ACÓRDÃO DO TRIBUNAL (Quarta Secção)
15 de Junho de 1989 *

No processo 348/87,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial apresentado ao Tribunal, ao abrigo do artigo 177.° do Tratado CEE, pelo Hoge Raad dos Países Baixos e destinado a obter no litígio pendente nesse órgão jurisdicional entre

Stichting Uitvoering Financiële Acties, de Roterdão,

e

Staatssecretaris van Financiën, dos Países Baixos,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitante aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL (Quarta Secção),

constituído pelos Srs. T. Koopmans, presidente de Secção, C. N. Kakouris e M. Diez de Velasco, juízes,

advogado-geral: J. Mischo
secretário: J. A. Pompe, secretário adjunto

considerando as observações apresentadas:

— em nome da recorrente no processo principal, por J. W. Meijer, advogado em Haia,

* Língua do processo: neerlandês.

— em nome do Governo do Reino dos Países Baixos, por H. J. Heinemann, na qualidade de agente,

— em nome da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Calleja e B. J. Drijber, na qualidade de agentes,

tendo em conta o relatório para audiência e na sequência da mesma realizada em 20 de Abril de 1989,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Abril de 1989,

profere o presente

Acórdão

1 Por acórdão de 4 de Novembro de 1987, entrado no Tribunal em 16 de Novembro seguinte, o Hoge Raad dos Países Baixos colocou, ao abrigo do artigo 177.° do Tratado CEE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da 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), adiante «sexta directiva».

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe uma fundação, a Stichting Uitvoering Financiële Acties (adiante «SUFA») à administração das contribuições. O litígio incide sobre um aviso de cobrança pelo qual o inspector dos impostos aplicou à SUFA o imposto sobre o volume de negócios correspondente às despesas dos serviços prestados pela SUFA a outra fundação, a Stichting Algemene Loterij Nederland (adiante «ALN»).

3 Decorre dos autos que, segundo o acordo celebrado entre as duas fundações, a SUFA está encarregada da realização prática das lotarias que a ALN organiza por conta das instituições sociais e culturais que nela estão filiadas. Todas as despesas

efectuadas para o efeito pela SUFA são reembolsadas pela que se limita a repartir as receitas das lotarias, após dedução das despesas, entre as instituições que nela estão filiadas.

4 A SUFA recorreu do aviso de cobrança controvertido perante o Gerechtshof de Haia, alegando que os serviços por ela desempenhados em nome da ALN deviam estar isentos do imposto sobre o volume de negócios, tendo em conta o disposto no ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva nos termos do qual «os Estados-membros isentarão... as prestações de serviços efectuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma actividade isenta... 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». É incontestável que a ALN beneficia desta isenção.

5 No entanto o Gerechtshof considerou, como a administração fiscal nacional, que a SUFA não revestia a natureza de um agrupamento autónomo de pessoas que presta serviços aos seus membros, que pratica as suas actividades para um único mandante, na ocorrência a ALN que não é membro da SUFA.

6 O litígio foi em seguida submetido à apreciação do Hoge Raad dos Países Baixos que decidiu suspender a instância e colocar 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?»

7 Para mais ampla exposição dos factos no processo principal, da tramitação processual, bem como das observações apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo só serão a seguir retomados na medida do necessário à fundamentação da decisão do Tribunal.

8 A resposta à questão colocada depende, em especial, do problema de saber se a isenção prevista pelo ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva se aplica a uma fundação que presta em regime de subcontratação, a uma outra fundação que beneficia desta isenção enquanto agrupamento autónomo de instituições sociais e culturais, os serviços directamente necessários ao exercício da actividade isenta.

9 A recorrente no processo principal sugere uma resposta afirmativa a este ponto salientando as especificidades que caracterizam a repartição das tarefas entre as duas fundações. Em contrapartida o Governo dos Países Baixos e a Comissão sugerem uma resposta negativa alegando que esta repartição de tarefas no domínio da organização de lotarias não pode permitir uma extensão do benefício da isenção a um organismo que age na qualidade de subcontratante.

10 Deve observar-se, antes de mais, que, como já foi sublinhado pelo Tribunal no acórdão de 26 de Março de 1987 (Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1485), a sexta directiva atribui um âmbito de aplicação muito lato ao imposto sobre o valor acrescentado abrangendo todas as actividades económicas de produção, comercialização ou de prestação de serviços.

11 No que se refere ao regime das isenções estabelecido por esta directiva, decorre do seu décimo primeiro considerando que estas isenções constituem noções autónomas do direito comunitário que, como já foi especificado pelo Tribunal no acórdão de 26 de Março de 1987, atrás referido, devem ser inseridas no contexto geral do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, instaurado pela sexta directiva.

12 Quanto ao alcance das isenções previstas convém relembrar que o Tribunal, no seu acórdão de 11 de Julho de 1985 (Comissão/Alemanha, 107/84, Recueil, p. 2655), sublinhou que embora seja um facto que estas isenções aproveitam as actividades

que prosseguem certos objectivos, a maior parte das disposições especificam igualmente os operadores económicos que estão autorizados a fornecer as prestações isentas e que as mesmas não são definidas por referência a noções puramente materiais ou funcionais. Neste acórdão o Tribunal especificou igualmente que o artigo 13.° da sexta directiva não excluia todas as actividades de interesse geral, mas apenas as que são enumeradas e descritas de modo muito pormenorizado.

13 Do que precede decorre que os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.° da sexta directiva devem ser interpretados restritivamente dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo.

14 O ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva só visa expressamente os agrupamentos autónomos de pessoas que prestam serviços aos seus membros. Tal não é o caso de uma fundação que presta serviços exclusivamente a outra fundação, sem que uma destas fundações seja membro da outra. Tendo em conta a redacção precisa das condições de isenção, toda e qualquer interpretação que alargue o alcance do texto do ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva é incompatível com a finalidade desta disposição.

15 Por conseguinte deve responder-se à questão prejudicial 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 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, não abrangem as actividades de uma fundação que consistem exclusivamente na organização e execução de prestações ligadas às actividades de outra fundação, mediante reembolso das despesas realmente efectuadas, quando essa fundação, enquanto organização que controla uma série de instituições que exercem uma actividade isenta de imposto ou em relação à qual não são sujeito passivo, efectua, em benefício exclusivo das instituições em questão, prestações de serviços como as descritas nesta disposição da sexta directiva.

Quanto às despesas

16 As despesas em que incorreram o Governo dos Países Baixos e a Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não podem ser objecto de reembolso. Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, cabe a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL (Quarta Secção),

pronunciando-se quanto à questão que lhe foi submetida pelo Hoge Raad dos Países Baixos, por acórdão de 4 de Novembro de 1987, declara:

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 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, não abrangem as actividades de uma fundação que consistem exclusivamente na organização e execução de prestações ligadas às actividades de outra fundação, mediante reembolso das despesas realmente efectuadas, quando essa fundação, enquanto organização que controla uma série de instituições que exercem uma actividade isenta de imposto ou em relação à qual não são sujeito passivo, efectua, em benefício exclusivo das instituições em questão, prestações de serviços como as descritas nesta disposição da sexta directiva.

Koopmans Kakouris Diez de Velasco

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, a 15 de Junho de 1989.

O secretário

J.-G. Giraud

O presidente da Quarta Secção

T. Koopmans