CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL SIEGBERT ALBER

apresentadas em 27 de Janeiro de 2000 *

I — Introdução

1. A presente acção por incumprimento destina-se a obter a declaração pelo Tribunal de Justiça de que, ao não sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado as portagens cobradas pela utilização de infra-estruturas rodoviárias, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE [1].

2. Em 1989, ainda eram cobradas portagens, nos Países Baixos, aos utentes de duas pontes e um túnel. Nos termos do disposto na legislação neerlandesa em vigor nessa altura, a essas portagens não se aplicava o imposto sobre o valor acrescentado. Quando foi intentada a acção, só se cobrava portagem pela utilização de um túnel, no caso concreto, o túnel de Dordtse Kil. A portagem cobrada pela utilização deste túnel também não estava sujeita ao IVA. Todavia, como a Comissão sustentava que a não cobrança do imposto sobre o valor acrescentado constituía uma infracção ao direito comunitário, as autoridades neerlandesas calcularam o montante que adviria da cobrança do imposto sobre o valor acrescentado na matéria e entregaram à Comissão, a título de recursos próprios das Comunidades, as contribuições correspondentes. Estes pagamentos foram, porém, efectuados sem prejuízo da solução a encontrar nos pontos controvertidos e, em relação às portagens cobradas entre os anos de 1981 e 1998, ascenderam, no total, a 70 000 NGL.

II — Processo pré-contencioso

3. Por carta de 3 de Dezembro de 1985, a Comissão solicitou ao Governo neerlandês informações sobre a cobrança do IVA nas portagens cobradas pela utilização das infra-estruturas rodoviárias (designadamente auto-estradas, pontes, túneis e comportas), o qual respondeu por carta de 8 de Julho de 1986.

* Língua original: alemão.

1 — Neste contexto, a Comissão intentou acções por incumprimento, com os mesmos fundamentos, contra a República Francesa, a Irlanda, o Reino Unido e a República Helénica. Estas acções constam dos processos C-276/97, C-358/97, C-359/97 e C-260/98.
Diferentemente dos outros Estados-Membros demandados nas acções por incumprimento, o Reino dos Países Baixos colocou à disposição da Comissão os montantes correspondentes de recursos próprios, mas sem prejuízo da solução a encontrar para as questões controvertidas.
Nos Estados-Membros não demandados em acções por incumprimento ou não são devidas portagens, ou é aplicado o imposto sobre o valor acrescentado.
Dado que o Reino de Espanha aplica uma taxa reduzida, a Comissão intentou também uma acção por incumprimento contra este Estado-Membro (C-83/99).

4. Em 20 de Abril de 1988, a Comissão enviou uma notificação de incumprimento, considerando nesta carta que, ao não sujeitar ao IVA as portagens cobradas como contrapartida da utilização de infra-estruturas, o Reino dos Países Baixos violava o disposto nos artigos 2.° e 4.°, n.^{os} 1, 2 e 5, da Sexta Directiva IVA.

5. Considerando que a sua carta de notificação não tinha tido resposta, a Comissão enviou, em 19 de Outubro de 1989, um primeiro parecer fundamentado. Concluiu que, ao não sujeitar as portagens ao imposto sobre o valor acrescentado, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado que institui a Comunidade Europeia.

6. Por carta de 8 de Dezembro de 1989, o Governo neerlandês informou a Comissão de que tinha respondido à sua carta de notificação por carta de 5 de Julho de 1988.

7. Considerando que o incumprimento não cessara, a Comissão dirigiu-lhe, em 23 de Dezembro de 1996, um parecer fundamentado complementar, onde reiterava as acusações anteriormente formuladas.

8. O Governo neerlandês respondeu a este parecer por carta de 27 de Fevereiro de 1997.

9. Por petição entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 4 de Dezembro de 1997, a Comissão intentou uma acção, nos termos do artigo 169.° do Tratado CE (actual artigo 226.° CE), na qual conclui pedindo que o Tribunal se digne:

1) declarar que, ao não sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado as portagens cobradas pela utilização de infra-estruturas rodoviárias como contrapartida do serviço prestado aos utentes, contrariando o disposto nos artigos 2.° e 4.° da Sexta Directiva 77/388/CEE, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE;

2) condenar o Reino dos Países Baixos nas despesas.

10. O Governo neerlandês conclui pedindo que o Tribunal se digne:

1) julgar a acção improcedente;

2) condenar a Comissão nas despesas.

III — Enquadramento jurídico

Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme [2] (a seguir «Sexta Directiva» ou «directiva»).

11. Nos termos do artigo 2.° da directiva:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

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

...»

12. Nos termos do artigo 4.°, n.os 1, 2 e 5, da directiva:

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

2. As actividades económicas referidas no n.° 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.

3...

4...

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

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

mesmas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

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

As entidades acima referidas serão sempre consideradas sujeitos passivos, designadamente no que se refere às operações enumeradas no Anexo D [3], desde que as mesmas não sejam insignificantes.

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

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

4 — O artigo 13.º, A, refere dezassete isenções relativas a determinadas actividades de interesse geral. Assim, estão designadamente isentas do imposto as prestações de serviços efectuadas pelos serviços públicos postais; a hospitalização e a assistência médica; as prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social ou com a protecção da infância e da juventude; as fornecidas aos seus membros por organismos sem fins lucrativos que prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica, bem como as actividades dos organismos públicos de radiotelevisão que não tenham carácter comercial.
Do artigo 13.º, B, constam outras isenções relativas às operações de seguro e resseguro, a certas actividades no domínio do crédito e à locação de bens imóveis, com excepção de quatro tipos de locação.

IV — Argumentos das partes

13. A Comissão salienta que o Reino dos Países Baixos reconheceu na resposta à carta de notificação de incumprimento (de 8 de Dezembro de 1989) que, naquela data, havia duas pontes e um túnel sujeitos a portagem sobre a qual não incidia IVA. Além disso, na resposta ao parecer fundamentado complementar (de 27 Fevereiro 1997), as autoridades neerlandesas referem que as infra-estruturas com portagem ficaram reduzidas só a um túnel e que sobre esta portagem não incidia IVA.

14. Para a Comissão, no caso em apreço, a colocação à disposição da infra-estrutura mediante o pagamento de uma portagem constitui uma actividade económica. Dado que a incidência sobre uma operação depende da natureza das actividades e não da forma jurídica escolhida, a tomada em consideração da realidade económica constitui um critério fundamental para aplicar o sistema comum de IVA. O alcance do conceito de prestação de serviços passível de imposto também não pode ser determinado segundo o critério das ordens jurídicas dos Estados-Membros, sob pena de se comprometer a uniformidade e a neutralidade na aplicação do IVA.

15. Há que analisar a actividade económica em causa de modo objectivo, independentemente das suas finalidades e dos seus resultados. No caso em apreço, há um nexo directo entre o serviço prestado e a sua contrapartida. Por um lado, só alguns troços estão sujeitos a portagem e, por

outro, o seu montante constitui a contrapartida da utilização da infra-estrutura em causa.

16. O mero facto de incumbir essencialmente aos poderes públicos a criação de infra-estruturas não significa que a sua colocação à disposição seja efectuada pelos poderes públicos na qualidade de autoridade pública.

17. A Comissão observa que a sujeição dos organismos de direito público ao IVA constitui a regra no âmbito da Sexta Directiva. Assim, o artigo 4.°, n.° 5, deve ser interpretado restritivamente. O artigos 13.° e 28.° da Sexta Directiva contêm derrogações expressas em relação às actividades exercidas por organismos de direito público. Outras isenções devem, portanto, ser interpretadas restritivamente. A Comissão considera que este ponto de vista se baseia no carácter geral do sistema comunitário do IVA.

18. Para a Comissão, a regra da não sujeição do artigo 4.°, n.° 5, só se aplica se a actividade em causa for exercida pelo organismo público na qualidade de autoridade pública, o que não sucede no caso em apreço.

19. É verdade que a concepção e construção das infra-estruturas rodoviárias, tais como pontes e túneis, constituem actos de soberania. Todavia, a sua exploração é uma actividade fundamentalmente diferente. O facto de, nos Países Baixos, nem todas as estradas, pontes e túneis estarem sujeitas a portagem demonstra bem que a cobrança de uma portagem não é de modo algum uma consequência da missão da autoridade pública. Este aspecto económico é claramente demonstrado pela alternativa que, no caso em apreço, o túnel sujeito a portagem representa em relação à rede rodoviária normal.

20. Para a Comissão, a colocação de uma infra-estrutura rodoviária à disposição dos utentes, a título oneroso, é comparável ao fornecimento de gás, água, ou electricidade, que não beneficia de nenhuma isenção.

21. Para responder à questão de saber se um organismo público age na qualidade de autoridade pública, é determinante que a actividade em causa se inclua na sua missão específica de autoridade pública. Ora, isso não sucede no caso em apreço.

22. As diferenças na aplicação do IVA às portagens, na Comunidade, produzem efeitos transfronteiriços que afectam a concorrência e a livre circulação de mercadorias. O sistema do IVA baseia-se na possibilidade de deduzir o imposto pago a montante, o que, no caso em apreço, não é possível. Para a Comissão, é, assim, necessário que também nos Países Baixos as portagens sejam sujeitas a IVA.

23. O Governo neerlandês observa, a título liminar, que a presente acção por incumprimento diz respeito a interesses económicos marginais. Quando do presente processo, nos Países Baixos só é cobrada portagem em contrapartida da utilização do túnel sob o Dordtse Kil. Aliás, esta excepção é transitória, dado que nos Países Baixos não há disposições legislativas ou administrativas que imponham portagens em termos gerais [5].

24. Em princípio, o IVA incide sobre todos os serviços prestados a título oneroso por um sujeito passivo, excepto se houver fundamento para isenção. Em contrapartida, as portagens não estão sujeitas ao IVA.

25. No entender do Governo neerlandês, a Comissão não prova, na sua acção, que o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Sexta Directiva. A argumentação da Comissão é demasiado genérica e abstracta e não salienta claramente as lacunas concretas censuradas aos Países Baixos. Em especial, a Comissão não revela claramente as medidas que este Estado devia adoptar para cumprir as obrigações impostas pela Sexta Directiva. Além disso, os dados de facto são insuficientes para permitir concluir pelo incumprimento. No entender do Governo neerlandês, a Comissão apenas faz afirmações gerais, sem produzir a respectiva prova. Este fundamento é suficiente, em seu entender, para declarar a improcedência da acção da Comissão e, eventualmente, a sua inadmissibilidade (parcial).

26. Além disso, o Governo neerlandês sustenta que, no caso em apreço, se aplica o artigo 4.°, n.° 5, da directiva e, nessa base, que o IVA não deve ser cobrado sobre as portagens. Com efeito, estas são cobradas por um organismo de direito público que age no âmbito de um regime jurídico específico e, deste modo, na qualidade de autoridade pública. No entender do Governo neerlandês, o artigo 4.°, n.° 5, da directiva deve considerar-se uma norma autónoma no que se refere à definição de sujeito passivo. Esta disposição não deve ser interpretada tão restritivamente como pretende a Comissão. Assim, não é oportuno limitar a isenção às actividades inseridas na missão específica das autoridades públicas. Em contrapartida, as excepções referidas nos segundo e terceiro parágrafos desse número devem ser interpretadas restritivamente.

27. Donde resulta que um organismo público sujeito às normas de direito público e que exerce a sua actividade na qualidade de autoridade pública não pode ser equiparado a um sujeito de direito privado. A aplicabilidade das disposições pertinentes de direito público neerlandês a esta prestação pecuniária exclui a aplicação da Sexta Directiva.

5 — Em relação ao Westerscheldetunnel (túnel sob o Escalda ocidental), actualmente ainda em construção, prevê-se a cobrança de portagem quando entrar ao serviço, em 2003. Esta será no entanto sujeita ao IVA.

28. De resto, não se trata, no caso em apreço, de uma actividade económica, dado que a infra-estrutura só parcialmente é financiada pela cobrança das portagens. Não é lógico qualificar como actividade de autoridade pública a construção de uma infra-estrutura e considerar como uma actividade económica privada o seu financiamento ou a sua conservação. A prova disso é que a cobrança da portagem não tem fundamentalmente por objectivo gerar receitas. A cobrança de uma taxa só se destina a facilitar o cumprimento da missão pública que consiste em colocar à disposição a infra-estrutura.

29. Por outro lado, segundo o Governo neerlandês, não se pode aceitar que a interpretação dada pela Comissão mantenha o equilíbrio do regime do IVA. A autoridade pública (com função sobretudo de consumidor final) beneficiaria de uma vantagem relativamente ao utilizador, o que, segundo o sistema do IVA, deve precisamente ser evitado.

30. A Comissão não demonstra que as portagens constituem a contrapartida da possibilidade de utilizar o trajecto criado pelo equipamento em causa. Com efeito, o montante da taxa não é forçosamente função do valor representado pelo uso da infra-estrutura. Do simples facto de poder haver um nexo directo entre as taxas e os serviços fornecidos não se pode concluir que estes serviços devam ser sujeitos ao IVA. No caso em apreço, não há concorrência com outros operadores económicos.

31. Por fim, a Comissão também não demonstra que a atitude do Reino dos Países Baixos tenha conduzido a distorções de concorrência significativas na acepção do artigo 4.°, n.° 5, segundo parágrafo. Dado que não se pode falar de um operador agindo num quadro concorrencial e que não foi demonstrada a existência de efeitos transfronteiriços, há, no entender do Governo neerlandês, que declarar a improcedência das pretensões da Comissão.

V — Apreciação

Quanto à admissibilidade

32. O Governo neerlandês suscita uma questão prévia (parcial) de inadmissibilidade. Em seu entender, a Comissão não produziu nem na fase pré-contenciosa nem na contenciosa a prova concreta de que o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE. Além disso, a acção é tão pouco precisa que a sua inadmissibilidade deve, eventualmente, ser declarada.

33. Quanto a este ponto, observo que, no âmbito da análise do mérito da acção, será necessário verificar se os elementos referi-

dos pela Comissão são pertinentes e se revelam um incumprimento do direito comunitário, imputável ao Estado-Membro demandado. Compete, neste contexto, à Comissão provar o alegado incumprimento das obrigações que decorrem do Tratado. A Comissão deve apresentar ao Tribunal os elementos necessários à análise desse incumprimento. Não pode basear-se em presunções. Não há, porém, que abordar imediatamente esta questão de forma pormenorizada (quanto ao mérito, v. os n.^{os} 38 e seguintes).

34. Todavia, a questão de saber se a acção é suficientemente precisa é, ela, uma questão de admissibilidade. Para responder ao imperativo da segurança jurídica, é fundamental que nos baseemos nos pedidos formulados na acção, tomando em consideração a sua fundamentação. Estes elementos devem pôr em evidência a atitude que a Comissão censura ao Estado-Membro para caracterizar o incumprimento. Neste âmbito, é o processo administrativo pré-contencioso que delimita o objecto do litígio.

35. No caso em apreço, a Comissão invocou a colaboração leal dos Estados-Membros no âmbito do processo pré-contencioso, dado que ela própria não é competente para controlar o sistema nacional do IVA nem para apurar os diferentes elementos de facto. No que se refere igualmente aos correspondentes recursos próprios, a Comissão também tem de receber dos Estados-Membros os dados e informações necessários. Dado que na fase pré-contenciosa e para efeitos da acção, a Comissão só pode basear-se nos elementos que obtém dos Estados-Membros, um Estado-Membro não pode alegar que os elementos referidos pela Comissão não são concretos nem, portanto, que a acção é inadmissível, uma vez que, tanto na fase pré-contenciosa como na contenciosa, a Comissão utilizou elementos apresentados pelo Estado-Membro interessado.

36. A Comissão tem como objectivo fazer cessar o incumprimento do direito comunitário. Em seu entender, ele consiste essencialmente em não sujeitar ao IVA as portagens cobradas em contrapartida da utilização da infra-estrutura rodoviária. Dado que pode invocar não apenas um mas vários elementos de facto em causa no caso em apreço, pode também, por um lado, incluir «incumprimentos continuados» no processo baseado no artigo 169.° do Tratado e, por outro, no âmbito do mesmo processo com fins declaratórios, censurar os Estados-Membros por uma atitude genérica.

37. Por estas razões, há que declarar a admissibilidade da acção da Comissão.

Quanto ao mérito

1. Sujeição das portagens ao IVA

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

a) Prestação de serviços a título oneroso

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

40. Além disso, esta prestação de serviços é exercida a título oneroso mediante o pagamento de uma portagem. Para responder à questão de saber se uma prestação de serviços é exercida a título oneroso, o Tribunal de Justiça já referiu que para que uma prestação de serviços seja tributável tem de haver um nexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido [6].

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

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

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

6 — Acórdão de 8 de Março de 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Colect., p. 1443, n.° 11).

b) Sujeito passivo

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

45. Em contrapartida, o artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da directiva prevê que os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, em conexão com essas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

aa) Acto de soberania

46. A análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça realça que se exigem duas condições cumulativas para que funcione a regra da não sujeição dos organismos públicos, ou seja, o exercício de actividades por um organismo público e o exercício de actividades na qualidade de autoridade pública [7].

47. Isso significa, por um lado, que os organismos de direito público não estão automaticamente isentos relativamente a todas as actividades que exerçam, mas apenas em relação às que se inserem nas suas atribuições específicas de autoridade pública e, por outro, que uma actividade exercida por um particular não está isenta do IVA pelo facto de consistir em actos que se incluem nas prerrogativas da autoridade pública [8].

48. A definição do exercício de actividades na qualidade de autoridade pública não pode limitar-se ao objecto ou à finalidade da actividade do organismo público. A jurisprudência do Tribunal de Justiça ensina que são as modalidades de exercício das actividades que permitem determinar o alcance da não sujeição dos organismos públicos [9].

49. Donde resulta, segundo decisão do Tribunal de Justiça, que os organismos de direito público referidos no artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva exercem actividades públicas quando

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

8 — Acórdão Comissão/Países Baixos, já referido na nota 7, n.° 21.

9 — Acórdão Carpaneto Piacentino e o., já referido na nota 7, n.° 15.

as realizam no âmbito do regime jurídico que lhes é específico [10]. Em contrapartida, quando actuam nas mesmas condições jurídicas dos operadores económicos privados não se pode considerar que exerçam actividades na qualidade de autoridades públicas.

50. Dado que o artigo 6.°, n.° 1, da Sexta Directiva considera também tributáveis essas operações, executadas por força de lei, não basta, para preencher as condições do artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, que uma actividade seja de direito público. Enunciando uma acepção derrogatória do conceito de sujeito passivo, esta definição deve ser de interpretação estrita. Apenas podem ser consideradas isentas de IVA as actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas, que por natureza emanam do exercício da soberania. Isto é confirmado pelo disposto no artigo 4.°, n.° 5, terceiro parágrafo, que remete para as actividades referidas no Anexo D — v. *supra*, n.° 12 — relativamente às quais a autoridade pública está sujeita ao imposto.

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

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

10 — *Ibidem*, n.° 16.

contrapartida, no caso em apreço, o utente está perante uma verdadeira opção: são-lhe apresentadas duas possibilidades para alcançar o *mesmo* objectivo, ainda que mais lentamente e de forma menos cómoda. A rede rodoviária com portagem está, sem dúvida, à disposição das pessoas que se disponham a pagá-la, mas apenas à disposição destas. Deve aqui ver-se uma selecção que é alheia a um acto de soberania. É principalmente por razões de ordem financeira que se cobra a portagem. Portanto, a colocação à disposição de um troço determinado mediante portagem não pode considerar-se uma actividade abrangida no exercício da autoridade pública.

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

bb) Actividade económica

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

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

56. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o conceito de actividade económica corresponde a um âmbito de aplicação muito lato e tem natureza objectiva, na acepção de que a actividade é considerada em si própria, independentemente dos seus objectivos ou dos seus resultados [11].

57. Partindo de um conceito de actividade económica tão amplo, não é necessário que as prestações de serviços sejam essencial ou exclusivamente orientadas para o funcionamento do mercado ou para a vida económica; basta que estejam, seja por que forma for, em concreta conexão com a vida económica [12].

58. Embora no caso em apreço a outorga de concessões esteja regulada pelo direito público e as auto-estradas se integrem na rede rodoviária pública, esses aspectos não são pertinentes para a análise da questão de saber se se trata de uma actividade económica. O artigo 6.°, n.° 1, da Sexta Direc-

11 — Acórdãos Comissão/Países Baixos, já referido na nota 7, de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.° 10), e de 4 de Dezembro de 1990, Van Tiem (C-186/89, Colect., p. I-4363, n.° 17).

12 — Conclusões apresentadas em 12 de Fevereiro de 1987 pelo advogado-geral C. O. Lenz no processo Comissão/Países Baixos, já referido na nota 7, n.° 22.

tiva refere que as prestações de serviços tributáveis podem também consistir, designadamente, na execução de um serviço em consequência de acto da administração pública ou em seu nome ou por força da lei. A natureza objectiva do conceito de actividade económica milita também, no caso em apreço, a favor de uma qualificação de actividade económica, dado que é a própria actividade em si que entra em linha de conta, independentemente dos seus objectivos ou dos seus resultados.

59. A tomada em consideração da realidade económica constitui um critério fundamental na aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [13]. Esta realidade consiste, no caso em apreço, na colocação à disposição do utente de determinadas partes da infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma taxa na forma de uma portagem. O facto de esta actividade ter como objecto permitir a cada um desses organismos realizar ganhos por sua própria conta de modo a cobrir as suas despesas e a garantir um rendimento, demonstra que se trata no caso vertente de uma actividade económica.

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

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

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

62. Os exemplos de distorções da concorrência referidos pela Comissão não são pertinentes no caso em apreço. Com efeito, por um lado, o âmbito de aplicação da directiva está limitado, salvo algumas disposições, às operações internas. Aparente-

13 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de Fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, Colect., p. I-1005).

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

63. Por conseguinte, não há, no caso vertente, distorções da concorrência, na acepção do artigo 4.°, n.° 5, segundo parágrafo, que justifiquem a sujeição. Todavia, como referi *supra* nos n.os 38 a 58, esta não é a questão. No caso em apreço, há uma prestação de serviços que deve ser sujeita ao IVA, porque a cobrança da portagem não é uma actividade exercida na qualidade de autoridade pública.

64. Dado que a cobrança das portagens não está sujeita a IVA, há que declarar que o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado.

65. Por fim, convém apreciar a questão de saber em que medida a apresentação fora de prazo dos pedidos de pagamento das contribuições para os recursos próprios, que se verifica nos processos C-276/97, C-358/97, C-359/97 e C-260/98 [14] [15], tem consequências no presente processo.

66. Nos processos que acabo de referir, a Comissão deixou passar bastante tempo entre o encerramento do processo pré-contencioso e a propositura da acção, sem desenvolver as diligências necessárias para solucionar as questões controvertidas.

67. Dado que resulta do artigo 9.°, n.° 2, *initio*, do Regulamento (CEE, Euratom) n.° 1553/89 do Conselho, de 29 de Maio de 1989, relativo ao regime uniforme e definitivo de cobrança dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado [16], que os relatórios apresentados pelos Estados-Membros indicando a base dos recursos IVA não podem ser rectificados depois de 31 de Julho do

14 — Nestes processos (v. a nota 1), a Comissão também acusou os Estados-Membros demandados de não terem pago, devido à não sujeição das portagens a IVA, as correspondentes contribuições para os recursos próprios.

15 — V., nestes diferentes processos, as minhas conclusões de 27 de Janeiro de 2000, título V — Apreciação, secção 3.

16 — JO L 155, p. 9.

quarto ano seguinte a um determinado exercício, deve partir-se do princípio de que, terminado este prazo de exclusão, já não podem, em princípio, ser cobradas as contribuições para os recursos próprios, excepto relativamente aos pontos notificados antes do termo deste prazo, quer pela Comissão, quer pelo Estado-Membro interessado, nos termos do artigo 9.°, n.° 2, *in fine*. Esta disposição devia ainda permitir resolver posteriormente os pontos controvertidos que já foram suscitados. Todavia, isto pressupõe que, a seguir, as partes interessadas se esforcem por encontrar uma solução para os problemas que se colocam e que essa solução seja efectivamente possível.

68. Ora, nos processos instruídos contra a República Francesa, a Irlanda, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e a República Helénica, não houve um diálogo suficiente ao longo dos anos que separaram o termo do processo pré-contencioso e a propositura da acção e, assim, o pedido de pagamento das contribuições é contrariado pelo prazo de exclusão de 43 meses. Só os exercícios orçamentais que se situam dentro deste prazo não estavam ainda encerrados e só os relatórios anuais correspondentes podem ser rectificados.

69. Diferentemente da situação que se verifica nos outros processos, o Reino dos Países Baixos pagou à Comissão, sob reserva, as contribuições correspondentes aos recursos próprios e só cerca de sete anos depois de um primeiro parecer fundamentado (de 19 de Outubro de 1989) a Comissão dirigiu ao Reino dos Países Baixos um parecer fundamentado complementar (em 23 de Dezembro de 1996). Como referi anteriormente, também no caso em apreço há que partir do princípio de que o pedido de pagamento destes recursos foi apresentado fora de prazo, dado que se reporta a exercícios orçamentais anteriores a 1993. Embora o Reino dos Países Baixos tenha pago, sob reserva, os montantes calculados destinados aos recursos próprios, deverá ser possível a restituição dos montantes pagos antes de 1993 ou a sua imputação nos exercícios orçamentais posteriores.

70. Dado que estas questões não constituem objecto do presente processo, não há que decidir a título definitivo sobre este assunto.

VI — Despesas

71. Nos termos do artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas. A Comissão pediu a condenação dos Países Baixos nas despesas.

VII — Conclusão

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

«1) ao não sujeitar a imposto sobre o valor acrescentado as portagens cobradas pela utilização da infra-estrutura rodoviária, em violação do disposto nos artigos 2.° e 4.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitante aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE;

2) o Reino dos Países Baixos é condenado nas despesas».