CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO

apresentadas em 20 de Abril de 1989 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. A Stichting Uitvoering Financiële Acties (adiante «SUFA») é uma fundação que, mediante reembolso das despesas realmente efectuadas, organiza e executa por conta da Stichting Algemene Loterij Nederland (adiante «ALN») lotarias cujas receitas são repartidas por aquela entre um certo número de instituições sociais e culturais que nela estão filiadas.

2. Com base na legislação neerlandesa adoptada a fim de transpor para direito nacional a sexta directiva em matéria de IVA [1] e, nomeadamente, o seu artigo 13.°, a SUFA teve que pagar IVA sobre o montante das despesas dos serviços que assim foram prestados à ALN durante o mês de Abril de 1983.

3. Contra esta tributação a SUFA apresentou uma reclamação ao inspector das finanças, em seguida um recurso perante o Gerechtshof de Amsterdão, antes de interpor recurso de cassação perante o Hoge Raad dos Países Baixos.

4. Foi este órgão jurisdicional que submeteu ao Tribunal a seguinte questão prejudicial:

«As isenções do imposto sobre o volume de negócios a conceder nos termos do ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva abrangem as actividades de uma fundação que consistem exclusivamente na organização e na execução de prestações ligadas às actividades de outra fundação, mediante reembolso das despesas realmente efectuadas, quando essa outra fundação, enquanto organização que controla uma série de instituições que exercem uma actividade isenta ou em relação à qual não são sujeito passivo, efectua em benefício das instituições em questão, prestações de serviços tais como as descritas na disposição acima referida da sexta directiva?»

5. O ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva tem a seguinte redacção:

«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:

[...]

f) As prestações de serviços efectuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma actividade isenta, ou relati-

* Língua original: francês.

1 — Sexta directiva 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 (77/388/CEE) — JO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

vamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços directamente necessários ao exercício dessa actividade, quando os referidos agrupamentos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, se tal isenção não for susceptível de provocar distorções de concorrência;

[...]»

6. A Comissão tem razão em sublinhar que as prestações de serviços visadas por esta disposição só são isentas se estiver preenchida uma série de condições. Resulta do acórdão de reenvio bem como das observações apresentadas perante o Tribunal que não se contesta estar satisfeita a totalidade destas condições no que respeita aos serviços prestados aos seus membros pela ALN. A questão prejudicial do Hoge Raad dos Países Baixos visa expressamente esta hipótese.

7. Quanto às prestações de serviços efectuados pela SUFA decorre igualmente dos autos que as mesmas são fornecidas, mediante reembolso das despesas realmente efectuadas, a uma «pessoa» (a ALN) cujas actividades não estão sujeitas a IVA. As prestações de serviços em questão são directamente necessárias ao exercício destas actividades.

8. Tendo em conta estes esclarecimentos a questão colocada divide-se em duas partes. Trata-se de saber, por um lado, se tais prestações de serviços efectuadas por uma fundação por conta de outra fundação são efectuadas por um «agrupamento autónomo de pessoas», caso em que devem estar isentas e, por outro, em caso de resposta negativa, se no entanto devem ser isentas pelo facto de serem fornecidas exclusivamente a uma pessoa que constitui, ela, um tal agrupamento e está isenta pelos serviços que fornece aos seus membros.

9. No seu acórdão de 26 de Março de 1987 no processo 235/85, Comissão/Países Baixos (Colect. p. 1471), o Tribunal declarou que

«a sexta directiva caracteriza-se pela generalidade do seu âmbito de aplicação e pelo facto de todas as isenções deverem ser expressas e precisas» (n.° 19).

10. Como prova do amplo âmbito de aplicação deste modo atribuído ao IVA o Tribunal recordou, por um lado, que o artigo 2.° da sexta directiva, relativo às operações tributáveis, visa, paralelamente às importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território do país e, por outro, que o n.° 1 do artigo 4.° define como sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma das actividades económicas mencionadas no n.° 2, ou seja, todas as actividades económicas de produção, de comercialização ou de prestação de serviços (n.ºs 6 e 7).

11. Daqui resulta que as isenções, enquanto excepções à regra geral da tributação das actividades económicas são de interpretação estrita e não devem ir além do que está expressa e claramente previsto.

12. Ora o ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° só visa expressamente os agrupamentos autónomos de *pessoas* que fornecem serviços aos seus *membros.* Tal não é o caso de uma fundação que presta serviços exclusivamente a uma única outra fundação. A ALN não é membro da SUFA e mesmo que fosse a SUFA só teria então um único membro. Ora um agrupamento de pessoas deve necessariamente ter pelo menos dois membros, quer se trate de pessoas singulares ou colectivas. A SUFA não pode, portanto, beneficiar de uma isenção relativamente aos serviços que presta por conta da ALN.

13. A recorrente no processo principal alega todavia que devia ser de outra forma, por um lado, porque a SUFA continua de facto a organizar as lotarias por conta das instituições filiadas na ALN e poderia, portanto, pretender ter direito à isenção se a ALN não tivesse sido constituída e, por outro, porque as actuais actividades da SUFA estariam certamente isentas se fossem realizadas pela ALN.

14. Estes argumentos não procedem. Ambos se baseiam em meras hipóteses que são contrariadas pelos factos: a ALN existe e desde a sua criação a SUFA deixou de trabalhar directamente para as instituições sociais e culturais passando a trabalhar para a ALN que lhe reembolsa as despesas decorrentes da realização de uma lotaria.

15. Por outro lado, como o Tribunal declarou no seu acórdão de 11 de Julho de 1985 no processo 107/84, Comissão/Alemanha (Recueil, p. 2655),

«embora seja um facto que estas isenções [previstas no ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.°] aproveitem a actividades que prosseguem certos objectivos, a maior parte das disposições especificam igualmente os *operadores económicos* que estão autorizados a fornecer as prestações isentas» (n.° 13).

As referidas actividades só são portanto isentas quando praticadas por operadores determinados que, no caso da alínea f), devem ser «agrupamentos autónomos de pessoas».

16. A SUFA só poderia ser considerada como constituindo um tal agrupamento de pessoas trabalhando directamente por conta dos membros da ALN se a ALN devesse ser considerada um simples ecrã entre ela e as instituições sociais e culturais. Ora, tal é uma questão de facto que releva da competência dos órgãos jurisdicionais nacionais e que parece ter sido resolvida no sentido do reconhecimento de uma autonomia recíproca das duas entidades. Além disso as duas fundações não exercem as mesmas actividades porque a SUFA prepara e executa as lotarias ao passo que a ALN solicita as autorizações por conta das instituições nela filiadas e reparte as receitas das lotarias entre as mesmas.

17. Por todas estas razões bem como pelas razões suplementares indicadas nas suas observações pelo Governo dos Países Baixos e pela Comissão das Comunida-

des Europeias, que subscrevo, concluo que se deve responder negativamente à questão colocada pelo Hoge Raad dos Países Baixos e declarar que

«As isenções do imposto sobre o volume de negócios a conceder nos termos do ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva não abrangem as actividades exercidas por uma fundação, que consistem exclusivamente na organização e execução de prestações ligadas às actividades de outra fundação, mediante reembolso das despesas realmente efectuadas, mesmo na hipótese de esta outra fundação, enquanto organização "controlando" uma série de instituições que exercem uma actividade isenta ou relativamente à qual não têm a qualidade de sujeito passivo, efectuar, em benefício exclusivo das instituições em questão, prestações de serviços como as descritas na referida disposição da sexta directiva.»