

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

16 de Setembro de 2008 *

No processo C-288/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Reino Unido), por decisão de 6 de Março de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Junho de 2007, no processo

The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

contra

Isle of Wight Council,

Mid-Suffolk District Council,

South Tyneside Metropolitan Borough Council,

West Berkshire District Council,

* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas e K. Lenaerts, presidentes de secção, G. Arestis, U. Lõhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh e A. Arabadjiev (relator), juizes,

advogado-geral: M. Poiares Maduro,
secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 1 de Abril de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Isle of Wight Council, do Mid-Suffolk District Council, do South Tyneside Metropolitan Borough Council e do West Berkshire District Council, por J. Ghosh, QC, J. Henderson, barrister, R. Genn, solicitor, e L. Leach, adviser,
- em representação do Governo do Reino Unido, por Z. Bryanston-Cross, na qualidade de agente, assistida por C. Vajda, QC, e B. Rayment, barrister,
- em representação da Irlanda, por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por A. Aston, SC, e N. Travers, BL,

— em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 12 de Junho de 2008,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de litígios entre os Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (a seguir «Commissioners») e quatro autoridades locais, a saber, o Isle of Wight Council, o Mid-Suffolk District Council, o South Tyneside Metropolitan Borough Council e o West Berkshire District Council (a seguir, em conjunto, «autoridades locais interessadas»), a respeito da sujeição destas autoridades ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») no que se refere à actividade de exploração de parques de estacionamento fechados («offstreet parking») (a seguir «parques de estacionamento»).

Quadro jurídico

- 3 O artigo 2.º da Sexta Directiva, que está inserido no seu título II, que tem por epígrafe «Âmbito de aplicação», dispõe:

«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;

[...]»

- 4 O artigo 4.º da Sexta Directiva, que está inserido no título IV desta última, que tem por epígrafe «Sujeitos passivos», prevê:

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

2. As actividades económicas referidas no n.º 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.

[...]

5. Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão 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, desde que as mesmas não sejam insignificantes.

Os Estados-Membros podem considerar as actividades das entidades atrás referidas, que estão isentas por força dos artigos 13.º ou 28.º, como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.»

5 O anexo D da Sexta Directiva, ao qual o artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, desta última faz referência, enumera treze categorias de operações. No entanto, a exploração de parques de estacionamento não figura entre essas operações.

6 O artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva, cujo efeito directo foi reconhecido pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 17 de Outubro de 1989, Comune di Carpaneto

Piacentino e o. (231/87 e 129/88, Colect., p. 3233, n.º 33), não foi transposto para o direito do Reino Unido.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 7 As autoridades locais interessadas oferecem ao público a locação de lugares em parques de estacionamento. O sector privado também presta esse serviço.

- 8 No passado, as colectividades territoriais do Reino Unido consideravam-se sujeitas ao IVA relativamente às receitas por elas auferidas com a exploração de parques de estacionamento. Todavia, após a prolação do acórdão de 14 de Dezembro de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, Colect., p. I-11435), cerca de 127 colectividades territoriais apresentaram pedidos de reembolso do IVA que haviam pago, considerando que, por força do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, não deveriam ter sido sujeitas a esse imposto. O montante total dos pedidos de reembolso apresentados ascende a 129 milhões de GBP. No que se refere ao montante que a totalidade das reclamações susceptíveis de serem apresentadas pode perfazer, é indicado na decisão de reenvio que o Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte tem cerca de 468 colectividades territoriais.

- 9 Nos litígios que são objecto do processo principal, os montantes reclamados ascendem a 1,6 milhões de GBP. O tribunal de reenvio afirma que esses litígios são processos-piloto, uma vez que as autoridades locais interessadas constituem um leque representativo da totalidade das colectividades territoriais. Com efeito, o Isle of Wight Council, o Mid-Suffolk District Council, o West Berkshire District Council, o South Tyneside Metropolitan Bourough Council e o West Berkshire District Council asseguram a administração, respectivamente, de uma ilha, de uma zona rural, de uma zona urbana e de uma região.

- 10 Considerando que, segundo uma interpretação correcta do direito comunitário, não eram sujeitos passivos de IVA relativamente à actividade em questão, as autoridades locais interessadas pediram o reembolso do IVA anteriormente pago. No entanto, os Commissioners recusaram efectuar esse reembolso. Por conseguinte, as referidas autoridades locais interpuseram recurso da decisão dos Commissioners para o VAT and Duties Tribunal, London. Tendo considerado que a questão da não sujeição dos organismos de direito público, com base no artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, devia ser objecto de uma análise específica para cada uma das autoridades locais interessadas, isto é, «sujeito passivo a sujeito passivo», o VAT and Duties Tribunal, London, chegou à conclusão de que a não sujeição dessas autoridades ao IVA não conduziria a distorções de concorrência significativas. Cada uma das referidas autoridades foi, portanto, declarada isenta de IVA relativamente às receitas por elas auferidas com a exploração de parques de estacionamento.
- 11 Os Commissioners interpuseram recurso da decisão do VAT and Duties Tribunal, London, para a High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division). O seu principal argumento consiste no facto de o artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva ter alegadamente um alcance nacional, que exige uma apreciação global do impacto da isenção de IVA concedida às autoridades locais para efeitos da exploração de parques de estacionamento sobre o sector privado no seu todo. Esse recurso também tem por objecto o significado dos termos «possa conduzir» e «significativas», utilizados na expressão «desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas», que figura no artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.
- 12 Foi nestas condições que a High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) decidiu sobrestar na sua decisão e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) A expressão ‘distorções de concorrência’ deve ser apreciada quanto a cada organismo público, individualmente, de modo a que, no contexto do caso em apreço, deva ser determinada por referência à área ou áreas em que o organismo em

questão preste o serviço de estacionamento ou por referência à totalidade do território nacional do Estado-Membro?

- 2) O que deve entender-se pela expressão ‘possa conduzir’ [‘would lead to’]? Em especial, que grau de probabilidade ou nível de certeza se exige para que esta condição se considere preenchida?

- 3) O que deve entender-se pelo termo ‘significativas’? Em especial, este termo indica um efeito sobre a concorrência que é mais do que insignificante ou *de minimis*, um efeito ‘importante’ ou um efeito ‘excepcional’?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 13 As autoridades locais interessadas consideram que a expressão «distorções de concorrência» deve ser apreciada relativamente a cada organismo de direito público, pelo que, no contexto do presente processo, deve ser interpretada por referência ao território ou aos territórios nos quais o organismo em causa oferece ao público

a locação de lugares em parques de estacionamento, e não por referência a um mercado hipotético que cobre a totalidade do território nacional de um determinado Estado-Membro. Uma abordagem contrária seria incoerente com o próprio conceito de concorrência. Segundo as referidas autoridades locais, a isenção de IVA concedida a cada uma delas de modo algum pode conduzir a distorções da concorrência em relação aos prestadores de serviços privados ou às autoridades locais, por exemplo, de Glasgow, e ainda menos a distorções «significativas». Acresce que uma pessoa que queira fazer compras na ilha de Wight não estacionará o seu veículo em Manchester.

- 14 Baseando-se sobretudo nos princípios fundamentais da neutralidade fiscal e da segurança jurídica, o Governo do Reino Unido considera que, por regra, uma abordagem «actividade a actividade», isto é, que tem em conta a totalidade do mercado nacional e não cada mercado local, é a mais razoável para efeitos da interpretação do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva. A natureza local da procura implica que, mesmo na zona que seja da competência de uma determinada autoridade local, possam existir vários mercados locais, podendo em alguns existir concorrência quando não existe noutros.
- 15 Segundo a Irlanda, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os Estados-Membros são livres de escolher o método mais adequado para transpor para o direito nacional o artigo 4.º, n.º 5, segundo e terceiro parágrafos, da Sexta Directiva. Incumbe a cada Estado-Membro determinar quais são as actividades exercidas pelo Estado e as entidades públicas que, caso não estivessem sujeitas ao IVA, conduziriam a distorções de concorrência significativas. Os Estados-Membros podem, assim, adoptar abordagens locais, regionais ou nacionais.
- 16 O Governo italiano propõe a aplicação de princípios específicos do domínio da concorrência. A este respeito, faz referência à comunicação da Comissão relativa à definição de mercado relevante para efeitos do direito comunitário da concorrência (JO 1997, C 372, p. 5) e considera, com base nesta última, que, nos litígios que são objecto do processo principal, o mercado geográfico relevante em caso algum pode ser a totalidade do mercado nacional. É inconcebível que, em matéria de locação de

lugares em parques de estacionamento, exista qualquer tipo de concorrência entre os serviços propostos por cidades diferentes.

- 17 A Comissão das Comunidades Europeias é da opinião de que há que ter em conta a natureza da actividade e não as condições locais de concorrência para avaliar o risco de distorções da concorrência. O mérito dessa abordagem é corroborado pelo facto de o artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Directiva prever que as operações enumeradas no anexo D desta última devem sempre ser sujeitas ao IVA, excepto se forem insignificantes. Ao dispor neste sentido, a Sexta Directiva parte claramente do princípio de que a relação de concorrência e o risco de distorções daí resultante devem ser determinados em abstracto, tendo em conta a própria natureza da actividade e sem referência às condições locais.

Resposta do Tribunal de Justiça

- 18 A título liminar, há que recordar que, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, 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.
- 19 Como o Tribunal de Justiça já decidiu por diversas vezes, devem estar cumulativamente preenchidas duas condições para que essa disposição seja aplicável, isto é, o exercício de actividades por um organismo de direito público e o exercício de actividades na qualidade de autoridade pública (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 25 de Julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Colect., p. I-4247, n.º 18, e Fazenda Pública, já referido, n.º 15).

- 20 No que se refere à primeira dessas condições, é pacífico que as autoridades locais interessadas são organismos de direito público na acepção do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva.
- 21 Quanto à segunda condição, deve recordar-se que as actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas na acepção da mesma disposição são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados (v., designadamente, acórdão Fazenda Pública, já referido, n.º 17 e a jurisprudência aí referida).
- 22 Tendo em conta a natureza da análise a efectuar, é ao juiz nacional que compete qualificar a actividade em causa no processo principal com base no critério acima enunciado (acórdãos de 17 de Outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o., já referido, n.º 16; de 15 de Maio de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e o., C-4/89, Colect., p. I-1869, n.º 11, e Fazenda Pública, já referido, n.º 23).
- 23 Uma vez que a questão de saber se, nos litígios que são objecto do processo principal, as autoridades locais interessadas actuavam na qualidade de autoridades públicas não foi submetida ao Tribunal de Justiça, há que partir do princípio de que, sob reserva de verificação pelo tribunal de reenvio, a actividade em causa no processo principal deve ser considerada, para efeitos do presente pedido de decisão prejudicial, abrangida pelo artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva.
- 24 Cumpre ainda lembrar que, mesmo quando as autoridades locais exercem uma actividade dessa natureza enquanto autoridades públicas, devem ser consideradas sujeitos passivos, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a

distorções de concorrência significativas. A este respeito, o tribunal de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se essas distorções devem ser apreciadas por referência aos mercados locais nos quais cada uma das autoridades locais interessadas exerce a sua actividade ou por referência à actividade, tal como é exercida na totalidade do território nacional.

25 Para responder a essa questão, e uma vez que a própria redacção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva não fornece quaisquer indicações a esse respeito, há que ter em consideração a economia e a finalidade desta directiva, bem como o lugar que o artigo 4.º, n.º 5, ocupa no sistema comum do IVA por ela instituído.

26 Importa salientar a este respeito que, regra geral e em conformidade com o artigo 2.º, ponto 1, da mesma directiva, estão sujeitas ao IVA as prestações de serviços efectuadas a título oneroso.

27 Além disso, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2 do mesmo artigo, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. Este conceito de «actividades económicas» é definido no referido n.º 2 como englobando todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços (acórdão de 26 de Junho de 2007, T-Mobile Austria e o., C-284/04, Colect., p. I-5189, n.º 33).

28 O artigo 4.º da Sexta Directiva confere assim um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA (v. acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 7, e de 4 de Dezembro de 1990, van Tiem, C-186/89, Colect., p. I-4363, n.º 17).

- 29 Todavia, há que precisar a este respeito que apenas são abrangidas por esta última disposição as actividades que tenham carácter económico (v., neste sentido, acórdãos de 11 de Julho de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Colect., p. I-3695, n.º 15; de 29 de Abril de 2004, EDM, C-77/01, Colect., p. I-4295, n.º 47; de 26 de Maio de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Colect., p. I-4357, n.º 18, e T-Mobile Austria e o., já referido, n.º 34).
- 30 Só por derrogação a esta regra geral é que certas actividades de natureza económica não estão sujeitas ao IVA. Uma dessas derrogações está prevista no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, de acordo com o qual as actividades exercidas por um organismo de direito público na qualidade de autoridade pública não estão sujeitas a esse imposto.
- 31 Essa derrogação visa principalmente as actividades exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas que, embora sejam de natureza económica, estão estreitamente relacionadas com a utilização de prerrogativas de poder público. Nessas condições, a não sujeição dos referidos organismos ao IVA no que se refere a essas actividades não tem potenciais efeitos anticoncorrenciais, visto que estas últimas são geralmente exercidas pelo sector público a título exclusivo ou quase exclusivo.
- 32 No entanto, mesmo quando esses organismos exercem as referidas actividades na sua qualidade de autoridades públicas, devem ser considerados sujeitos passivos, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 5, segundo e terceiro parágrafos, da Sexta Directiva, se a sua não sujeição ao imposto puder conduzir a distorções de concorrência significativas ou ainda se as mesmas actividades, desde que não sejam insignificantes, forem enumeradas no anexo D da mesma directiva.

33 Um organismo de direito público pode, assim, ser incumbido pelo direito nacional do exercício de determinadas actividades de natureza essencialmente económica, ao abrigo de um regime jurídico que lhe é próprio, num contexto em que essas mesmas actividades possam igualmente ser exercidas em paralelo por operadores privados, pelo que a não sujeição do referido organismo ao IVA pode ter por resultado a ocorrência de determinadas distorções da concorrência.

34 É esse resultado indesejável que o legislador comunitário procurou evitar ao prever, no artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Directiva, que as actividades precisamente enumeradas no anexo D da mesma directiva (a saber, as telecomunicações, a distribuição de água, gás, electricidade e energia térmica, o transporte de bens, as prestações de serviços portuários e aeroportuários, o transporte de passageiros, etc.) estão «sempre», a menos que sejam insignificantes, sujeitas ao IVA, ainda que sejam exercidas por organismos de direito público que actuem enquanto autoridades públicas.

35 Por outras palavras, presume-se que a não sujeição dos organismos de direito público ao IVA relativamente a essas actividades conduz a distorções da concorrência, excepto se as referidas actividades forem insignificantes. Assim, resulta claramente da redacção do artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Directiva que a sujeição dos referidos organismos ao IVA resulta do exercício das actividades enumeradas no anexo D da mesma directiva enquanto tais, independentemente da questão de saber se um determinado organismo de direito público tem ou não concorrência ao nível do mercado local no qual exerce essas mesmas actividades.

36 Além disso, podem existir, a nível nacional, outras actividades de natureza essencialmente económica não enumeradas no anexo D da Sexta Directiva, cuja lista pode variar de Estado-Membro para Estado-Membro ou de sector económico para sector económico, que são exercidas em paralelo tanto por organismos de direito público na sua qualidade de autoridades públicas como por operadores privados.

37 É precisamente a essas actividades que se aplica o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, que prevê que os organismos de direito público devem ser considerados sujeitos passivos, mesmo quando actuam enquanto autoridades públicas, na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

38 Os segundo e terceiro parágrafos do referido artigo 4.º, n.º 5, estão, por conseguinte, estreitamente ligados, na medida em que prosseguem o mesmo objectivo, a saber, a sujeição dos organismos de direito público ao IVA, mesmo quando estes últimos actuam enquanto autoridades públicas. Esses parágrafos obedecem, portanto, à mesma lógica, de acordo com a qual o legislador comunitário quis limitar o âmbito de aplicação da não sujeição dos organismos de direito público para que fosse respeitada a regra geral, enunciada nos artigos 2.º, ponto 1, e 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva, segundo a qual toda e qualquer actividade de natureza económica está, em princípio, sujeita ao IVA.

39 Por conseguinte, há que interpretar em conjunto os segundo e terceiro parágrafos do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

40 Resulta do exposto que a sujeição dos organismos de direito público ao IVA, seja com fundamento no segundo parágrafo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva seja com fundamento no terceiro parágrafo desta disposição, resulta do exercício de uma determinada actividade enquanto tal, independentemente da questão de saber se os referidos organismos têm ou não concorrência ao nível do mercado local no qual exercem essa actividade.

41 Esta conclusão é, aliás, corroborada pelos princípios gerais do direito comunitário aplicáveis em matéria fiscal, como os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica.

- 42 Assim, o princípio da neutralidade fiscal, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA (v., nomeadamente, acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 92), opõe-se a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA (v., nomeadamente, acórdão de 7 de Setembro de 1999, Gregg, C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 20).
- 43 Importa recordar a este respeito que o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva visa garantir o respeito do princípio da neutralidade fiscal (acórdão de 8 de Junho de 2006, Feuerbestattungsverein Halle, C-430/04, Colect., p. I-4999, n.º 24).
- 44 Embora seja verdade que a Sexta Directiva prevê algumas derrogações que podem, em certa medida, comprometer a aplicação do princípio da neutralidade fiscal, como a derrogação prevista no artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão de 2 de Junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Colect., p. I-4685, n.º 43), na medida em que esta disposição permite a não sujeição dos organismos de direito público ao IVA se a sua não sujeição apenas conduzir a distorções de concorrência insignificantes, esta derrogação deve, porém, ser interpretada de modo a que o referido princípio seja restringido o menos possível.
- 45 Ora, a tese defendida pelas autoridades locais interessadas tem como consequência apenas sujeitar ao IVA determinadas autoridades com exclusão de outras, em função da existência ou não de distorções da concorrência em cada um dos mercados locais em que essas autoridades locais operam, apesar de a prestação de serviços em causa, a saber, a exploração de parques de estacionamento, ser essencialmente a mesma. Esta tese implica, assim, não só que os operadores privados sejam tratados de modo diferente dos organismos de direito público caso a não sujeição destes últimos ao IVA apenas conduza a distorções de concorrência insignificantes, mas também que seja instituído um tratamento diferenciado no próprio seio dos organismos de direito público.

- 46 Em contrapartida, se as referidas distorções forem analisadas por referência à actividade enquanto tal, independentemente das condições de concorrência que vigoram num determinado mercado local, o respeito do princípio da neutralidade fiscal é garantido, dado que todos os organismos de direito público estão sujeitos ou não sujeitos ao IVA, pelo que esse princípio só seria derogado no que diz respeito às relações entre esses organismos e os operadores privados, e apenas na medida em que as distorções da concorrência fossem insignificantes.
- 47 Além disso, como o Tribunal de Justiça já recordou por diversas vezes, a legislação comunitária deve ser certa e a sua aplicação previsível para os particulares (v., designadamente, acórdãos de 22 de Novembro de 2001, Países Baixos/Conselho, C-301/97, Colect., p. I-8853, n.º 43, e Halifax e o., já referido, n.º 72). Este imperativo de segurança jurídica impõe-se com especial rigor quando se trata de uma regulamentação susceptível de comportar encargos financeiros, a fim de permitir aos interessados conhecer com exactidão o alcance das obrigações que lhes são impostas (v., nomeadamente, acórdãos de 15 de Dezembro de 1987, Países Baixos/Comissão, 326/85, Colect., p. 5091, n.º 24, e de 29 de Abril de 2004, Sudholz, C-17/01, Colect., p. I-4243, n.º 34).
- 48 Ora, o princípio da segurança jurídica, que faz parte da ordem jurídica comunitária, deve ser respeitado tanto pelas instituições comunitárias como pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que as directivas comunitárias lhes conferem (v. acórdão de 26 de Abril de 2005, «Goed Wonen», C-376/02, Colect., p. I-3445, n.º 32).
- 49 Assim, a tese de que as distorções da concorrência, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, devem ser apreciadas por referência a cada um dos mercados locais nos quais as autoridades locais exercem a actividade de locação de lugares em parques de estacionamento pressupõe uma reavaliação sistemática, com base em análises económicas frequentemente complexas, das condições de concorrência numa multiplicidade de mercados locais, cuja determinação pode revelar-se particularmente difícil na medida em que a delimitação desses mercados não coincide necessariamente com a competência territorial das autoridades locais. Acresce que podem existir vários mercados locais no território de uma mesma autoridade local.

50 Consequentemente, essa situação é susceptível de provocar numerosos litígios na sequência de qualquer alteração que afecte as condições de concorrência que vigoram num determinado mercado local.

51 Assim, nem as autoridades locais nem os operadores privados poderão prever com a certeza necessária à condução dos seus negócios se, num determinado mercado local, a exploração pelas autoridades locais de parques de estacionamento pagos estará ou não sujeita ao IVA.

52 Essa situação é susceptível de comprometer os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica.

53 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que as distorções de concorrência significativas às quais pode conduzir a não sujeição ao IVA dos organismos de direito público que actuam enquanto autoridades públicas devem ser avaliadas por referência à actividade em causa, enquanto tal, e não a um mercado local em particular.

Quanto à segunda questão

54 Com a sua segunda questão, o tribunal de reenvio pergunta, no essencial, se a expressão «possa conduzir» a distorções de concorrência significativas, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, deve ser interpretada no sentido de que só tem em consideração a concorrência actual ou no sentido de que também abrange a concorrência potencial. Esse tribunal também pede que se

precise qual é o grau de probabilidade exigido para que esta condição se considere preenchida.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 55 Baseando-se no n.º 139 das conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo em que foi proferido o acórdão de 26 de Junho de 2007, *Hutchison 3G e o.* (C-369/04, *Colect.*, p. I-5247), as autoridades locais interessadas consideram que a expressão «possa conduzir» deve ser interpretada no sentido de que impõe a existência de um risco real e sério de distorções da concorrência.
- 56 O Governo do Reino Unido considera que a expressão «possa conduzir» («would lead to») pode ser substituída pela expressão «for susceptível de provocar» («could lead to») que o Tribunal de Justiça utiliza nos acórdãos *Comune di Carpaneto Piacentino e o.*, já referidos, o que é igualmente coerente com a análise realizada pela advogada-geral J. Kokott nos n.ºs 127 e 131 das suas conclusões no processo em que foi proferido o acórdão *Hutchinson 3G e o.*, já referido. Acrescenta que já existe, por um lado, concorrência entre as empresas privadas e as autoridades locais em muitas regiões do Reino Unido, bem como, por outro, uma potencial concorrência em outras regiões onde, até ao presente, não existe nenhum operador privado.
- 57 Segundo a Irlanda, a expressão «possa conduzir» exige que as autoridades nacionais competentes incumbidas da aplicação do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva se assegurem de que o risco de distorção da concorrência é provável, e não só de que é susceptível de se realizar.

58 O Governo italiano considera que, embora não seja necessária uma certeza absoluta na matéria, a expressão «possa conduzir» deve ser entendida no sentido de que os riscos de distorção da concorrência, resultantes do exercício de uma actividade não sujeita ao IVA, devem constituir uma forte probabilidade e não uma simples possibilidade.

59 A Comissão salienta que, para assegurar que os organismos públicos e os operadores privados são colocados em pé de igualdade quanto às condições de concorrência, é necessário que não existam quaisquer obstáculos à entrada dos operadores privados no mercado em causa no processo principal. Por conseguinte, considera que a expressão «possa conduzir» abrange a concorrência potencial. Para este efeito, basta que exista uma real possibilidade de entrada no referido mercado de operadores privados que concorram com os organismos de direito público em questão.

Resposta do Tribunal de Justiça

60 Há que recordar que, conforme resulta do n.º 30 do presente acórdão, a não sujeição dos organismos de direito público ao IVA por força do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva constitui uma derrogação à regra geral da sujeição ao imposto de qualquer actividade de natureza económica, e que, por isso, essa disposição deve ser interpretada de modo estrito. Ora, no que concerne ao artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, dessa directiva, deve assinalar-se que esta disposição restabelece a referida regra geral para evitar que a não sujeição desses organismos ao imposto conduza a distorções de concorrência significativas. Esta última disposição não pode, por isso, ser interpretada em sentido estrito.

61 Ora, o alcance do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva seria indevidamente alargado se a sujeição dos referidos organismos ao imposto, por força do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, dessa directiva, devesse ser limitada apenas aos casos de distorções de concorrência actuais, o que permitiria a sua não sujeição ao imposto quando apenas estivessem confrontados com uma concorrência potencial.

62 Além disso, a não sujeição ao IVA desses mesmos organismos é susceptível, por si só, de dissuadir os potenciais concorrentes de entrar no mercado da locação de lugares em parques de estacionamento.

63 Decorre do exposto que a expressão «possa conduzir», na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, tem em consideração não só a concorrência actual mas também a concorrência potencial.

64 Todavia, a possibilidade puramente teórica de um operador privado entrar no mercado relevante, que não seja apoiada por nenhum elemento de facto, por nenhum indício objectivo e por nenhuma análise do mercado, não pode ser equiparada à existência de uma concorrência potencial. Para que essa equiparação possa ser realizada, essa possibilidade deve ser real e não puramente hipotética.

65 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que a expressão «possa conduzir», na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, deve ser interpretada no sentido de que tem em consideração não só a concorrência actual mas também a concorrência potencial, entendida no sentido de que a possibilidade de um operador privado entrar no mercado relevante deve ser real e não puramente hipotética.

Quanto à terceira questão

66 A terceira questão tem por objecto a interpretação a dar ao termo «significativas», na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, em particular

a questão de saber se esse termo deve ser interpretado no sentido de que significa «mais do que insignificante ou *de minimis*», «importante» ou «excepcional».

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

⁶⁷ Segundo as autoridades locais interessadas, o termo «significativas» implica a existência de um «efeito desfavorável importante» ou de um «efeito excepcional» sobre os concorrentes do organismo de direito público ou de um efeito diferente do que resulta do simples facto de o organismo público não facturar o IVA, enquanto os seus concorrentes de natureza privada o fazem. A este respeito, invocam o n.º 41 das conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo em que foi proferido o acórdão *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, já referido, segundo o qual o termo «significativas» é sinónimo de «excepcional».

⁶⁸ O Governo do Reino Unido considera que o termo «significativas» visa qualquer distorção da concorrência que não seja insignificante ou *de minimis*. No que se refere à utilização do termo «excepcional» pelo advogado-geral F. G. Jacobs no n.º 41 das suas conclusões no processo em que foi proferido o acórdão *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, já referido, acrescenta que o Tribunal de Justiça não seguiu estas conclusões nem voltou a usar esse termo.

⁶⁹ Segundo a Irlanda, o termo «significativas» deve ser entendido no sentido de que as distorções da concorrência devem ser consideráveis e sensíveis, no sentido de que devem ser susceptíveis de afectar consideravelmente as condições de concorrência que, de outro modo, vigorariam no mercado em questão, e isto em prejuízo manifesto dos operadores privados em causa.

- 70 O Governo italiano defende que o termo «significativas» deve ser interpretado no sentido de «uma importância pelo menos considerável ou importante, e não apenas insignificante».
- 71 A Comissão é da opinião de que o termo «significativas» remete para uma distorção que não é insignificante ou despreciable. Baseia-se, a este respeito, no artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Directiva, conjugado com o Anexo D desta última, segundo o qual as actividades enumeradas nesse anexo D devem ser sujeitas ao IVA, desde que «não sejam insignificantes». O papel do referido terceiro parágrafo é, em todo o caso, submeter ao IVA certas categorias de actividades que, caso contrário, teriam de ser avaliadas à luz do segundo parágrafo desse artigo 4.º, n.º 5. Esses dois parágrafos obedecem à mesma lógica e é possível inferir dos mesmos que, ao utilizar o termo «insignificante», o legislador queria descrever as actividades que não conduzem a distorções de concorrência «significativas».

Resposta do Tribunal de Justiça

- 72 Antes de mais, importa salientar que, como resulta do n.º 60 do presente acórdão, a sujeição dos organismos de direito público ao IVA relativamente às actividades de natureza económica que exercem enquanto autoridades públicas, prevista no artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, restabelece a regra geral da sujeição ao IVA de qualquer actividade de natureza económica para evitar que a não sujeição desses organismos conduza a distorções de concorrência significativas, e que esta disposição não pode, pois, ser interpretada em sentido estrito.
- 73 Por conseguinte, o termo «significativas» deve ser interpretado no sentido de que visa restringir o âmbito de aplicação da não sujeição ao imposto, ao abrigo do artigo 4.º,

n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, dos organismos de direito público no que se refere às referidas actividades.

74 Ora, se esse termo devesse ser entendido no sentido de importante, ou mesmo de excepcional, o âmbito de aplicação da não sujeição dos organismos de direito público seria indevidamente alargado. Em contrapartida, se a não sujeição destes últimos só fosse admitida no caso de só conduzir a distorções de concorrência insignificantes, o alcance desse termo ficaria efectivamente circunscrito.

75 Em seguida, deve recordar-se que, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Directiva, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades enumeradas no anexo D desta última, desde que as mesmas não sejam «insignificantes». Por outras palavras, a não sujeição ao IVA desses organismos é admitida na medida em que essas actividades sejam insignificantes, presumindo-se assim que as distorções da concorrência que resultariam dessa não sujeição também seriam insignificantes.

76 Ora, uma vez que, como resulta do n.º 38 do presente acórdão, os segundo e terceiro parágrafos do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva estão estreitamente ligados, na medida em que prosseguem o mesmo objectivo e obedecem à mesma lógica, o termo «significativas» deve ser interpretado no sentido de que a não sujeição ao IVA dos organismos públicos só pode ser admitida no caso de só conduzir a distorções de concorrência insignificantes.

77 Por último, o respeito do princípio da neutralidade fiscal corrobora essa interpretação. Com efeito, a tese defendida pelas autoridades locais interessadas, segundo a qual os organismos de direito público só devem ser sujeitos ao IVA no caso de as distorções da concorrência resultantes da não sujeição serem importantes, se não mesmo excepcionais, criaria uma situação fiscal na qual um número significativo de operadores privados que efectuassem as mesmas operações que as realizadas por esses organismos seriam tratados diferentemente destes últimos em matéria de cobrança do IVA, o que constituiria uma violação importante do princípio da neutralidade fiscal.

78 Em contrapartida, a não sujeição dos referidos organismos ao IVA, nos casos em que daí não resultasse qualquer distorção da concorrência ou em que daí resultassem distorções insignificantes, lesaria o menos possível o princípio da neutralidade fiscal.

79 Por conseguinte, há que responder à terceira questão que o termo «significativas», na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, deve ser entendido no sentido de que as distorções de concorrência actuais ou potenciais devem ser mais do que insignificantes.

Quanto às despesas

80 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Grande Secção) declara:

- 1) **O artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, 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, deve ser interpretado no sentido de que as distorções de concorrência significativas às quais pode conduzir a não sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado dos organismos de direito público que actuam enquanto autoridades públicas devem ser avaliadas por referência à actividade em causa, enquanto tal, e não a um mercado local em particular.**

- 2) **A expressão «possa conduzir», na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, deve ser interpretada no sentido de que tem em consideração não só a concorrência actual mas também a concorrência potencial, entendida no sentido de que a possibilidade de um operador privado entrar no mercado relevante deve ser real e não puramente hipotética.**

- 3) **O termo «significativas», na acepção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, deve ser entendido no sentido de que as distorções de concorrência actuais ou potenciais devem ser mais do que insignificantes.**

Assinaturas