

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

MACIEJ SZPUNAR

apresentadas em 8 de setembro de 2016 (1)

Processo C-344/15

National Roads Authority

contra

The Revenue Commissioners

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelos Appeal Commissioners (autoridade de recurso em matéria aduaneira e fiscal, Irlanda)]

«Reenvio prejudicial – Impostos – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 13.º, n.º 1 – Sujeitos passivos – Atividades ou operações exercidas por organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas – Construção e exploração de estradas portajadas – Distorções da concorrência»

Introdução

1. A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») às atividades dos organismos de direito público que as exerçam na qualidade de autoridades públicas pode parecer sem sentido. Com efeito, é causa de graves complicações administrativas, tendo para as finanças públicas apenas o resultado de uma transferência de fundos de uma conta para outra. No entanto, duas razões importantes militam em favor dessa tributação quando, por natureza, a atividade dos operadores públicos é semelhante a qualquer atividade económica.

2. Em primeiro lugar, o princípio da generalidade da tributação em sede de IVA exige que qualquer atividade económica seja, na medida do possível, sujeita a IVA. Em segundo lugar, surgem diversas distorções da concorrência se, não estando sujeitos a IVA, os organismos públicos exercem uma atividade sob o mesmo regime em que a exercem ou podem exercê-la os operadores privados (2).

3. Foi por essa razão que o legislador da União previu que as atividades exercidas pelos organismos públicos sejam tributadas quando a sua falta de tributação implique distorções da concorrência. Esse princípio já foi objeto de uma série de acórdãos do Tribunal de Justiça, mas continua a apresentar dificuldades práticas. O presente processo constitui uma oportunidade de ultrapassar algumas dessas dificuldades e de completar a jurisprudência atual.

Quadro jurídico

Direito da União

4. Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (3):

«Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às atividades referidas no Anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes.»

Direito irlandês

5. A disposição de direito irlandês que transpõe o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 e se aplicava à data dos factos no processo principal era o artigo 8.º, n.º 2ª, da Value Added Tax Act 1972 (Lei sobre o IVA de 1972), introduzido pelo artigo 117.º, n.º 1, alínea b), da Finance Act 2010 (Lei das Finanças de 2010).

6. A Nacional Roads Authority, recorrente no processo principal (a seguir «NRA»), foi constituída nos termos da Roads Act 1993 (Lei das Estradas de 1993) como autoridade pública independente encarregada da construção e da exploração da rede rodoviária pública nacional. Em virtude do artigo 17.º, n.º 1, dessa lei, a sua missão principal consiste em garantir a existência de uma rede de estradas nacionais segura e eficaz.

7. Em virtude dos artigos 56.º e 57.º da Lei das Estradas de 1993, a NRA, enquanto «autoridade rodoviária» para as estradas nacionais, tem o direito de instituir um sistema de portagens sobre certas estradas nacionais. O artigo 61.º dessa lei autoriza-a igualmente a adotar disposições de execução relativas ao sistema de estradas portajadas.

8. Em conformidade com o artigo 58.º da Lei das Estradas de 1993, a NRA pode cobrar portagens de montante igual ao fixado nas disposições de execução por si adotadas. Todavia, nos termos do artigo 63.º dessa Lei, a NRA pode, por meio de acordos, confiar a cobrança dessas portagens a terceiros. Esses acordos impõem igualmente aos terceiros obrigações relativamente à construção e manutenção da estrada portajada, ou ao financiamento da construção e da manutenção dessa estrada, bem como à exploração desta durante a vigência do acordo.

Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

9. A maior parte das estradas portajadas na Irlanda são geridas por operadores privados com base em acordos celebrados com a NRA. No entanto, duas dessas estradas, a saber, a Westlink Toll Road (autoestrada portajada Westlink) e o Dublin Tunnel (túnel de Dublin, que liga Dublin ao porto), são exploradas pela NRA, que cobram as respetivas portagens (4). Há que salientar que, até ao mês de agosto de 2008, a Westlink Toll Road era explorada por um operador privado com base num acordo celebrado com a NRA. Esse operador, no entanto, recusou suportar os custos da alteração do sistema de portagens, de modo que a NRA rescindiu o acordo e retomou a

exploração direta dessa estrada.

10. As portagens pagas pelos utilizadores das estradas, tanto as que são exploradas pelos operadores privados como as que são geridas pela NRA, são sujeitas a IVA. A NRA pediu, todavia, aos Revenue Commissioners (a autoridade fiscal competente) o reembolso, relativo aos meses de julho e agosto de 2010, do imposto respeitante às duas estradas nacionais que gere diretamente, sustentando que na sua qualidade de organismo de direito público, não é sujeito passivo de IVA em virtude das disposições que transpõem o artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Os Revenue Commissioners recusaram o reembolso do IVA, e a NRA interpôs recurso dessa decisão no órgão jurisdicional de reenvio.

11. Tendo dúvidas sobre a interpretação correta das disposições da Diretiva 2006/112, esse órgão jurisdicional suspendeu a instância e apresentou ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Se um organismo de direito público exerce uma atividade como a que consiste em conceder acesso a uma estrada mediante o pagamento de uma portagem e se no Estado-Membro existem entidades privadas que cobram portagens nas diferentes estradas portajadas, nos termos de um acordo celebrado com o organismo público acima referido ao abrigo das disposições nacionais, deve o artigo 13.º, [n.º 1,] segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho ser interpretado no sentido de que o organismo público em causa está em concorrência com aqueles operadores privados, pelo que o facto de não sujeitar a imposto o organismo público pode conduzir a uma distorção significativa da concorrência, não obstante o facto a) de que não existe nem poderá existir concorrência real entre o organismo público e os operadores privados em causa e b) de que não existe nenhuma prova de que há uma possibilidade realista de um qualquer operador privado entrar no mercado para construir e explorar uma estrada portajada que iria concorrer com a estrada portajada explorada pelo organismo público?

2) No caso de não existir nenhuma presunção, que critério deve ser adotado para determinar se existe uma distorção significativa da concorrência na aceção do artigo 13.º, [n.º 1], segundo parágrafo, da Diretiva do Conselho 2006/112/CE?»

12. O pedido prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 6 de julho de 2015. As partes no processo principal e a Comissão, apresentaram observações escritas. Essas mesmas partes, tal como os Governos alemão e polaco, estiveram representados na audiência em 25 de maio de 2016.

Análise

13. No presente processo, há que analisar conjuntamente as questões prejudiciais, que se baseiam na hipótese explicitamente referida pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua decisão, segundo a qual, ao cobrar portagens rodoviárias, a NRA atua na qualidade de autoridade pública na aceção do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112. O órgão jurisdicional de reenvio entende, desse modo, que a NRA só pode ser considerada eventualmente como sujeito passivo na medida em que a não tributação da sua atividade conduziria a distorções da concorrência de uma certa importância. O órgão jurisdicional de reenvio pediu ao Tribunal de Justiça para interpretar o artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, porque supôs que era aplicável o artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da referida diretiva. Todavia, não estou inteiramente convencido de que a hipótese do órgão jurisdicional de reenvio seja fundada. Parece-me também útil consagrar algumas observações preliminares a essa questão (5).

A cobrança de portagens rodoviárias como atividade exercida por uma autoridade pública

14. Em conformidade com o artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, os organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam «na qualidade de autoridades públicas». Portanto, coloca-se a questão de saber se, ao cobrar as portagens ligadas à utilização de estradas públicas, os organismos como a NRA atuam na qualidade de autoridades públicas.

15. Parece evidente que o facto de garantir a existência e o funcionamento de infraestruturas públicas apropriadas, tais como as infraestruturas rodoviárias, é uma missão dos poderes públicos, de modo que os organismos encarregados da realização dessa missão atuam na qualidade de autoridades públicas. O Tribunal de Justiça considerou, aliás, numa série de acórdãos, que a colocação à disposição de uma infraestrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção das disposições do direito da União relativas ao IVA (6). Isso explica-se designadamente pelo facto de que, quando essas portagens são cobradas pela utilização de certas partes de estradas, e não, de um modo geral, pela utilização do conjunto da rede viária do país, ou pelo conjunto das estradas de uma certa categoria, se trata de estradas de um nível elevado (por exemplo, autoestradas) ou que apresentam um traçado específico (por exemplo, túneis ou pontes de grande comprimento). Nesses casos, existe em regra igualmente uma alternativa que permite chegar ao mesmo destino por estradas gratuitas. A colocação à disposição de tal estrada já não se enquadra na missão dos poderes públicos que consiste em assegurar uma infraestrutura rodoviária e assemelha-se a um serviço de natureza comercial (7).

16. Nesses mesmos acórdãos, o Tribunal de Justiça rejeitou, todavia, a tese da Comissão segundo a qual o conceito de autoridade pública na aceção do atual artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 (8) é de interpretação estrita, ou seja, limitada às funções da autoridade pública, o que exclui a atividade de colocação à disposição de uma infraestrutura rodoviária mediante o pagamento de uma portagem (9). Esta posição do Tribunal de Justiça é compreensível tendo em consideração que, em conformidade com as disposições do direito da União em matéria de IVA, os sujeitos passivos são as pessoas que exerçam uma atividade económica (10). O artigo 13.º da Diretiva 2006/112 também só afasta da tributação atividades de carácter económico, porque a exclusão de uma atividade não económica não teria nenhum sentido (11).

17. O Tribunal de Justiça recordou que, nos termos da sua jurisprudência, as atividades exercidas na qualidade de autoridades públicas são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados (12).

18. Ao rejeitar a tese da Comissão, o Tribunal de Justiça admitiu implicitamente que a cobrança de portagens rodoviárias pode ser considerada quer como uma atividade de uma autoridade pública quer como uma atividade económica de operadores privados, mesmo nos Estados onde coexistem esses dois sistemas de cobrança das portagens (13). Todavia, não entendo que seja necessário concluir desses acórdãos que um organismo público que cobra portagens rodoviárias atua sempre na qualidade de autoridade pública no sentido do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112.

19. Os acórdãos citados foram proferidos em processos relativos a incumprimentos das obrigações que incumbem a um Estado-Membro. Tal como julgou o Tribunal de Justiça, nesses processos, a Comissão não demonstrou, nem mesmo tentou demonstrar, que os organismos públicos que, nos vários Estados-Membros demandados, exploram uma infraestrutura rodoviária sujeita a portagem atuam nas mesmas condições que um operador económico privado (14). Nessa situação, tendo em conta o carácter contraditório do processo de incumprimento, o Tribunal

de Justiça não tinha outra possibilidade senão a de declarar que os Estados-Membros demandados não violaram as obrigações que lhes incumbem em virtude dos Tratados ao não sujeitar ao IVA as portagens cobradas pelos organismos públicos.

20. Isso não significa, todavia, em meu entender, que o atual artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 deva ser interpretado no sentido de que os organismos públicos que cobram portagens rodoviárias atuam sempre na qualidade de autoridades públicas. Essa questão exige uma análise individual, caso a caso, aplicando o critério que referi no n.º 17 das presentes conclusões. Recordo que, segundo esse critério, há que determinar se os organismos públicos atuam no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, ou segundo regras gerais que se aplicam ou podem igualmente aplicar-se aos operadores privados.

21. Regressando ao presente processo, compete aos órgãos jurisdicionais nacionais decidir se um organismo público que cobra portagens rodoviárias atua unicamente com base em disposições que lhe são próprias ou igualmente segundo os princípios gerais. Todavia, pretendo chamar a atenção para os pontos seguintes.

22. Tal como resulta das indicações constantes do despacho de reenvio, a NRA foi constituída com base na Lei das Estradas de 1993, que define igualmente as regras do seu funcionamento. Em conformidade com as disposições da referida lei, a NRA é autorizada a instituir um sistema de portagens nas estradas nacionais que explora. Também é autorizada a adotar disposições de execução relativas ao funcionamento desse sistema de portagens. A própria NRA pode cobrar essas portagens ou confiar a respetiva cobrança a um operador privado (15).

23. Assim, poderia parecer que, ao cobrar portagens rodoviárias, a NRA atua no quadro do regime jurídico que lhe é próprio, constituído indubitavelmente pelas disposições da Lei das Estradas de 1993. Há que recordar que os operadores privados que exploram as estradas pagas com base em acordos celebrados com a NRA atuam igualmente com base nessa mesma lei, bem como nas disposições de execução adotadas pela NRA. Tal como os operadores privados, a NRA, ao cobrar essas portagens, está igualmente vinculada pelas suas próprias disposições de execução que regulam o sistema de portagens em causa (ou seja, o sistema de portagens aplicável ao troço considerado de estrada nacional).

24. Portanto, não está excluído que a NRA só atua na qualidade de autoridade pública ao decidir sobre a introdução de um sistema de portagens num certo troço rodoviário e adota disposições de execução relativas a esse sistema, mas que atua em contrapartida segundo as mesmas regras que um operador privado ao cobrar as referidas portagens. Em tal situação, a exclusão prevista no artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 não é aplicável. Entendo que o órgão jurisdicional de reenvio deveria reanalisar, à luz das considerações acima referidas, a sua hipótese segundo a qual a NRA, ao cobrar portagens rodoviárias, atua na qualidade de autoridade pública e, desse modo, é submetida à referida exclusão. Se, em consequência dessa nova análise, o órgão jurisdicional de reenvio concluir que a NRA só atua na qualidade de autoridade pública quando cobra portagens, as questões prejudiciais no presente processo ficam sem objeto.

Quanto às questões prejudiciais

25. Com as questões prejudiciais apresentadas no presente processo, e que há que analisar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, quando em virtude do direito nacional do Estado-Membro, as portagens podem ser e são efetivamente cobradas, tanto pelos organismos de direito público como por operadores privados, os organismos de direito público devem ser considerados sujeitos passivos de IVA em razão das distorções da

concorrência de uma certa importância, ainda que não exista nenhuma possibilidade real de concorrência direta entre as estradas nas quais o organismo de direito público cobra as portagens e as estradas em que são cobradas pelo operador privado.

26. A fim de proceder à interpretação correta do artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, há que enquadrar essa disposição no sistema comum do IVA. Em conformidade com o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, dessa diretiva, entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma atividade económica. Recordo que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça (16), a colocação à disposição de uma infraestrutura rodoviária por meio de portagem constitui uma atividade económica. O operador que exerce essa atividade é, portanto, em princípio, um sujeito passivo. O artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 impõe todavia que não sejam considerados sujeitos passivos os organismos de direito público que atuem na qualidade de autoridades públicas. Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça acima referida (17), uma atividade exercida por um organismo público na qualidade de autoridade pública é uma atividade desenvolvida no âmbito do regime jurídico que lhe é próprio. Essa exclusão é, portanto, baseada na hipótese segundo a qual o operador público exerce a sua atividade em virtude de uma espécie de monopólio: como essa atividade é regulada pelas disposições que são próprias a esse organismo, não pode, em princípio, ser exercida por outros operadores, designadamente privados. Nesse caso, não há risco de distorções da concorrência, porque a concorrência está, em princípio, excluída.

27. O artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 vem, todavia, limitar a regra prevista no primeiro parágrafo dessa disposição, impondo o regresso ao princípio geral da tributação da atividade económica, quando a não tributação da atividade exercida pelo organismo de direito público conduza a distorções da concorrência de uma certa importância. Logicamente, o segundo parágrafo deve aplicar-se quando a atividade do organismo público, apesar de ser exercida no âmbito jurídico que lhe é próprio, não tem caráter de monopólio, e pode portanto ser exercida por outros operadores, designadamente privados. A presunção da falta de distorções da concorrência não é, com efeito, aplicável nesse caso.

28. Segundo essa lógica, o Tribunal de Justiça decidiu, em Grande Secção, que, no caso da colocação à disposição a título oneroso de lugares de estacionamento por organismos de direito público, as distorções de concorrência significativas às quais pode conduzir a não sujeição dos organismos de direito público devem ser avaliadas por referência à atividade em causa, enquanto tal, e não a um mercado local em particular e à probabilidade de aí surgirem efetivamente distorções da concorrência (18).

29. O Tribunal de Justiça decidiu assim por duas razões. Em primeiro lugar, o atual artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado à luz do terceiro parágrafo dessa mesma disposição. Este parágrafo prevê que, em qualquer caso, os organismos públicos devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às atividades referidas no Anexo I da Diretiva, independentemente das distorções da concorrência que possam ou não surgir na prática no mercado em questão. O atual artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 também deve ser interpretado por analogia, no sentido de que se refere ao tipo de atividade enquanto tal, e não às situações nos diferentes mercados (19).

30. Em segundo lugar, os princípios da neutralidade do IVA e da segurança jurídica opõem-se igualmente, segundo o Tribunal de Justiça, a uma interpretação do atual artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 segundo a qual a possibilidade de surgirem distorções da concorrência deve ser avaliada em função da situação do mercado em questão. Tal interpretação conduz, com efeito, não apenas a dar um tratamento diferente aos organismos

públicos e aos operadores privados, mas também aos organismos públicos entre si, porque, para um mesmo tipo de atividade, alguns podem ser considerados sujeitos passivos e outros não. Daí resulta uma violação do princípio da neutralidade do IVA (20). Além disso, tal interpretação exige que se proceda a análises económicas complexas em diferentes mercados, cujos resultados poderiam aliás variar no tempo, o que violaria o princípio da segurança jurídica (21).

31. Contrariamente ao que sustenta a NRA nas suas observações escritas no presente processo, entendo que essa declaração do Tribunal de Justiça deve ser interpretada no sentido de que estabelece uma presunção de existência de distorções da concorrência. O Tribunal de Justiça julgou expressamente que o atual artigo 13.º, n.º 1, terceiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 se baseia numa presunção de existência de distorções da concorrência quando os organismos públicos exercem uma das categorias de atividades enumeradas no atual Anexo I da Diretiva (22). O Tribunal de Justiça indicou, em seguida, que podem existir, nos diferentes Estados-Membros, outras categorias de atividades que, não sendo mencionadas no Anexo da Diretiva, são exercidas tanto por organismos públicos como por operadores privados. É a essas atividades que se aplica o atual artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 (23). Enfim, o Tribunal de Justiça verificou que essas duas disposições obedecem à mesma lógica (24).

32. Em minha opinião, esse raciocínio do Tribunal de Justiça só pode ser interpretado no sentido de que se, no direito nacional do Estado-Membro, um certo tipo de atividade é exercida por um organismo de direito público no âmbito jurídico que lhe é próprio, mas, concomitantemente, essa mesma atividade também é ou pode ser exercida por operadores privados em virtude de regras gerais, há que presumir a existência de distorções da concorrência, independentemente da situação efetiva do mercado em causa. Isso exige que os organismos de direito público sejam considerados sujeitos passivos relativamente a esse tipo de atividades em virtude do artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112.

33. O Tribunal de Justiça baseou o seu acórdão acima referido numa análise das disposições do direito da União relativas à tributação das atividades exercidas por organismos de direito público, e não em função da atividade específica concreta a que esse processo dizia respeito, a saber, a colocação à disposição a título oneroso de lugares de estacionamento. Portanto, não vejo nenhuma razão para não estender essa linha jurisprudencial a outros tipos de atividades, por exemplo, as que consistem na colocação à disposição de uma infraestrutura rodoviária mediante o pagamento de portagem. Se tal atividade é exercida exclusivamente por um organismo ou organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, ou seja, em virtude de um monopólio, não há qualquer risco de surgirem distorções da concorrência. Os organismos públicos que exercem essa atividade não devem, portanto, ser considerados sujeitos passivos. Em contrapartida, quando, como no caso da Irlanda, as portagens podem ser cobradas igualmente pelos operadores privados, essa atividade não se enquadra no monopólio de um organismo público, de forma que há que presumir a existência de distorções da concorrência, e, portanto, há que sujeitar igualmente ao IVA as operações efetuadas pelos organismos de direito público. A este respeito, não importa que as estradas nas quais as portagens são cobradas pelos organismos públicos não estejam numa relação de concorrência com as estradas nas quais essas portagens são cobradas por operadores privados. O aspeto essencial reside, com efeito, no tipo de atividade exercida, e não na situação que caracteriza o mercado em questão, isto é, o troço de estrada em causa ou as estradas que ligam certas localidades.

34. Algumas das considerações às quais se referiu o Tribunal de Justiça nesse acórdão, proferido num processo relativo a serviços de colocação à disposição a título oneroso de lugares de estacionamento em muitas autarquias do Reino Unido, podem evidentemente ser menos pertinentes no presente processo, que diz respeito à colocação à disposição a título oneroso de uma infraestrutura rodoviária por um organismo cujas competências se estendem a todo o país.

Em primeiro lugar, não existe com efeito nenhum problema de diferença de tratamento relativamente a diversos organismos públicos, porque tais organismos, na qualidade de autoridades centrais, são por definição únicos. Em segundo lugar, a questão da análise da existência ou inexistência de distorções da concorrência parece ser menos complexa no que respeita a um troço de estrada que no caso de lugares de estacionamento. A decisão de tributar ou não a colocação à disposição de uma infraestrutura rodoviária pode, portanto, ser menos delicada do ponto de vista da segurança jurídica.

35. Por outro lado, no entanto, a interpretação das disposições do direito da União não pode ser subordinada à estrutura das autoridades públicas nos diferentes Estados-Membros, mas deve ser universal, suscetível de ser aplicada em todo o território da União. Ora, não está excluído que as mesmas dificuldades que foram indicadas pelo Tribunal de Justiça no que respeita à colocação à disposição de lugares de estacionamento surjam igualmente nalguns Estados-Membros a propósito da colocação à disposição de uma infraestrutura rodoviária. Acresce que as discussões desenvolvidas no presente processo a respeito da questão de saber se e em que medida o troço da estrada portajada designado como Westlink Toll Road, que constitui uma parte da circular oeste de Dublin, faz concorrência à circular a leste dessa cidade, demonstram que, mesmo no que respeita a uma infraestrutura rodoviária, a análise de potenciais distorções da concorrência nem sempre é simples e evidente.

36. Um argumento adicional milita, no entanto, em minha opinião, em favor de uma interpretação do artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 segundo a qual a existência de distorções da concorrência deve ser apreciada em função do tipo de atividades em causa e não da situação do mercado considerado.

37. Na sua decisão, o órgão jurisdicional de reenvio julgou impossível na prática a existência de concorrência entre os troços de estradas nos quais as portagens são cobradas pela NRA e outros, já existentes ou futuros, nos quais as portagens podem eventualmente ser cobradas por operadores privados. Ao efetuar essa verificação, o órgão jurisdicional de reenvio teve apenas em conta a concorrência que pode existir entre as estradas do ponto de vista dos seus utilizadores, e concluiu que esse tipo de concorrência não estava em causa. Esta conclusão justifica-se evidentemente nessa perspetiva, porque um condutor que deseje deslocar-se de um ponto A para um ponto B não irá ao ponto C apenas pelo facto de pagar menos portagens.

38. Os operadores privados que colocam à disposição infraestruturas rodoviárias em contrapartida de uma portagem são, todavia, prestadores não só no que se refere aos utilizadores dessas estradas, mas também às autoridades públicas como a NRA na Irlanda, que lhes confiam essa missão. A infraestrutura rodoviária é com efeito uma infraestrutura pública, cuja construção e manutenção competem às autoridades públicas. Essas autoridades podem confiar a execução dessas missões a operadores privados em contrapartida do direito de cobrar portagens aos utilizadores. Nessa situação, os operadores privados apresentam-se como prestadores de serviços no que respeita às autoridades públicas. É irrelevante que a remuneração desse serviço não tenha o carácter de um preço fixado antecipadamente, mas revista a forma de um direito a cobrar uma portagem.

39. A decisão de confiar a exploração de um troço de estrada paga a um operador privado depende de uma série de fatores diversos. Um desses fatores é incontestavelmente o montante da portagem que o operador privado poderá vir a cobrar. Por outro lado, do ponto de vista desse operador privado, o montante das portagens suscetíveis de serem cobradas constitui igualmente um dos principais fatores da decisão de assumir a atividade, porque é o fator que determina a sua rentabilidade.

40. Quando a autoridade pública tem simultaneamente a opção de confiar a exploração de

uma estrada e a cobrança das portagens a um operador privado e de exercer ela própria essa atividade, encontra-se automaticamente numa relação de concorrência com os operadores privados que poderiam igualmente exercê-la. Nessa situação, a não tributação da atividade exercida por um organismo público, acompanhada da tributação dessa mesma atividade no caso de ser exercida por um operador privado, conduz inevitavelmente a distorções da concorrência. Com portagens equivalentes para os utilizadores, a atividade será com efeito mais rentável se for exercida pelo organismo público que por um operador privado, que terá de deduzir o montante do IVA devido ao Estado das portagens cobradas aos utilizadores. Esta diferença de rentabilidade não pode deixar de ter incidência na decisão da autoridade pública de confiar a exploração da estrada a um operador privado, o que basta para verificar a existência de distorções da concorrência.

41. Esta conclusão é tanto mais fundada quanto a autoridade pública, que pode tomar a decisão de eventualmente conceder ao organismo privado a exploração da estrada e a cobrança das portagens, pode, como é o caso da NRA, determinar o montante máximo das referidas portagens para os utilizadores. Nesse caso, os organismos privados encontram-se evidentemente numa situação menos favorável, porque as portagens que cobram e cujo montante é limitado antecipadamente lhes servem para cobrir, além dos seus custos e do lucro que lhe cabe, o pagamento do IVA.

42. Esta análise responde ao argumento que o Governo polaco suscitou no decurso da audiência e que se refere ao carácter puramente teórico da possibilidade de um operador privado entrar num mercado do tipo de um mercado de serviços de colocação à disposição de uma infraestrutura rodoviária mediante o pagamento de portagem, porque essa entrada depende de uma decisão da autoridade pública. É precisamente a situação na qual surgem distorções da concorrência que justificam a aplicação do artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, porque essa autoridade pública toma a decisão de autorizar a presença no mercado dos operadores privados, exercendo ela própria uma atividade nesse mesmo mercado, mas em condições diferentes, porque não é sujeito passivo.

43. Esta conclusão também não é posta em causa pelo argumento suscitado pela NRA na audiência e defendido pelo Governo alemão, segundo o qual a cobrança de portagens por um organismo público que atua na qualidade de autoridade pública prossegue objetivos diferentes da mera realização de um lucro, como o de limitar o trânsito num certo troço ou o de o desviar para outra estrada. Este argumento, aliás, contraria a alegação relativa à total falta de concorrência entre diferentes troços de estrada.

44. Em primeiro lugar, subordinar a tributação ou a não tributação de uma atividade exercida por um organismo público ao objetivo prosseguido por essa atividade seria absolutamente contrário ao princípio de segurança jurídica. A instituição de portagens pode efetivamente prosseguir diversos objetivos. Trata-se por vezes de limitar o trânsito, por vezes de transferir os custos de construção de estradas para um operador privado em contrapartida do direito de cobrar em seguida portagens nessa estrada, ou ainda de libertar recursos para a construção e a manutenção de outras estradas públicas. Esses objetivos podem ser prosseguidos separadamente ou em conjunto, e podem variar ao longo do tempo, quando por exemplo os custos de construção da estrada são amortizados mas continua a ser cobrada portagem nessa estrada. Não se trata, portanto, de um critério que permita determinar com certeza e *a priori* se uma atividade deve ser submetida a tributação.

45. Em segundo lugar, a prossecução de outros objetivos que não a mera obtenção de receitas não exclui que um operador privado seja encarregado de cobrar as portagens. Definitivamente, é indiferente para o utilizador de uma estrada saber quem cobra a portagem

nessa estrada. Portanto, é possível obter o comportamento desejado da parte dos utilizadores da estrada independentemente do organismo que cobra a portagem.

46. Finalmente, em terceiro lugar, em conformidade com o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça uma atividade económica «seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade». Estando assente que, como sabemos (25), a colocação à disposição de uma infraestrutura rodoviária mediante o pagamento de portagem é uma atividade económica na aceção dessa disposição, a finalidade e os resultados dessa atividade não constituem um critério apropriado de diferenciação para determinar se o operador que exerce essa atividade deve ser considerado sujeito passivo.

47. Entendo portanto que, sempre que, em conformidade com a legislação nacional, o organismo de direito público pode confiar o exercício de uma certa atividade a operadores privados, podendo efetuarla ele mesmo, há que presumir a existência de uma distorção de concorrência se essa atividade não for tributada quando exercida pelo organismo público mas o for quando efetuada pelo operador privado.

48. Isso não significa, como sugeriu o Governo alemão na audiência, que, nessa hipótese, qualquer atividade das autoridades públicas exercida a título oneroso deva ser tributada porque poderia teoricamente ser confiada a operadores privados. O Tribunal de Justiça julgou, é certo, ao apreciar a possibilidade de distorções da concorrência, que há que ter em consideração não só a concorrência atual, mas também a concorrência potencial (26). O Tribunal de Justiça precisou, no entanto, que a possibilidade puramente teórica de um operador privado exercer uma atividade não pode ser equiparada à existência de uma concorrência potencial, mas que essa possibilidade deve ser real e não puramente hipotética (27).

49. Há que interpretar esse princípio conjuntamente com o princípio segundo o qual a existência de distorções da concorrência deve ser analisada do ponto de vista do tipo de atividade em causa, e não da situação no mercado local. Se, portanto, como é o caso por exemplo na Alemanha, as portagens são cobradas exclusivamente pelas autoridades públicas (ou em seu nome e por sua conta), não há nenhuma possibilidade real de os operadores privados exercerem essa atividade, de modo que nem sequer existe concorrência potencial, e portanto nenhuma possibilidade de esta ser objeto de distorções. Em contrapartida, quando, como é caso na Irlanda, não só a legislação prevê a possibilidade de confiar a cobrança das portagens a operadores privados, mas esse é igualmente na prática o caso mais frequente, porque a NRA só cobra portagens a título excepcional, em dois troços, é evidente, em minha opinião, que a possibilidade de os operadores privados exercerem essa atividade não pode ser considerada puramente teórica.

50. O artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 exige além disso que as distorções da concorrência provocadas pela não tributação da atividade do organismo público sejam de uma certa importância. Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, há que interpretar essa expressão por analogia com as disposições do artigo 13.º, n.º 1, terceiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, no sentido de que a não sujeição ao IVA dos organismos públicos só pode ser admitida no caso de só conduzir a distorções de concorrência insignificantes (28).

51. A apreciação da questão de saber se as distorções da concorrência no caso presente são ou não insignificantes é uma questão de facto que compete evidentemente às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais apreciar. Sublinho simplesmente que a verificação do carácter insignificante das distorções da concorrência não torna a pôr em causa a presunção da existência de tais distorções, mas permite simplesmente não tributar a atividade do organismo público, *apesar* dessas distorções.

Conclusão

52. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões prejudiciais apresentadas pelos Appeal Commissioners (autoridade de recurso em matéria aduaneira e fiscal, Irlanda):

O artigo 13.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que quando, em aplicação da legislação nacional do Estado-Membro, as portagens podem ser e efetivamente são cobradas tanto por organismos de direito público como por operadores privados, os organismos de direito público devem ser considerados sujeitos passivos de IVA em razão de distorções da concorrência de uma certa importância, mesmo que não exista possibilidade real de concorrência direta entre as estradas nas quais as portagens são cobradas pelo organismo de direito público e as estradas nas quais são cobradas pelo operador privado.

1 – Língua original: polaco.

2 – V. as conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Geemente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, n.os 22 a 27).

3 – JO 2006, L 347, p. 1.

4 – Tal como resulta do pedido prejudicial, a NRA confiou a empresas terceiras as operações técnicas ligadas à cobrança das portagens, mas as modalidades são diferentes nos casos de acordos de exploração celebrados com base no artigo 63.º da Lei das Estradas de 1993, e as receitas resultantes são pagas na conta da NRA.

5 – Há que esclarecer ainda que a aplicação no processo principal do artigo 13.º, n.º 1, terceiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 está excluída, porque a cobrança de portagens não é abrangida nos tipos de atividades mencionadas no Anexo I dessa diretiva. Designadamente, não entra no âmbito do transporte de bens e do transporte de pessoas (n.os 3 e 5, Anexo I) – v. acórdão de 12 de setembro de 2000, Comissão/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, n.º 4).

6 – V. acórdãos de 12 de setembro de 2000, Comissão/França (C-276/97, EU:C:2000:424, n.º 36); Comissão/Irlanda (C-358/97, EU:C:2000:425, n.º 34); Comissão/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426, n.º 46), e Comissão/Países Baixos (C-408/97, EU:C:2000:427, n.º 30).

7 – V., no mesmo sentido, conclusões do advogado-geral S. Alber no processo Comissão/Países Baixos (C-408/97, EU:C:2000:43, n.º 52).

8 – Os acórdãos citados foram proferidos com base na Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas ao impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1). O artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva correspondia ao artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

- 9 – V. acórdãos de 12 de setembro de 2000, Comissão/França (C?276/97, EU:C:2000:424, n.º 41); Comissão/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425, n.º 39); Comissão/Reino Unido (C?359/97, EU:C:2000:426, n.º 51), e Comissão/Países Baixos (C?408/97, EU:C:2000:427, n.º 36).
- 10 – V. artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.
- 11 – V. acórdão de 16 de julho de 2009, Comissão/Irlanda (C?554/07, não publicado na Coletânea, EU:C:2009:464, n.º 40 e jurisprudência citada).
- 12 – V. acórdãos de 12 de setembro de 2000, Comissão/França (C?276/97, EU:C:2000:424, n.º 40); Comissão/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425, n.º 38); Comissão/Reino Unido (C?359/97, EU:C:2000:426, n.º 50), e Comissão/Países Baixos (C?408/97, EU:C:2000:427, n.º 35).
- 13 – V., designadamente, acórdão de 12 de setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C?359/97, EU:C:2000:426, n.os 56 e 57).
- 14 – V. acórdãos de 12 de setembro de 2000, Comissão/França (C?276/97, EU:C:2000:424, n.º 42); Comissão/Irlanda (C?358/97, EU:C:2000:425, n.º 40); Comissão/Reino Unido (C?359/97, EU:C:2000:426, n.º 52), e Comissão/Países Baixos (C?408/97, EU:C:2000:427, n.º 37).
- 15 – V. n.os 6 a 8 das presentes conclusões.
- 16 – V. n.º 15 das presentes conclusões.
- 17 – V. n.º 17 das presentes conclusões.
- 18 – Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.os 31 a 40 e n.º 1 do dispositivo).
- 19 – Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.os 38 a 40).
- 20 – Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.os 42 a 45).
- 21 – Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.os 47 a 51).
- 22 – Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.º 35).
- 23 – Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.os 36 e 37).
- 24 – Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.º 38). V. igualmente conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro no processo Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:345, n.os 18 e 19).
- 25 – V. n.º 15 das presentes conclusões e a jurisprudência aí citada.
- 26 – Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C?288/07, EU:C:2008:505, n.os 60 a 63).
- 27 – Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C?288/07,

EU:C:2008:505, n.º 64).

28 – Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 76 e n.º 3 do dispositivo).