à disposição de instalações desportivas por apresentar características essenciais da locação, que incluem o direito de ocupar uma propriedade determinada como se se tratasse de um bem próprio e de excluir da mesma ou aí admitir outrem, bem como a tomada em consideração da duração dessa ocupação no consentimento das partes, em especial enquanto critério de fixação do preço; estas características devem, além disso, ser predominantes no contrato.*

*As disposições relevantes da Sexta Directiva têm efeito directo?*

*41 Com a sua segunda questão, o hovrätt pretende saber se as disposições do artigo 13.º, conjugado com os artigos 2.º, 6.º e 17.º da Sexta Directiva IVA conferem aos particulares direitos que estes possam invocar contra os Estados-Membros num órgão jurisdicional nacional. Entendemos, contudo que, uma vez que a acção da Lindöpark pretende essencialmente provar que a mesma tem direito de deduzir o imposto a montante, a questão é antes a de saber se o artigo 17.º, conjugado com as restantes disposições, confere os direitos em questão.*

*42 Na medida em que se refere em geral ao efeito directo daquelas disposições, pode responder-se a esta questão sem grande dificuldade.*

*43 O Tribunal de Justiça tem reiteradamente decidido que os particulares podem efectivamente invocar nos órgãos jurisdicionais nacionais as disposições da Sexta Directiva que sejam suficientemente claras, precisas e incondicionais. O Tribunal decidiu neste sentido pela primeira vez em 1982 no processo Becker (23) e, seguidamente, confirmou esta jurisprudência em toda uma série de acórdãos, designadamente os acórdãos Balocchi (24) e BP Soupergaz (25). Em nosso entender, não há qualquer razão para considerar que as disposições relevantes no presente processo não sejam conformes a estes critérios.*

*44 A utilização dos termos «claro» e «preciso» é susceptível de induzir em erro no presente caso. O que se exige não é que o significado da disposição seja indiscutível. Em muitos processos, incluindo os processos Balocchi e BP Soupergaz, o Tribunal de Justiça proporcionou desde logo ao órgão jurisdicional nacional a interpretação de uma disposição da directiva antes de decidir que a disposição tem efeito directo. Seria, com efeito, uma abordagem bastante curiosa da administração da justiça em geral considerar inaplicável uma disposição legislativa simplesmente porque a mesma requer interpretação jurisdicional. O que se pretende é antes que o conteúdo de uma disposição deva ser susceptível de interpretação clara e precisa bem como de aplicação directa pelos órgãos jurisdicionais nacionais.*

*45 O Tribunal de Justiça já decidiu (26) que o disposto no artigo 17.º, n.os 1 e 2, que institui o direito à dedução, confere aos particulares direitos que estes podem invocar num órgão jurisdicional nacional. O artigo 2.º e o primeiro parágrafo do artigo 6.º, n.º 1 (única parte da*

disposição que importa no presente caso), são inequívocos. Acresce que nenhuma destas disposições concede uma margem de poder discricionário e, tendo em conta a sua natureza e redacção, são susceptíveis, atendendo à existência do sistema de IVA num Estado-Membro, de serem aplicadas imediatamente pelos órgãos jurisdicionais nacionais e outras autoridades sem que seja sequer necessário adoptar medidas específicas para a sua aplicação. Pode acrescentar-se que nenhuma das partes que apresentou observações no presente processo sugeriu que as referidas disposições não tinham efeito directo.

46 Quanto ao artigo 13.º - que, no contexto do presente processo, enuncia uma condição que regula o exercício do direito à dedução? As disposições em matéria de isenção foram analisadas pelo Tribunal de Justiça de modo relativamente circunstanciado no acórdão Becker, tendo o Tribunal julgado improcedentes certo número de objecções genéricas levantadas ao seu efeito directo; estas disposições podem, assim, em princípio, ser invocadas pelos particulares num órgão jurisdicional nacional. Seria, com efeito, surpreendente que tal não sucedesse com disposições que impõem aos Estados-Membros que isentem de IVA determinadas operações. O artigo 13.º, B, alínea b), é susceptível de uma interpretação clara e precisa e pode ser directamente aplicado; também não está sujeito a outras condições para além das que permitem a um Estado-Membro limitar (e não alargar) o seu alcance. Um particular pode, por isso, invocar o artigo 13.º, B, alínea b), contra um Estado-Membro no órgão jurisdicional nacional.

*Meios processuais ao dispor de um sujeito passivo afectado nos seus direitos por uma isenção de IVA injustificada*

47 No processo principal, contudo, a Lindöpark procura não apenas impugnar a aplicabilidade da disposição controvertida, mas também obter a indemnização do prejuízo que alega ter sofrido em resultado da mesma. Alegando que estava impedida de deduzir o IVA sobre as suas operações a montante porque as mesmas eram erradamente classificadas como isentas, reclama do Estado Sueco uma quantia baseado no prejuízo que afirma ter sofrido a este respeito. Nas suas observações, o Estado Sueco realçou que a Lindöpark optou por pedir a indemnização por esta forma em vez de submeter a questão da sua dívida fiscal e do seu direito simultâneo à dedução a um órgão jurisdicional fiscal competente.

48 Deve realçar-se neste contexto que, se um sujeito passivo foi indevidamente impedido de deduzir o IVA, a indemnização pode frequentemente consistir num ajustamento retroactivo da sua situação fiscal. Esta solução decorre não apenas do efeito directo das disposições relevantes, como também o artigo 20.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva dispõe que a dedução inicialmente efectuada será ajustada, designadamente quando a dedução for superior ou inferior à que o sujeito passivo podia efectuar, e o Tribunal de Justiça confirmou a obrigação de os Estados-Membros preverem no seu ordenamento jurídico interno disposições adequadas a corrigir estes erros (27).

49 Contudo, não é neste contexto que o órgão jurisdicional nacional pede que o Tribunal de Justiça decida no presente processo. A decisão que o Tribunal tem de tomar depende das circunstâncias em que um Estado-Membro pode ser responsabilizado no caso de isenção injustificada segundo a legislação nacional.

*Crítérios que presidem à responsabilidade do Estado*

50 Segundo jurisprudência assente, um Estado-Membro pode ser responsável pelos prejuízos causados aos particulares por violações do direito comunitário imputáveis a esse Estado. Estas violações incluem designadamente casos de transposição incorrecta de directivas (28). O direito à reparação não pode ser excluído pelo facto de a disposição violada poder ser invocada directamente no órgão jurisdicional nacional (29).

51 O direito comunitário reconhece a existência do direito à indemnização se estiverem reunidas três condições: a regra de direito violada deve ter por objecto conferir direitos aos particulares; a violação deve ser suficientemente caracterizada; deve existir um nexo de causalidade directa entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelos particulares (30). No acórdão Dillenkofer (31), tendo em vista de modo especial situações em que estava em causa a não transposição de uma directiva, o Tribunal de Justiça formulou, a título complementar, a primeira condição de modo ligeiramente diferente - ou seja, que o resultado prescrito pela directiva deve abranger a concessão de direitos aos particulares, cujo conteúdo possa ser identificado com base em disposições da directiva - realçando, no entanto, que ambas as formulações eram, no essencial, idênticas.

52 Segundo a jurisprudência, compete, em princípio, aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se estão reunidas as condições para que se verifique a responsabilidade do Estado pela violação do direito comunitário (32). Em determinados processos, o Tribunal de Justiça considerou, apesar disso, que dispunha de todos os elementos necessários para fazer uma apreciação (33), enquanto, em outros processos, indicou as circunstâncias que os órgãos jurisdicionais nacionais poderiam tomar em conta (34). Em qualquer caso, consideramos que a questão do reconhecimento de direitos aos particulares é mais propriamente da competência do Tribunal de Justiça. Para abordar esta questão, analisaremos sucessivamente as três condições.

- Direitos conferidos aos particulares

53 O Estado Sueco aceita que o artigo 13.º da Sexta Directiva confere o direito à isenção e o artigo 17.º o direito à dedução, susceptíveis, um e outro, de serem invocados pelos particulares num órgão jurisdicional nacional. Contudo, o direito à dedução depende da obrigação de pagar o IVA, não podendo ser considerado como um direito conferido aos particulares. Concretamente, os particulares não podem reivindicar o direito à dedução do imposto a montante se não tiverem pago nenhum imposto a jusante.

54 A Lindöpark afirma que toda e qualquer legislação fiscal impõe obrigações, mas que a Sexta Directiva confere igualmente o direito paralelo à dedução. A isenção tem por efeito suprimir tanto a obrigação como o direito conferido aos particulares.

55 A Comissão observa que pode ser vantajoso estar sujeito ao IVA, uma vez que a isenção pode dar lugar a um encargo fiscal acrescido, na medida em que o imposto a montante não pode ser deduzido e que não pode ser repercutido qualquer encargo (35). Não há, por isso, nada de contraditório em considerar que o artigo 13.º, ao conceder isenções em determinadas circunstâncias, prevê o correspondente direito à tributação dos sujeitos passivos que efectuem prestações de serviços noutras circunstâncias.

56 Quanto a este ponto estamos, no essencial, de acordo com a Lindöpark. Embora a jurisprudência se refira de modo geral a «direitos» conferidos aos particulares, é, evidentemente, essencial que a regra de direito violada tenha por objecto conferir o direito específico no qual se baseia o pedido de indemnização. No processo principal, a Lindöpark reivindica uma indemnização pelo facto de não ter sido autorizada a deduzir o imposto a montante. O direito de deduzir o imposto a montante é um direito conferido pelo artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, que foi reconhecido - e aceite pelo Estado Sueco - como conferindo aos particulares direitos que os mesmos podem invocar perante um órgão jurisdicional nacional (36). O seu conteúdo é claramente identificável a partir da redacção do artigo 17.º, n.º 2, conjugado com outras disposições relevantes. Uma disposição nacional que isente operações relativamente às quais não há base para isenção nos termos da Sexta Directiva nega este direito aos particulares e viola, conseqüentemente, uma regra destinada a conferir direitos aos particulares.

- *Violação suficientemente caracterizada*

57 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (37), uma violação do direito comunitário é suficientemente caracterizada se um Estado-Membro, no exercício do seu poder legislativo, ignorou de modo manifesto e grave os limites que se impõem ao exercício dos seus poderes. A este respeito, entre os elementos que o órgão jurisdicional competente pode tomar em consideração, figuram designadamente o grau de clareza e de precisão da norma violada, o alcance da margem de apreciação que a norma violada deixa às autoridades nacionais, o carácter intencional ou involuntário da violação cometida ou do prejuízo causado, o carácter desculpável ou indesculpável de um eventual erro de direito, a circunstância de as atitudes adoptadas por uma instituição comunitárias terem podido contribuir para a omissão, ou, sendo caso disso, a adopção ou manutenção de medidas ou práticas nacionais contrárias ao direito comunitário (38). No contexto de violações que envolvem a incorrecta aplicação de uma directiva, o Tribunal de Justiça concentrou-se mais especialmente nos primeiros dois factores, embora os restantes possam ser também relevantes.

58 Valerá talvez a pena salientar a este respeito que estes diferentes factores devem ser tidos em consideração globalmente, não sendo requisitos cumulativos cuja ausência de um deles signifique não existir uma violação caracterizada. Efectivamente, em função das circunstâncias, qualquer um de entre os requisitos pode ser condição suficiente embora não necessária para estabelecer a responsabilidade do Estado. Por exemplo, o Tribunal de Justiça decidiu que, na hipótese de o Estado-Membro em causa, no momento em que cometeu a infracção, não ter de efectuar qualquer opção legislativa e dispor de uma margem de apreciação consideravelmente reduzida, ou mesmo inexistente, a simples infracção ao direito comunitário pode bastar para demonstrar a existência de uma violação suficientemente caracterizada (39).

59 Outro exemplo é a situação em que a violação é particularmente evidente. Em francês, o Tribunal de Justiça utilizou sempre - inicialmente a respeito da responsabilidade em que a Comunidade incorre - a expressão «violation suffisamment caractérisée». A expressão é agora normalmente traduzida em inglês por «sufficiently serious breach». Contudo, o sentido subjacente de «caractérisée» -em que se baseia o seu próprio sentido implicando a gravidade - abrange a ideia de que a violação (ou qualquer outro comportamento) tenha sido claramente demonstrada, em conformidade com a sua definição jurídica, por outras palavras, que se trate de uma violação clara e precisa. Isto pode contribuir para explicar a razão pela qual inicialmente esta expressão era inicialmente traduzida por «sufficiently flagrant violation» (40) e pode esclarecer quanto à escolha dos factores que o Tribunal de Justiça indicou como devendo ser tidos em consideração para determinar se uma violação é suficientemente caracterizada. Pode suceder que o Svea hovrätt tivesse em conta este género de considerações ao referir-se, na sua questão, a uma «violação suficientemente grave (caracterizada)».

60 Em qualquer caso - fazendo eco da definição de base dada pelo Tribunal de Justiça de uma violação manifesta e grave dos limites do poder de apreciação da entidade competente - uma violação clara e nítida - ou seja, um acto ou uma omissão que não permite qualquer dúvida quanto ao facto de ultrapassar francamente o permitido pelo direito comunitário - constituirá normalmente uma violação suficientemente caracterizada para que se verifique a responsabilidade do Estado-Membro por esse motivo.

61 Trata-se aqui - conforme dissemos - de matéria por excelência da competência do órgão jurisdicional nacional, mas o Tribunal de Justiça pode certamente fornecer elementos de orientação se estiver em condições de o fazer (41). É esse, em nosso entender, o que sucede no presente processo. Abordaremos, assim, um por um os factores considerados como significativos pelo Tribunal de Justiça.

## a) Clareza e precisão

62 Há que fazer uma distinção entre a necessidade de que uma disposição seja clara, precisa e incondicional para poder ter efeito directo e o factor de clareza e precisão que há que ter em conta quando se trata de verificar se a violação de uma disposição é suficientemente caracterizada para que se verifique a responsabilidade do Estado. Na primeira hipótese, a eventual necessidade de clarificação através da interpretação não constitui um obstáculo à aplicação directa pelos órgãos jurisdicionais. Na segunda, a tónica é posta na própria violação e na questão de saber se a acção ou omissão imputada era de tal natureza que a sua desconformidade com a disposição de direito comunitário em causa não levanta quaisquer dúvidas. Neste caso, e a menos que não haja dúvidas quanto à aplicação desta disposição nas circunstâncias particulares do caso concreto, a violação será clara e nítida e, assim, normalmente, «suficientemente caracterizada».

63 No presente processo, a questão é a de saber se a aplicação às actividades da Lindöpark da isenção prevista na disposição controvertida exorbitava manifestamente dos termos do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva [não havendo dúvidas de que exorbita do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m)].

64 No âmbito da primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional nacional, referimos as razões que nos levaram a concluir que a isenção genérica contida na disposição controvertida é contrária aos termos da Sexta Directiva e que o tipo de serviço prestado pela Lindöpark não obedece às condições de isenção referidas no artigo 13.º, B, alínea b), a menos que as suas operações se distingam das hipóteses normais de colocação à disposição de instalações desportivas por terem as características essenciais da locação e estas características sejam predominantes no contrato.

65 Pelas mesmas razões e com a mesma reserva, consideramos que não há dúvidas de que as actividades da Lindöpark, conforme foram descritas ao Tribunal, estão sujeitas a imposto e de que o facto de lhes ter sido aplicada uma isenção genérica, a qual vai incontestavelmente além do que é autorizado pela Sexta Directiva, constitui uma violação manifesta do direito comunitário, por si só suficiente para dar lugar à responsabilidade do Estado. Em particular, o n.º 13 do anexo H da directiva constitui uma indicação clara de que a colocação à disposição de instalações desportivas é, em princípio, uma operação sujeita a imposto. Só seria de outra forma se os factos dados como provados pelo órgão jurisdicional nacional mostrassem que as actividades da Lindöpark não se enquadram efectivamente nesta categoria mas se distinguem da mesma, sendo caracterizadas por elementos próprios do contrato de locação.

66 A situação em causa no presente processo pode ser posta em contraste com a subjacente ao acórdão *British Telecommunications* (42), no qual o Tribunal de Justiça decidiu que a disposição em questão era imprecisa e admitia razoavelmente a interpretação que o Reino Unido, de boa fé, dela tinha feito, a qual não era manifestamente contrária à redacção da directiva em causa nem ao objectivo prosseguido pela mesma. Nenhum destes critérios está satisfeito no presente caso.

## b) Margem de apreciação das autoridades nacionais

67 O Estado Sueco salienta designadamente o poder discricionário conferido aos Estados-Membros nos termos do primeiro período do artigo 13.º, B, alínea b), para restringir o âmbito de aplicação da isenção das operações de locação aditando novas exclusões. A Lindöpark afirma que a Sexta Directiva só reconhece aos Estados-Membros determinada margem de apreciação em casos específicos, e que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), não constitui um desses casos. À Suécia não foi reconhecida qualquer margem de apreciação no Tratado de Adesão, e não há qualquer razão para conceder aos novos Estados-Membros uma margem de apreciação mais ampla que aos restantes Estados-Membros. A Comissão considera que as disposições do artigo

13., A, n.º 1, alínea m) e B, alínea b), excluem a isenção nas circunstâncias do presente processo e não permitem qualquer margem de apreciação a este respeito.

68 Compartilhamos da opinião da Lindöpark e da Comissão: não havia margem de apreciação - ou, em todo o caso, margem de apreciação que permitisse aos Estados-Membros alargar o âmbito das isenções como o fez a disposição controvertida. O artigo 13., A, n.º 1, alínea m), implica uma margem de apreciação para a definição de «Certas prestações de serviços» abrangidas pela isenção, mas não para alargar essa isenção a serviços prestados por qualquer entidade que não seja uma organização sem fins lucrativos (43). O artigo 13., B, alínea b), permite que os Estados-Membros estabeleçam exclusões suplementares ao âmbito de aplicação desta isenção - por outras palavras, que alarguem a tributação a outras categorias de locação - mas não que isentem transacções que não constituam locação de bens imóveis. Por último, o artigo 13., C, apenas autoriza os Estados-Membros a conceder aos sujeitos passivos o direito de opção pela tributação.

69 Nestas condições, é evidente que as disposições acima referidas não conferiam aos Estados-Membros qualquer poder de apreciação para introduzirem ou manterem uma legislação que isentava de IVA serviços como os prestados pela Lindöpark.

c) Carácter intencional ou involuntário da violação; natureza desculpável ou indesculpável do erro de direito; atitude assumida por uma instituição comunitária

70 Tendo chegado à conclusão de que a aplicação da isenção às actividades da Lindöpark constituía uma violação manifesta da Sexta Directiva num contexto que não permitia qualquer margem de apreciação aos Estados-Membros em matéria legislativa, analisaremos apenas de forma breve os restantes factores que o Tribunal de Justiça identificou como relevantes. Consideramos, contudo, que os mesmos tendem igualmente a confirmar a existência de uma «violação suficientemente caracterizada» nas circunstâncias do presente processo.

71 Afigura-se que o Governo sueco foi alertado em 1994 através de um relatório de peritagem (que o mesmo solicitou) de que a disposição controvertida não estava provavelmente em conformidade com o direito comunitário. Na altura, foi decidido adiar para mais tarde a alteração proposta, enquanto resulta das observações apresentadas pela Lindöpark que as alterações finalmente introduzidas em 1997 [eliminação da disposição controvertida e introdução de um novo § 11.-A prevendo apenas a isenção nas circunstâncias autorizadas pelo artigo 13., A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva] eram as recomendadas no relatório de 1994. Estes factos, conjugados com a clareza das disposições relevantes da directiva no que se refere à impossibilidade de isentar o tipo de transacções em questão, dificilmente permitem concluir que a violação era involuntária ou que o erro de direito era desculpável.

72 Por último, o Estado Sueco afirma que, na ausência de qualquer decisão do Tribunal de Justiça quanto a este ponto, não existia uma indicação fiável de que a sua abordagem era incorrecta quando deu aplicação à Sexta Directiva, no momento da adesão à União Europeia; acresce que a Comissão não instaurou um processo por incumprimento no que respeita à versão da lei anterior a 1997. Consequentemente, e nos termos do acórdão *British Telecommunications* (44), o Estado não deve ser considerado responsável.

73 Não compartilhamos da ideia de que possa haver no presente processo um paralelo válido com o acórdão *British Telecommunications*, ou com qualquer outra decisão do Tribunal de Justiça relativamente à posição adoptada por uma instituição comunitária. Torna-se evidente que por ninguém foi alegado que uma instituição comunitária tenha adoptado uma posição capaz de levar as autoridades suecas a acreditar que a isenção genérica contida na disposição controvertida era justificada nos termos da Sexta Directiva, ou que podia ser aplicada à colocação à disposição, a título comercial, de instalações desportivas. O Estado Sueco procura simplesmente invocar a ausência de uma posição contrária. No acórdão *British Telecommunications*, o Tribunal referiu-se

a essa falta de indicações apenas para fundamentar, acessoriamente, a sua conclusão principal de que a disposição controvertida estava redigida de modo impreciso e que era razoavelmente susceptível de interpretação em dois sentidos diferentes (45). Do mesmo modo, no acórdão *Brasserie du Pêcheur* (46), o Tribunal referiu-se à falta de decisão clarificadora apenas no âmbito de violações que não eram já claras com base no contexto legal anterior.

74 Uma vez que, em nosso entender, não ha qualquer dúvida razoável no que respeita ao alcance de disposições comunitárias relevantes, mas apenas - pode presumir-se - no que respeita às actividades da Lindöpark, não pensamos que esta jurisprudência possa ser de alguma forma relevante para o presente processo.

d) Conclusão quanto à existência de uma violação suficientemente caracterizada

75 À luz das considerações que antecedem, e em especial da circunstância de a isenção de que se queixa a Lindöpark exorbitar manifestamente das disposições relevantes da Sexta Directiva, as quais não deixam aos Estados-Membros qualquer margem de apreciação como a invocada pelo Estado Sueco, concluiremos que o facto de aplicar às actividades da Lindöpark a isenção geral ilegal contida na disposição controvertida constituía, nas circunstâncias do processo principal, uma violação suficientemente caracterizada do direito comunitário, pelo que o Estado é responsável pelo prejuízo que daí eventualmente resultou. Contudo, uma vez que esta conclusão se baseia na natureza das actividades da Lindöpark conforme foram referidas ao Tribunal, a mesma pode ser sujeita a correcção, em função das verificações de facto eventualmente contrárias que o órgão jurisdicional nacional possa fazer.

- Nexo de causalidade directa

76 A existência de um nexo de causalidade directa entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelo lesado é a última condição que deve estar preenchida para que haja lugar à indemnização. Ainda aqui, trata-se, em primeiro lugar, de uma questão da competência do órgão jurisdicional nacional, embora o Tribunal de Justiça possa fornecer indicações ou mesmo decidir especificamente se dispuser de informações bastantes para este efeito.

77 No caso concreto, o Svea hovrätt não solicitou uma decisão quanto à existência de um nexo de causalidade directa, nem mesmo referiu este aspecto do processo no despacho de reenvio. Acresce que nem as partes no processo principal nem a Comissão, nem o Governo do Reino Unido analisaram esta questão nas suas observações. Mostra-se, na verdade, que o Estado Sueco não negou a existência de um nexo desse tipo na primeira instância.

78 Nestas circunstâncias, consideramos que seria inadequado que o Tribunal de Justiça decidisse de modo específico. Apesar disto, em nosso entender, há um aspecto no presente processo que merece um breve comentário, que é o da relação entre o alegado prejuízo e a indemnização requerida.

79 O objecto do pedido principal refere-se a um valor de 500 000 SEK equivalente (em números redondos, sem dúvida) ao montante de IVA que a Lindöpark não pôde deduzir durante o período em causa (aparentemente, 1995), a que crescem os juros sobre esse valor, ainda em discussão.

80 Mesmo que se mostre haver acordo entre as partes quanto ao valor do crédito principal neste processo, deve salientar-se que, em princípio, a indemnização dos prejuízos causados aos particulares por violações do direito comunitário deve ser adequada ao prejuízo sofrido (47). No caso de uma isenção injustificada do IVA a jusante que se traduz na impossibilidade de deduzir o IVA a montante, o prejuízo sofrido será, em geral, equivalente à diferença entre o valor do IVA a montante que poderia ser deduzido e o valor do IVA a jusante que deveria poder ser tido em conta. Devido ao valor acrescentado (incluindo, se houver lugar a isso, o elemento lucro), essa

*diferença será normalmente a favor da administração fiscal e não do sujeito passivo, embora possa haver casos em que o contrário seja verdade (48). A outro nível, pode acontecer que uma empresa ou um comerciante possam ser prejudicados pela isenção de IVA sobre as operações a jusante quando para os seus clientes - se forem simultaneamente sujeitos passivos - existam montantes de IVA «congelados» nos preços que devem pagar e eles mesmos fazer repercutir, pelo que tenderão a abastecer-se noutro lado, de forma a poderem deduzir o IVA na íntegra.*

*81 Acresce que a Lindöpark solicitou ao Tribunal de Justiça que analisasse um aspecto sobre o qual o Svea hovrätt não requereu decisão, que é o de saber se, caso o seu pedido seja deferido, terá direito a receber os juros específicos sobre o montante principal como compensação pelo facto de este valor ter estado indisponível desde a data em que o poderia ter deduzido e a data em que lhe foi concedido. Ainda aqui, embora não caiba ao Tribunal de Justiça decidir sobre um problema que não lhe foi submetido, deve ter-se presente que a indemnização deve ser adequada ao prejuízo sofrido. No que respeita, mais em especial, à questão dos juros, o Tribunal de Justiça - num contexto certamente algo diferente, o do artigo 6.º da directiva sobre a igualdade de tratamento (49) - decidiu que a indemnização integral do prejuízo sofrido não pode abstrair de elementos como o decurso do tempo susceptíveis de reduzir, de facto, o respectivo valor e que a atribuição de juros deve ser considerada como uma componente indispensável da indemnização (50). Por último, recorde-se que os critérios de determinação do alcance da indemnização não podem ser menos favoráveis do que os relativos às reclamações ou acções semelhantes com fundamento no direito interno (51).*

## *Conclusão*

*82 Consequentemente, somos de opinião que deve responder-se às questões submetidas pelo órgão jurisdicional nacional da forma seguinte:*

*«1) Uma disposição nacional que prevê uma isenção genérica de IVA relativamente a todas as operações de colocação à disposição de locais e outras instalações para a prática do desporto e da educação física é contrária às disposições da Sexta Directiva.*

*A colocação à disposição, a título comercial, de locais ou outras instalações para a prática do desporto ou da educação física não pode, em princípio, ser isenta de IVA. Para beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, uma operação deve distinguir-se das hipóteses normais de colocação à disposição de instalações desportivas por apresentar as características essenciais da locação, as quais incluem o direito de ocupar uma propriedade determinada como se se tratasse de um bem próprio e de dela excluir ou de aí admitir outrem, bem como a tomada em consideração da duração dessa ocupação no consentimento das partes, em especial enquanto critério de determinação do preço; estas características devem, além disso, ser predominantes no contrato.*

*2) As disposições do artigo 17.º, n.º 2, conjugadas com as dos artigos 2.º, 6.º e 13.º da Sexta Directiva, são suficientemente claras, precisas e incondicionais para que um particular as possa invocar contra um Estado-Membro num órgão jurisdicional nacional.*

*O direito de deduzir o IVA conferido pelo artigo 17.º, n.º 2, constitui, além disso, um direito conferido aos particulares, susceptível de fundamentar uma acção de indemnização contra o Estado-Membro em caso de violação desse direito.*

3) O facto de um Estado-Membro isentar de IVA uma operação que não deveria manifestamente ser isenta nos termos da Sexta Directiva, na hipótese de o Estado-Membro não dispor de poder de apreciação para alargar o âmbito de aplicação das isenções previstas, constitui uma violação suficientemente caracterizada do direito comunitário susceptível de fundamentar uma acção de indemnização proposta contra o Estado por um particular que sofreu um prejuízo em consequência desse facto.»

(1) - *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 9 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).*

(2) - *Nas discussões sobre a relação entre duas transacções, uma das quais entra na composição dos custos da outra, a primeira é geralmente considerada como operação «a montante» e a segunda como operação «a jusante», sendo o IVA que incide sobre uma e outra respectivamente qualificado como «imposto a montante» e «imposto a jusante».*

(3) - *Acórdão de 9 de Novembro de 1995, Francovich/República Italiana (C-479/93, Colect., p. I-3843).*

(4) - *V., por exemplo, acórdãos do Tribunal de Justiça de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.º 13); de 12 de Novembro de 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Colect., p. I-7053, n.º 17), e, por último, de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 12).*

(5) - *V., se fosse necessária uma confirmação, acórdão de 7 de Maio de 1998, Comissão/Espanha (C-124/96, Colect., p. I-2501, n.º 17) e n.º 5 das conclusões do advogado-geral A. La Pergola.*

(6) - *Acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda (C-358/97, Colect., p. I-0000, designadamente, n.os 61 a 68 das conclusões), e Comissão/Reino Unido (C-359/97, Colect., p. I-0000, designadamente, n.os 74 a 82).*

(7) - *N.º 56 do acórdão C-358/97; n.º 68 do acórdão C-359/97.*

(8) - *Bem como a colocação à disposição, neste quadro, de elementos acessórios ou equipamentos, embora a questão submetida pelo órgão jurisdicional nacional se refira apenas à isenção relativa à locais e outras instalações, e não a acessórios e equipamentos.*

(9) - *C-79/97, Happy Sports Michl, processo cancelado em 1 de Dezembro de 1997.*

(10) - *Embora baseando-se, aparentemente, nas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça no processo Happy Sports Michl, já referido, resulta dos debates na audiência que esta afirmação traduz correctamente a situação no Reino Unido.*

(11) - *Acórdão de 12 de Fevereiro de 1998, Blasi (C-346/95, Colect., p. I-481, em especial n.º 23).*

(12) - *Acórdão de 13 de Julho de 1989, Henriksen (173/88, Colect., p. 2763, em especial, n.os 10 a 17).*

(13) - Acórdão de 15 de Dezembro de 1993, *Lubbock Fine* (C-63/92, Colect., p. I-6665). Dois outros processos, actualmente pendentes no Tribunal de Justiça, *Mirror Group* (C-409/98) e *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99), respeitam a variantes da situação contemplada no acórdão *Lubbock Fine*.

(14) - Acórdãos de 12 de Setembro de 2000, *Comissão/Irlanda* (já referido na nota 7), n.os 56 a 57, e *Comissão/Reino Unido* (igualmente referido na nota 7), n.os 68 e 69.

(15) - V. acórdãos *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (já referido na nota 4), 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, n.º 21); v. também n.º 21 das conclusões do advogado-geral M. Darmon no processo *Lubbock Fine*, já referido na nota 13.

(16) - V. nota 4 *supra*; v. igualmente acórdão *Bulthuis-Griffioen*, já referido na nota 15, n.º 19, bem como acórdão *SDC*, *ibidem*, n.º 20.

(17) - Embora este raciocínio possa não ser inteiramente conclusivo. O facto de o artigo 13.º, B, alínea b), n.º 1, excluir as operações de alojamento em hotéis ou estabelecimentos semelhantes não implica necessariamente que todos os serviços de alojamento sejam abrangidos na isenção; pode suceder que o legislador comunitário tenha simplesmente pretendido assegurar que este tipo de alojamento seja tratado da mesma forma, independentemente de se considerar que se enquadra ou não na definição de «locação».

(18) - «O golfe é um bom passeio estragado» (*Mark Twain*).

(19) - Referidos na nota 6; v. n.º 76 das conclusões do advogado-geral.

(20) - V. n.º 28 *supra*.

(21) - O Anexo H foi aditado em anexo à Sexta Directiva pelo artigo 1.º, n.º 5, da Directiva do Conselho 92/77/CEE de 19 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Directiva 77/388/CEE (JO L 316, p. 4).

(22) - O termo «*anläggningen*» utilizado na versão sueca do n.º 13 é idêntico ao utilizado na disposição controvertida, e pelo órgão jurisdicional nacional na sua primeira questão. Este tipo de operações parece igualmente poder ser equiparado a «Entradas em espectáculos, circos, feiras, parques de diversões, concertos, museus, jardins zoológicos, cinemas, exposições e outras manifestações e espaços culturais» constante do n.º 7 da lista do Anexo H.

(23) - Acórdão de 19 de Janeiro de 1982, *Becker* (8/81, Recueil, p. 53, n.os 17 a 49).

(24) - Acórdão de 20 de Outubro de 1993, *Balocchi* (C-10/92, Colect., p. I-5105, n.os 32 a 36).

(25) - Acórdão de 6 de Julho de 1995 (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.os 32 a 36).

(26) - No acórdão *BP Soupergaz*, n.º 36.

(27) - V., em especial, acórdão de 13 de Dezembro de 1989, *Genius Holding* (342/87, Colect., p. 4227, n.os 16 e 18).

(28) - V., por exemplo, acórdãos de 26 de Março de 1996, *British Telecommunications* (C-392/93, Colect., p. I-1631); de 8 de Outubro de 1996, *Dillenkofer e o.* (C-178/94, Colect., p. I-4845); de 17 de Outubro de 1996, *Denkavit International e o.* (C-283/94, C-291/94, C-292/94, Colect., p. I-5063); de 10 de Julho de 1997, *Bonifaci e o.* e *Berto e o.* (C-94/95 e C-95/95, Colect., p. I-3969); de 24 de Setembro de 1998, *Brinkmann Tabakfabriken* (C-319/96, Colect., p. I-5255), e de 15 de

*Junho de 1999, Rechberger e o. (C-140/97, Colect., p. I-3499).*

*(29) - V. acórdão de 5 de Março de 1996, Brasserie du Pêcheur e Factortame (C-46/93 e C-48/93, Colect., p. I-1029, n.os 18 a 22). Embora estes processos respeitassem a violações de disposições do Tratado, é evidente, a avaliar pelos termos utilizados pelo Tribunal de Justiça nesta passagem e pelas referências reiteradas ao acórdão Francovich, que este princípio se aplica igualmente aos processos que envolvem a aplicação incorrecta de uma directiva.*

*(30) - V., por exemplo, acórdão Francovich, referido na nota 3, n.º 40, ou acórdão Brinkmann Tabakfabriken, referido na nota 28, n.os 24 e 25, bem como a jurisprudência aí mencionada.*

*(31) - Acórdão já referido na nota 28, n.º 22.*

*(32) - V., por exemplo, acórdãos British Telecommunications, n.º 41, Denavit, n.º 49, ou Brinkmann, n.º 26, todos já referidos na nota 28.*

*(33) - V., por exemplo, acórdão Brinkmann, n.º 26, e acórdão British Telecommunications, n.º 41, ambos já referidos.*

*(34) - V., por exemplo, acórdão Brasserie du Pêcheur, já referido na nota 29, n.º 58.*

*(35) - O que significa, sem dúvida, que nenhum encargo dedutível pode ser repercutido sobre fornecimentos a jusante destinados a um sujeito passivo.*

*(36) - V., por exemplo, acórdão BP Soupergaz, já referido na nota 21, n.os 35 e 36.*

*(37) - V., por exemplo, acórdãos British Telecommunications, n.º 42, Dillenkofer, n.º 25, e Rechberger e o., n.º 50, todos já referidos na nota 28.*

*(38) - V. acórdão Brasserie du Pêcheur, já referido na nota 29, n.º 56.*

*(39) - V., por exemplo, acórdão de 23 de Maio de 1996, Hedley Lomas (C-5/94, Colect., p. I-2553, n.º 28, confirmado pelo Tribunal de Justiça num acórdão relativo à violação de uma directiva: Dillenkofer, já referido na nota 28, n.º 25.*

*(40) - Pela primeira vez no acórdão de 2 de Dezembro de 1971, Zuckerfabrik Schöppenstedt/Conselho (5/71, Colect., p. 375; Recueil, p. 975, n.º 11, no quadro da responsabilidade extracontratual da Comunidade).*

*(41) - V., nota 32 supra.*

*(42) - Referido na nota 28, n.º 43.*

*(43) - V. acórdão Comissão/Espanha (C-124/96, já referido na nota 5 supra, em especial nota 5 das conclusões do advogado-geral A. La Pergola).*

*(44) - Já referido na nota 28; v. n.os 42 a 45 do acórdão.*

*(45) - V. n.os 43 e 44 do acórdão.*

*(46) - Já referido na nota 29, n.os 59 a 64 do acórdão.*

*(47) - V., por exemplo, acórdão Brasserie du Pêcheur, já referido na nota 29, n.º 82.*

(48) - V., por exemplo, acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, *Inzo* (C-110/94, Colect., p. I-857), de 15 de Janeiro de 1998, *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, Colect., p. I-1), e, mais recentemente, de 8 de Junho de 2000, *Breitsohl* (C-400/98, Colect., p. I-0000).

(49) - Directiva 76/207/CEE do Conselho, de 9 de Fevereiro de 1976, relativa à concretização do princípio da igualdade de tratamento entre homens e mulheres no que se refere ao acesso ao emprego, à formação e promoção profissionais e às condições de trabalho (JO L 39, p. 40; EE 5 F2 p. 70).

(50) - V. acórdão de 2 de Agosto de 1993, *Marshall* (C-271/91, Colect., p. I-4367, n.º 31).

(51) - V. acórdão *Brasserie du Pêcheur*, já referido na nota 29, n.º 90.