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 das estradas e pontes com portagem e ao não pôr à disposição da Comissão os correspondentes montantes de recursos próprios e respectivos juros de mora, o Reino Unido não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE [1].

2. No Reino Unido, as infra-estruturas rodoviárias sujeitas a portagem podem dividir-se fundamentalmente em três categorias.

3. Em primeiro lugar, refere-se a ponte de Erskine sobre o rio Clyde, propriedade do Secretary of State escocês que a explora. Os túneis de Tine e Mersey, bem como as pontes de Tay, Tamar, Itchen, Humber, Cleddau, Forth e Clifton Suspension, que — com excepção da ponte de Tamar — pertencem a uma autoridade local, a Local passenger transport authority (a seguir «PTA») [2], constituem a segunda categoria. As PTA exploram ainda as respectivas infra-estruturas, com excepção das pontes de Tay, Humber e Forth Road. Estas pontes são exploradas por um Bridge Board, que é designado e controlado pelas autoridades locais. A ponte de Tamar pertence aos conselhos do condado da Cornualha e de Plymouth City. Sobre ela tem competência uma comissão conjunta que não foi, todavia, criada por lei ou por uma autoridade local. A Dartford River Crossing (Tamisa) e as pontes de Severn e Skye — designadas por PFI (Private Finance Iniciative) crossings — integram-se na terceira categoria. A sua exploração foi dada a concessionários pelo Secretary of State competente.

* Língua original: alemão.

1 — Neste contexto, a Comissão intentou acções por incumprimento com os mesmos fundamentos contra a República Francesa, a Irlanda, o Reino dos Países Baixos e a República Helénica. Estas acções constam dos processos C-358/97, C-359/97, C-408/97 e C-260/98.
Diferentemente dos outros Estados-Membros demandados nas acções por incumprimento, o Reino dos Países Baixos colocou à disposição da Comissão os montantes correspondentes de recursos próprios, mas sem prejuízo da solução a encontrar para as questões controvertidas.
Nos Estados-Membros não demandados em acções por incumprimento ou não são devidas portagens, ou é aplicado 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).

2 — As PTA são organismos públicos criados por lei, cujos membros são oriundos dos District Councils da respectiva área.

4. Estas três categorias têm em comum o facto de à portagem cobrada na sua exploração não se aplicar o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

II — Processo pré-contencioso

5. Por carta de 27 Março de 1987, a Comissão chamou a atenção das autoridades britânicas para a questão da não cobrança do IVA nas portagens pagas em contrapartida da utilização de estradas e pontes.

6. Na sua resposta de 3 de Julho de 1987, as autoridades britânicas referiram que o sistema nacional de IVA não podia ser modificado antes de a questão ser examinada no Comité Consultivo do IVA [3].

7. Numa carta de notificação de incumprimento de 20 de Abril de 1988, a Comissão considerou que a missão do Comité Consultivo do IVA consistia em analisar as questões relativas à aplicação das disposições comunitárias em matéria de IVA, mas que não tinha competência para tomar decisões quanto ao incumprimento da Sexta Directiva IVA. Na notificação de incumprimento, a Comissão concluiu que a não cobrança do IVA nas portagens cobradas pela utilização de estradas e pontes no Reino Unido constituía uma violação dos artigos 2.° e 4.°, n.os 1, 2 e 5, da Sexta Directiva IVA.

8. As autoridades britânicas responderam, por carta de 21 de Julho de 1988, invocando o disposto no artigo 4.°, n.° 5, da Sexta Directiva IVA, segundo o qual os Estados, as colectividades regionais e outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos em relação às actividades que exercem na qualidade de autoridades públicas. A cobrança de portagens não se insere, assim, no âmbito de aplicação da directiva.

9. A Comissão dirigiu, em 27 de Novembro de 1987, uma carta às autoridades britânicas a propósito da questão dos recursos próprios. Informou-as que a não cobrança do IVA nas portagens até àquela altura podia ter o efeito de os montantes de recursos próprios terem sido calculados incorrectamente. As autoridades britânicas foram convidadas a informar se, nos exercícios orçamentais de 1984 a 1986, tinham sido entregues montantes insuficientes a título de recursos próprios e, se fosse o caso, a colocar à disposição da Comissão os recursos próprios correspondentes.

10. Não tendo em resposta sido transmitido novo cálculo, a Comissão enviou, em 31 de Janeiro de 1989, uma notificação de incumprimento. As autoridades britânicas foram convidadas novamente a efectuar os

3 — V., a este propósito, o artigo 29.° da Sexta Directiva IVA.

cálculos necessários em relação aos exercícios orçamentais de 1984 a 1986 e a transmiti-los à Comissão. Os montantes devidos, acrescidos de juros de mora a partir de 31 de Março de 1988, deviam ser colocados à disposição da Comissão e até que cessasse a violação referida deviam ser efectuados os cálculos anuais, incluindo os juros de mora.

11. Por carta de 23 de Março de 1989, as autoridades britânicas invocaram novamente o disposto no artigo 4.°, n.° 5, da Sexta Directiva IVA. Dado que por força desta disposição não era devido IVA pelas portagens, também não era necessário transmitir os dados pedidos.

12. No parecer fundamentado de 10 de Agosto 1989, a Comissão, por um lado, referiu a não cobrança do IVA nas portagens e, por outro, evocou a violação do Tratado, devido à recusa das autoridades britânicas de efectuarem novos cálculos e pagarem os montantes vencidos de recursos próprios acrescidos dos juros de mora.

13. Por carta de 8 de Dezembro de 1989, as autoridades britânicas responderam invocando novamente a natureza de direito público dos órgãos encarregados da cobrança das portagens.

14. A Comissão intentou então uma acção por incumprimento, nos termos do artigo 169.° do Tratado CE (actual artigo 226.° CE) — que deu entrada na Secretaria do Tribunal em 21 de Outubro de 1997 —, 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 estradas e pontes com portagem no Reino Unido, em violação do disposto nos artigos 2.° e 4.°, n.os 1, 2, e 5, da Sexta Directiva IVA, e ao não pôr à disposição da Comissão, na sequência desta infracção, os montantes dos recursos próprios e os respectivos juros de mora, o Reino Unido não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE;

2) condenar o Reino Unido nas despesas.

15. O Governo do Reino Unido conclui pedindo que o Tribunal se digne:

1) declarar a inadmissibilidade da acção, na parte em que incide sobre exercícios orçamentais anteriores; ou

2) declarar a acção improcedente;

3) se a acção proceder, limitar no tempo, ou, subsidiariamente, como o Tribunal entenda adequado, os efeitos do acórdão; e

4) condenar a Comissão nas despesas.

III — Enquadramento jurídico

1. *Quanto à cobrança do imposto sobre o valor acrescentado*

Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme[4] (a seguir «Sexta Directiva» ou «directiva»)

4 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

16. 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;

...»

17. 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 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 [5], 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.° [6]... como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.»

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

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

a) ...

5 — 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.

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

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

1. Das operações de alojamento... realizadas no âmbito do sector hoteleiro...
2. Da locação [letting] de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;
3. Da locação de equipamento e maquinaria de instalação fixa;
4. Da locação de cofres-fortes.

...

c) a h)...»

2. *Quanto à questão dos recursos próprios*

a) Regulamento (CEE, Euratom) n.º 1553/89 do Conselho, de 29 de Maio de 1989, relativo ao regime uniforme e definitivo de cobrança de recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado [7]

19. O artigo 1.º tem a seguinte redacção:

«Os recursos IVA resultam da aplicação da taxa uniforme, fixada nos termos da Decisão 88/376/CEE, Euratom, à base determinada nos termos do presente regulamento.»

20. No artigo 2.º, n.º 1, prevê-se:

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

b) Regulamento (CEE, Euratom) n.º 1552/89 do Conselho, de 29 de Maio de 1989, relativo à aplicação da Decisão 88/376/CEE, Euratom relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades [8]

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

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

7 — JO L 155, p. 9.

8 — JO L 155, p. 1.

cará o pagamento, pelo Estado-Membro em causa, de um juro a uma taxa igual à taxa de juro aplicada, na data de vencimento, no mercado monetário desse Estado-Membro, aos financiamentos a curto prazo, acrescida de dois pontos. Esta taxa aumentará 0,25 ponto por cada mês de atraso. A taxa assim aumentada aplicar-se-á durante todo o período de atraso.»

c) Decisão 88/376/CEE, Euratom do Conselho, de 24 de Junho de 1988, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades [9]

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

IV — Argumentos das partes

23. A Comissão declara que, na Grã-Bretanha [10], há várias estradas, pontes e túneis acessíveis ao público mediante o pagamento de uma portagem e que o sistema de IVA nacional não prevê que se lhe aplique esse imposto. As autoridades locais em causa [11] podem outorgar concessões para a concepção, construção e conservação de estradas. Na Escócia, essas concessões também podem comportar a exploração comercial e a beneficiação das estradas. Em contrapartida, pode ser cobrada portagem pela utilização da estrada em causa. Esta portagem é determinada pelas autoridades locais competentes, em colaboração com o Ministério dos Transportes. Esta decisão também determina o período durante o qual é cobrada portagem, elemento este que está em conexão com objectivos financeiros específicos ou com a utilização da infra-estrutura por um determinado número de veículos.

24. Em determinadas estradas, a portagem é cobrada por terceiros, por conta do ministro, no âmbito da concessão. Outras estradas sujeitas a portagem pertencem, porém, a particulares. Os dois sistemas deviam ter sido sujeitos ao IVA.

25. No que respeita à admissibilidade da acção, a Comissão alega que não há prazo para intentar a acção no âmbito do processo por incumprimento com base no artigo 169.° do Tratado. Dado que o Governo do Reino Unido não provou que os seus direitos de defesa foram violados e que a presente acção não é equiparada a

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

10 — Em relação à Irlanda do Norte, a Comissão não tem informações sobre a cobrança de portagens pela utilização de estradas públicas.

11 — Trata-se, na Inglaterra e no País de Gales, da Highway Authority e, na Escócia, da Roads Authority.

uma acção cível ou penal, a acção é admissível, apesar de ter decorrido muito tempo entre o processo pré-contencioso e a propositura da acção.

26. Há que partir da ideia de que o caso em apreço respeita ao exercício de uma actividade económica por um sujeito passivo. A existência de uma actividade económica deve ser apreciada de forma objectiva tendo em consideração a realidade económica. Quando há uma prestação a título oneroso, o contravalor constitui a base tributável. Dado que, no caso em apreço, há o pagamento de uma portagem quando um utente é autorizado a utilizar uma estrada, existe um nexo directo entre a prestação e a remuneração cobrada.

27. No entender da Comissão, o disposto no artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, não é aplicável, dado que só incide sobre actividades incluídas no âmbito de missões essenciais das autoridades públicas que sejam exercidas pelos próprios organismos públicos. Em contrapartida, a circunstância de um operador económico privado — o concessionário — exercer as actividades, não significa que estejam isentas de IVA, ainda que sejam exercidas no interesse geral.

28. Cada utente das estradas confronta-se com uma decisão económica. Deve ponderar, por um lado, o preço da portagem e, por outro, a poupança de tempo e o consumo de carburante. Todavia, quando a colocação à disposição de uma infra-estrutura rodoviária origina essas considerações, os organismos em causa deixam de agir no âmbito da realização de missões de interesse público e a cobrança da portagem não é, assim, uma missão específica da autoridade pública.

29. Ainda que as autoridades nacionais exerçam um direito geral de controlo e vigilância, o concessionário da exploração da infra-estrutura age como um particular que exerce uma actividade económica.

30. Ao contrário do que alega o Governo do Reino Unido, no caso em apreço não há locação de imóveis. Só há locação quando uma zona ou um determinado espaço é cedido pelo proprietário ao locatário para este o utilizar em exclusivo por um período determinado em contrapartida do pagamento de uma remuneração correspondente. Todavia, no caso vertente não se trata de locação, uma vez que é concedido o direito de utilizar a estrada e não um direito de uso exclusivo.

31. A Comissão não considera adequado limitar no tempo os efeitos do acórdão no presente processo. No âmbito de uma acção por incumprimento intentada nos

termos do artigo 169.° do Tratado, a Comissão, no decurso do processo pré-contencioso, informa o Estado-Membro de que, em seu entender, ele não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado. O Tribunal de Justiça só aceitou limitar os efeitos no tempo de um acórdão quando o Estado-Membro interessado já tinha tomado medidas normativas antes da pronúncia do acórdão, a fim de fazer cessar o incumprimento. Nessas ocasiões, o Tribunal de Justiça sublinhou sistematicamente a natureza excepcional da limitação no tempo dos efeitos dos seus acórdãos. Só recorreu a esta medida nos casos de risco de perturbações graves da economia e tendo em conta princípios gerais de direito, como a protecção da confiança legítima.

32. O Governo do Reino Unido foi informado muito cedo, no caso em apreço, da violação das disposições relativas ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e foi convidado a tomar as medidas necessárias, em especial no que se refere aos pagamentos a título de recursos próprios. Dado que no presente caso também não havia incerteza objectiva e significativa quanto à aplicação do disposto no direito comunitário, o Tribunal de Justiça não tem que limitar no tempo os efeitos do acórdão.

33. O Governo do Reino Unido considera, em contrapartida, que a acção da Comissão não é admissível, pelo menos no que se refere às consequências no passado da violação alegada. Esta solução impõe-se devido ao prolongamento excessivo e injustificado do processo, que decorreu durante mais de dez anos, desde o início da fase pré-contenciosa até à propositura da acção. A acção da Comissão não incide apenas na violação do Tratado, pois pretende também que o Reino Unido seja obrigado a pagar os montantes de recursos próprios a partir de 1984, acrescidos de juros de mora. Tendo em consideração as repercussões financeiras significativas, tal procedimento não pode ser acolhido.

34. Todavia, se o Tribunal de Justiça admitir a acção, deveria limitar no tempo os efeitos do acórdão, excluindo um novo cálculo retroactivo dos recursos próprios a partir de 1984.

35. Por força do disposto no artigo 174.° do Tratado CE (actual artigo 231.° CE), o Tribunal tem à disposição uma medida deste tipo, a qual também pode ser aplicada no âmbito de uma acção por incumprimento. Por um lado, deve notar-se que a duração excessiva e inadequada do processo prejudicou os direitos de defesa do Estado-Membro demandado. Há um princípio geral de direito comunitário nos termos do qual devem ser respeitados prazos processuais razoáveis. Do ponto de vista da segurança jurídica e da protecção da confiança legítima, o comportamento da Comissão não é como tal aceitável. O processo pré-contencioso demonstrou haver incerteza objectiva e significativa quanto à aplicação das disposições de direito comunitário. A este respeito, tinha sido necessária a clarificação rápida da situação.

36. Por outro lado, é extremamente difícil, na prática, dar seguimento ao pedido da Comissão. Actualmente, não é possível exigir *a posteriori* de todos os utentes das estradas o IVA devido. Se o processo tivesse sido mais rápido, isso teria sido eventualmente possível numa fase muito anterior. O prejuízo para o orçamento nacional decorrente de um acórdão proferido neste sentido seria significativo, dado que os montantes dos recursos próprios se deviam daí retirar. Os juros reclamados também constituem um prejuízo significativo que podia ter sido evitado.

37. No que se refere à admissibilidade da acção, o Governo do Reino Unido alega que os organismos que cobram as portagens não são sujeitos passivos na acepção do artigo 4.°, n.° 1, da directiva, uma vez que se aplica o disposto no artigo 4.°, n.° 5.

38. A Erskine Bridge é explorada pelo Secretary of State (na Escócia), que é um organismo de direito público que age na qualidade de autoridade pública. Embora cobre portagens, o Secretary of State não é um sujeito passivo na acepção da directiva. Para saber se um organismo de direito público age na esfera do direito público ou do direito privado, é necessário inspirar-se nas disposições nacionais aplicáveis. Todavia, dado que o Secretary of State exerce as suas actividades no âmbito do direito público e das disposições que lhe são aplicáveis, está isento do IVA nas portagens. A construção e a conservação das estradas públicas são asseguradas por um organismo público criado nos termos do direito público e que age na qualidade de autoridade pública. A utilização desta infra-estrutura insere-se também no âmbito do direito público. O troço sujeito a portagem constitui uma infra-estrutura para a qual, em geral, não há alternativa razoável. O Secretary of State também não delegou as suas competências, no caso em apreço, de modo que não se pode falar de um operador económico privado.

39. A estrutura relativa aos PTA e aos Bridge Boards é semelhante à da Erskin Bridge. Os organismos públicos estão implantados apenas a nível local. Também neste caso a cobrança das portagens se efectua no âmbito do direito público.

40. No que se refere às PFI crossings, os concessionários também são estabelecimentos de direito público. Estão vinculados às disposições aplicáveis em matéria de construção e de exploração dos troços com portagem. O Secretary of State outorgou a um concessionário as suas competências relativas à conservação e beneficiação da Dartford River Crossing. Todavia, tem a responsabilidade e o controlo em última instância. Designadamente, determina o montante da portagem e o modo de cobrança. Porém, a outorga da concessão não se rege pelo direito comum.

41. Também no caso das Severn Bridges, o Secretary of State pode ceder determinadas competências a um concessionário. O quadro jurídico e o conteúdo da concessão têm

as mesmas regras aplicáveis no caso da Dartford River Crossing.

42. A Skye Bridge é explorada nos termos da New Roads and Streets Works Act 1991. Ao Secretary of State e aos Councils, a estes últimos na qualidade de autoridades locais, compete-lhes a construção de estradas, nos termos do Roads Act 1984 escocês. Também neste caso, está prevista a cobrança de portagens. Embora a construção de estradas seja fundamentalmente da competência de organismos públicos, é possível ceder a particulares a planificação e a construção de determinadas estradas, nos termos das disposições aplicáveis. Estas estradas podem assim ser exploradas pelos concessionários que participaram na sua concepção, construção, conservação, exploração ou beneficiação em contrapartida do pagamento de uma portagem. Nesse caso, é concedido ao concessionário o poder de cobrar a portagem. Todavia, isso em nada altera o facto de as estradas continuarem a pertencer aos poderes públicos. As missões públicas são transferidas para os concessionários durante o período da concessão. As disposições legais aplicáveis à Skye Bridge correspondem às que regem a Dartford Crossing e as Severn Bridges. Os concessionários apenas estão autorizados a obter um lucro razoável.

43. Dado que o Secretary of State e as autoridades locais continuam a ter a responsabilidade da construção e da conservação dos troços com portagem, é necessário ter presente que as infra-estruturas são postas à disposição por organismos de direito público que agem na qualidade de autoridades públicas.

44. Além disso, tendo em conta a influência residual dos organismos públicos, a situação dos concessionários é diferente da das empresas que exercem uma actividade económica. Estes concessionários não podem, assim, ser sujeitos passivos na acepção da Sexta Directiva IVA, dado que estão sujeitos a disposições legais-tipo diferentes das que se aplicam às empresas que operam no sector privado.

45. De resto, também não há prestações sujeitas ao imposto, uma vez que a missão é exercida na qualidade de autoridade pública.

46. Finalmente, o Governo do Reino Unido alega ainda que, se o Tribunal de Justiça vier a considerar, porém, que se trata de uma actividade passível de imposto efectuada por um sujeito passivo, esta actividade está isenta de imposto dado que é uma locação de imóveis a que não se aplica IVA. Para haver locação não é necessário que exista uma relação clássica entre proprietário e locatário. É aconselhável, no caso vertente, adoptar uma interpretação extensiva, como aponta, aliás, a enumeração constante do artigo 13.°, B, alínea b). As situações de facto constantes do caso em apreço também não se inserem no conceito clássico de locação. A locação não pressupõe forçosamente que o locatário tenha sobre o bem imóvel um direito de utilização exclusiva. É o que aponta o exemplo da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos, nos termos do artigo 13.°, B, alínea b). No presente caso, o utente da estrada obtém o direito de a utilizar num segmento determinado. A

componente do tempo referida pela Comissão também se verifica aqui, dado que consiste no período de utilização dos segmentos sujeitos a portagem. Dado que o objecto principal do acordo entre a pessoa que cobra a portagem e o utente da estrada é a concessão de um direito de utilização em contrapartida do pagamento de uma remuneração, está-se perante uma locação. Também deste ponto de vista a actividade em causa está, assim, isenta do IVA.

V — Apreciação

Quanto à admissibilidade da acção

47. O Governo do Reino Unido afirma que o facto de quase dez anos terem decorrido entre 20 de Abril de 1988, data da notificação de incumprimento da Comissão [12], e 21 de Outubro de 1997, data em que foi intentada no Tribunal de Justiça a presente acção, aponta no sentido de que o processo teve duração excessiva e não justificada.

48. O governo demandado pretende com este fundamento impugnar a admissibilidade da acção quanto ao pagamento de montantes de recursos próprios acrescidos de juros de mora.

49. É necessário observar, a este propósito, em primeiro lugar, que, segundo jurisprudência constante, só a Comissão tem competência para decidir, na qualidade de guardiã do Tratado, da oportunidade de intentar uma acção por incumprimento [13]. O disposto no artigo 169.º do Tratado deve aplicar-se sem que a Comissão tenha de obedecer a um prazo determinado, excepto se a duração demasiado longa do processo previsto nesse artigo puder tornar mais difícil ao Estado-Membro em causa refutar os argumentos da Comissão e, assim, não forem respeitados os direitos da defesa [14]. Por conseguinte, incumbe ao Estado-Membro interessado provar essa situação.

50. O Governo do Reino Unido afirma apenas, no caso em apreço, que decorreu um período excessivamente longo entre o início do processo pré-contencioso e a acção intentada no Tribunal de Justiça e que a inacção da Comissão prejudicou os seus meios de defesa. Todavia, o governo demandado não invocou nenhum argumento específico que prove que esse prazo tornou mais difícil a refutação dos argumentos da Comissão e, assim, que os seus

12 — O parecer fundamentado foi enviado por carta de 10 de Agosto de 1989.

13 — Acórdão de 21 de Janeiro de 1999, Comissão/Bélgica (C-207/97, Colect., p. I-275, n.º 24, e a jurisprudência aí citada).

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

direitos de defesa não foram respeitados. Por conseguinte, a acção é admissível.

Quanto ao mérito

1. Sujeição das portagens ao IVA

51. 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

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

53. 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 uma prestação de serviços ser tributável tem de haver um nexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido [15].

54. 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.

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

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

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

b) Sujeito passivo

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

58. 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

59. 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 [16].

60. 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 lado, 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 [17].

61. 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 [18].

62. 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

16 — 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).

17 — Acórdão Comissão/Países Baixos, já referido na nota 16, n.° 21.

18 — Acórdão Carpaneto Piacentino e o., já referido na nota 16, n.° 15.

as realizam no âmbito do regime jurídico que lhes é específico [19]. Em contrapartida, quando actuam nas mesmas condições jurídicas dos operadores económicos privados não se pode considerar que exerçam actividades na qualidade de autoridades públicas.

63. 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.° 17 — relativamente às quais a autoridade pública está sujeita ao imposto.

64. 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.

65. 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, não tem opção, se quiser alcançar o objectivo semelhante, ou seja, concretamente, o diploma de fim de curso. Em contrapartida, no caso em

19 — Acórdão Carpaneto Piacentino e o., já referido na nota 16, n.° 16.

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.

66. 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

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

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

69. 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 [20].

70. Partindo de um conceito de actividade económica tão amplo, não é, pois, 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 [21]. No caso em apreço, são as autoridades competentes, ou terceiros a quem foi cedida esta actividade, que colocam a infra-estrutura rodoviária à disposição mediante a cobrança de uma portagem. Embora 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-

20 — Acórdãos Comissão/Países Baixos, já referido na nota 16; 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).

21 — Conclusões apresentadas em 12 de Fevereiro de 1987 pelo advogado-geral C. O. Lenz no processo Comissão/Países Baixos, já referido na nota 16, 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.

71. A tomada em consideração da realidade económica constitui um critério fundamental na aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [22]. Esta realidade consiste, no caso em apreço, na colocação à disposição do utente de determinadas partes da infra-estrutura rodoviária mediante o pagamento de uma taxa na forma de uma portagem. O facto de esta actividade ter como objecto permitir a cada um desses organismos realizar ganhos por sua própria conta, de modo a fazer face às suas despesas e a garantir um rendimento, demonstra que se trata no caso vertente de uma actividade económica.

c) Locação

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

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

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

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

76. Isso significa também, no caso em apreço, que o conceito de «locação de imóveis» se deve inspirar na acepção usual.

22 — Acórdão de 20 de Fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, Colect., p. I-1005, n.° 23).

Assim, qualquer contrato, ainda que contenha elementos jurídicos da locação, não pode automaticamente estar englobado neste conceito. Isso significaria uma interpretação demasiado ampla da isenção que, justamente, não se pretende. A condição que há, pois, que verificar é a de que os elementos jurídicos da locação sejam preponderantes no contrato.

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

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

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

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

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

mente o conceito de locação, como referi nos n.os 79 e 80.

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

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

83. 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.

84. 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.

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

86. 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 45 a 63, esta não é a

questão. No caso em apreço, há uma prestação de serviços que deve ser sujeita ao IVA, porque a cobrança da portagem não é uma actividade exercida na qualidade de autoridade pública.

e) Conclusão preliminar

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

2. Recursos próprios

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

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

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

91. Os juros reclamados resultam do artigo 11.° do Regulamento n.° 1552/89, segundo o qual há que pagar juros pelos atrasos nos lançamentos na conta dos recursos IVA. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os juros de mora são exigíveis seja qual for a razão por que tenha havido atraso na inscrição [23].

23 — Acórdão de 22 de Fevereiro de 1989, Comissão/Itália (54/87, Colect., p. 385, n.° 12).

3. Limitação no tempo dos efeitos do acórdão

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

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

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

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

96. Dado que o disposto nos artigos 155.° do Tratado CE (actual artigo 211.° CE) e 169.° do Tratado impõe à Comissão que proceda judicialmente contra os incumprimentos, que sejam do seu conhecimento, das obrigações que incumbem aos Estados-Membros por força do Tratado, há em princípio um dever de acção processual. Todavia, a Comissão dispõe de uma determinada margem de apreciação relativamente à oportunidade e à tramitação das diferentes fases do processo previsto no artigo 169.° O dever de acção processual, que em princípio lhe incumbe, não obsta a que a Comissão deva sempre zelar para que os Estados-Membros, pelas vias usuais, reponham uma situação em conformidade com o Tratado. O momento a partir do qual ela pode intentar uma acção é o termo do prazo fixado no parecer fundamentado. Em princípio, a propositura de uma acção no Tribunal de Justiça não está subordinada a um prazo preestabelecido [24]. É, pois, à Comissão que incumbe apreciar a escolha da altura em que inicia a acção por incumprimento, após o termo do prazo fixado no parecer fundamentado [25]. Todavia, em certas hipóteses extremas, se a Comissão demorou muito a propor uma acção e não encetou outras diligências além desta contra o Estado-Membro em causa, a

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

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

excepção da *caducidade* do direito de acção, que prejudicaria a admissibilidade da acção, não é de excluir completamente [26]. Todavia, a jurisprudência do Tribunal de Justiça parte do princípio de que não há caducidade do direito de acção da Comissão [27].

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

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

99. Por razões de segurança jurídica, pode ser necessário, no caso em apreço, limitar os efeitos no tempo de um incumprimento do Tratado, tendo em atenção a rectificação dos relatórios anuais [28]. O Tribunal de Justiça já reconheceu que, na ausência de regulamentação sobre a prescrição, o princípio da segurança jurídica pode ser invocado [29].

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

26 — Acórdão de 16 de Maio de 1991, Comissão/Países Baixos, já referido na nota 14, n.os 15 e 16.

27 — *Loc. cit.*, notas 25 e 26.

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

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

ração devido aos acontecimentos, daí pode resultar a inadmissibilidade do pedido, mas estes elementos não podem, em si mesmos, prejudicar o direito de pedir esta declaração, cuja execução pode ser solicitada judicialmente a todo o tempo.

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

102. Contra o limite temporal, há certamente a salientar, antes de mais, que, «quando se trata de uma regulamentação susceptível de comportar consequências financeiras, o carácter de certeza e de previsibilidade constitui, segundo a jurisprudência constante do Tribunal, um imperativo que se impõe com especial rigor» [30]. A tomada em consideração dos aspectos relativos à segurança jurídica reduz a clareza e a previsibilidade. Em contrapartida, há que reconhecer que o atraso considerável da Comissão em iniciar a fase contenciosa do processo por incumprimento é igualmente incompatível com a exigência de clareza e previsibilidade.

103. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um litígio que opõe a Comissão a um Estado-Membro a propósito de recursos próprios que devem ser cobrados não pode ter por consequência que o equilíbrio financeiro da Comunidade seja por isso perturbado [31]. No caso em apreço, limitar no tempo a rectificação pode ter o efeito de, por força do direito comunitário, alguns Estados-Membros efectuarem à Comunidade, a título de recursos próprios, pagamentos de que outros estão dispensados. Todavia, há que salientar, quanto a este ponto, que os Estados-Membros que cobraram o IVA correspondente e pagaram assim uma parte não ficaram em desvantagem. Guardaram a parte do IVA que excede a quota-parte a pagar.

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

105. São unicamente os Estados-Membros que já efectuaram pagamentos *a posteriori*,

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

31 — Acórdão Comissão/Países Baixos, já referido na nota 14, n.° 37.

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

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

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

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

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

110. Convém, antes de mais, levantar a questão do período objecto da acção da Comissão. A acção tem por objecto exclusivamente a declaração do incumprimento, sem ela própria referir um período determinado. Para interpretar o alcance da acção, deve partir-se da finalidade manifesta do imperativo de protecção jurídica, o que implica que haja correspondência entre

a definição do objecto da acção e a respectiva fundamentação.

111. Decorre da notificação de incumprimento enviada em 20 de Abril de 1988 pela Comissão que as suas acusações abrangem o período entre 1984 e o fim dos incumprimentos denunciados. Há, assim, que partir do princípio de que este é igualmente o período a tomar em consideração no âmbito da acção. Apesar de, desde o encerramento do período pré-contencioso até à propositura da acção, a Comissão não tenha desenvolvido qualquer diligência suplementar relativa aos anos seguintes, deve-se considerar que esta pretendia a cessação dos incumprimentos, com os consequentes efeitos, em relação ao período seguinte. Há pois que examinar em que medida, desde 1987, os exercícios orçamentais estão encerrados e já não podem ser rectificados.

112. No artigo 9.°, n.° 2, do Regulamento n.° 1553/89 dispõe-se que, depois do dia 31 de Julho do quarto ano seguinte a um determinado exercício, ou seja, após 43 meses, o relatório anual já não pode ser rectificado. Por conseguinte, o relatório anual do exercício de 1984 já não podia ser rectificado após 31 de Julho de 1988. Este cálculo é igualmente válido para os anos seguintes. A Comissão já não podia, assim, cobrar os recursos próprios.

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

114. Há muitos elementos que militam a favor de uma interpretação do artigo 9.°, n.° 2, *in fine*, que permita derrogar o prazo de exclusão de 43 meses se as partes tiverem continuado a tentar resolver os problemas suscitados. Todavia, quando, sem justificação, o processo deixa de evoluir, a aplicação desta disposição não teria qualquer sentido e seria contrária à sua finalidade. Ora, no caso em apreço, não houve, entre 1990 e 1997, diálogo suficiente susceptível de dar uma solução ao problema. A Comissão, ao ser interrogada na audiência, declarou que tinha com regularidade chamado a atenção dos Estados-Membros para os problemas dos recursos próprios e que o diálogo com os Estados-Membros tinha prosseguido, designadamente a respeito da questão da cobrança do IVA [32]. Todavia, não se pode considerar que estes elementos são suficientes para alcançar um acordo amigável. Tendo em consideração os pontos de vista defendidos pelas partes, já não era possível

32 — No decurso da audiência, o Reino Unido e a República Helénica negaram que tenha havido diálogo com a Comissão.

esse acordo. Julga-se que também não era possível uma solução de compromisso, tendo em consideração o dilema resultante da situação, tal como esta se apresentava juridicamente.

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

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

117. Estas observações permitem-nos considerar que o extenso prazo decorrido entre o encerramento do processo pré-contencioso e a propositura da acção gerou no Reino Unido a confiança legítima de que a Comissão iria respeitar os prazos fixados para a rectificação dos relatórios anuais.

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

119. Devido à protecção da confiança legítima e à ideia geral de que o termo do prazo de 43 meses impede uma rectificação, há que limitar a cobrança das contribuições para os recursos próprios aos quatro anos anteriores à propositura da acção. Por conseguinte, no caso em apreço, dado que a acção da Comissão deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de Outubro de 1997, ainda não estão encerrados os exercícios orçamentais de 1994 e seguintes, sendo ainda permitida uma rectificação [33].

33 — Quanto ao cálculo, v. o n.º 111.

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

VI — Despesas

121. Nos termos do artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. A Comissão pediu a condenação do Reino Unido nas despesas. Embora o pedido de pagamento das contribuições para os recursos próprios esteja em parte prescrito, isso não prejudica a repartição das despesas, dado que este pedido é apenas a consequência da declaração do incumprimento e que não pode ser formulado no âmbito da presente acção. Esta destina-se exclusivamente, no caso vertente, a declarar o incumprimento do Tratado. Dado que, no caso em apreço, o Reino Unido foi, no essencial, vencido no seu pedido, há que condená-lo nas despesas.

VII — Conclusão

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

«1) ao não sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado as portagens pagas pela utilização de estradas e pontes sujeitas a portagem no Reino Unido, 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 respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, e ao não pôr à disposição da Comissão, devido a esta violação, os montantes correspondentes de recursos próprios, o Reino Unido

não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE, podendo a Comissão cobrar *a posteriori* os montantes de recursos próprios e exigir os juros de mora a partir do exercício orçamental de 1994;

2) o Reino Unido é condenado nas despesas».