a redacção precisa das condições de isenção enunciadas no ponto A, alínea f) do n.° 1, do referido artigo, relativas às prestações de serviços efectuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma actividade isenta, ou relativamente à qual não têm a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar serviços aos seus membros, os actos isentos por força desta disposição 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 tais como as descritas nesta disposição da sexta directiva.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo 348/87 *

I — Factos e tramitação do processo principal

1. A recorrente no processo principal (adiante «SUFA») é uma fundação constituída em 1961 que organiza e realiza, sem fins lucrativos, lotarias cujas receitas se destinam a instituições sociais e culturais nos Países Baixos. Desde 1971, na sequência da constituição da Stichting Algemene Loterij Nederland (adiante «ALN») em que estão filiadas estas instituições, as autorizações necessárias para organizar estas lotarias são concedidas à ALN. Por sua vez a SUFA é encarregada pela ALN da preparação e da execução destas lotarias. Nos termos do acordo concluído entre as duas fundações todas as despesas ligadas à realização de uma lotaria são facturadas à ALN e reembolsadas por esta última.

2. Ambas as fundações são geridas por um conselho de administração, escolhido no seu seio, isto independentemente do conselho de administração da outra fundação. Com excepção de um membro que faz parte dos dois conselhos de administração não existe direcção única. Todavia um membro do conselho de administração da ALN assiste sempre na qualidade de observador às reuniões do conselho de administração da SUFA e vice-versa. Enquanto fundação a SUFA não dispõe de património próprio e não beneficia de créditos bancários. Iniciou as suas actividades com um capital de partida que foi posto à sua disposição pela ALN a título de crédito permanente. Enquanto as actividades da SUFA consistem unicamente na preparação e execução das lotarias em nome da ALN, esta limita-se a repartir e a distribuir as receitas, após dedução das despesas da organização das lota-

* Língua do processo: neerlandês.

rias, entre as instituições sociais e culturais que nela estão filiadas.

3. O litígio no processo principal surgiu na sequência de um aviso de cobrança no montante de 21 978 HFL, a título de imposto sobre o volume de negócios, relativo às despesas de serviços prestados pela SUFA à ALN durante o mês de Abril de 1983. A SUFA reclamou contra este montante tendo a reclamação sido indeferida pelo inspector. Na sua decisão o inspector alegava que a SUFA não é um agrupamento autónomo de pessoas que fornece serviços a membros, que realiza as suas actividades para um único mandante e que este mandante, a ALN, não é membro da SUFA.

4. Desta decisão a SUFA interpôs recurso para o Gerechtshof de Haia. No seu recurso alegou que não podia ser considerada como constituindo uma empresa independente pelo facto de formar com a ALN uma unidade fiscal. Deste modo, mais não sendo que um prolongamento dependente da ALN, devia beneficiar igualmente das isenções fiscais aplicáveis à ALN. É um facto que as actividades da ALN bem como as das instituições filiadas, não estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios, por força do n.° 1, alínea f) e u), do artigo 11.° da Wet op de omzetbelasting (lei neerlandesa de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios), na sua versão de 1978.

5. O n.° 1, alínea f), do artigo 11.° desta lei delega no Governo o direito de isentar

«as entregas de bens e prestações de serviços de natureza social ou cultural, desde que o empresário não prossiga um fim lucrativo e que esta isenção não provoque distorções graves de concorrência em relação a empresários que prossigam um fim lucrativo».

O n.° 1, alínea u), do artigo 11.° da lei referida prevê a isenção de

«prestações de serviços indicadas..., efectuadas por agrupamentos autónomos de pessoas ou organismos... realizando actividades isentas... em benefício dos seus membros e que são directamente necessárias à realização das referidas prestações, desde que estes agrupamentos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso da parte que lhes incumbe nas despesas feitas em comum e que esta isenção não seja susceptível de provocar distorções de concorrência».

O n.° 1, alínea f), e o n.° 2 do artigo 9.° do Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (decreto de execução) da lei mencionada estipula:

«1. Por prestações na acepção do disposto no n.° 1, alínea u), do artigo 11.° da lei, entendem-se as prestações de serviços efectuadas em benefício dos seus membros por agrupamentos autónomos de: ... instituições de carácter social, cujas prestações estão isentas por força do n.° 1, alínea f), do artigo 11.° da lei, na medida em que estas prestações de serviços são directamente necessárias ao exercício destas actividades com excepção das prestações de serviços que

consistem na administração de vencimentos e salários, na administração financeira e na administração contabilística.

2. O n.° 1 só se aplica se os agrupamentos autónomos nele visados se limitam a exigir, pelos serviços prestados aos seus membros, o reembolso da parte que lhes incumbe nas despesas feitas em comum.»

Estas disposições destinam-se a transpor o ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva de acordo com o qual os Estados-membros isentam

«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».

6. O Gerechtshof, em 7 de Maio de 1986, no seu indeferimento do recurso interposto pela SUFA, considerou que as duas fundações eram, apesar da sua dependência económica e estrutural, autónomas uma da outra, de modo que não se podia considerar constituírem uma unidade fiscal. Além disso o Gerechtshof sublinhou que a SUFA, ao contrário da ALN, não pode ela própria ser qualificada de agrupamento autónomo de pessoas ou de organismos que prestam serviços aos seus membros mediante reembolso por parte de cada um das despesas feitas em comum, dado que presta esses serviços exclusivamente à ALN e não às instituições filiadas nesta fundação. Por estas razões o Gerechtshof considerou que o ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva não é aplicável.

7. A SUFA interpôs recurso de cassação deste acórdão perante o Hoge Raad dos Países Baixos. Por acórdão de 4 de Novembro de 1987, o Hoge Raad rejeitou três dos quatro fundamentos de cassação invocados pela recorrente, nomeadamente o fundamento que invocava a existência de uma unidade fiscal entre as duas fundações. No que se refere ao fundamento de cassação dirigido contra a parte do acórdão do Gerechtshof de acordo com a qual não cabe aplicar às actividades da SUFA a isenção prevista no n.° 1, alínea u), do artigo 11.° da lei neerlandesa relativa ao imposto sobre o volume de negócios, o Hoge Raad considera ser conveniente atribuir à definição dos serviços que são isentos por força desta disposição o mesmo significado que à definição das prestações de serviços que devem ser objecto de uma isenção de acordo com o ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva. Dado que a apreciação deste fundamento de cassação depende, por este motivo, da resposta à questão de saber se a disposição em causa da directiva visa igualmente os serviços tais como os fornecidos pela SUFA à ALN, o Hoge Raad solicitou ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse, a título prejudicial, sobre a questão seguinte:

«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?»

O acórdão do Hoge Raad foi registado na Secretaria do Tribunal em 16 de Novembro de 1987.

Em conformidade com o artigo 20.° do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça da CEE, foram apresentadas observações escritas pela recorrente no processo principal, representada por J. W. Meijer, advogado em Haia, pelo Governo dos Países Baixos, representado por H. Heinemann, do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e pela Comissão das Comunidades Europeias, representada por D. Calleja e B. J. Drijber, na qualidade de agentes.

O Tribunal, com base no relatório preliminar do juiz relator, ouvido o advogado-geral, decidiu dar início à fase oral sem instrução prévia e remeter o processo para a Quarta Secção.

II — Observações escritas apresentadas perante o Tribunal

1. A recorrente no processo principal, que salienta a sua estreita relação do ponto de vista estatutário, contratual e material com a ALN, alega que se esta última fundação não tivesse sido constituída, a SUFA podia pretender ter direito à isenção em questão, dado que organiza as lotarias por conta das instituições filiadas na ALN. Esta última fundação apenas teria por funções deter a autorização de organizar as lotarias e repartir o produto das mesmas entre as instituições nela filiadas. Além disso as actividades da SUFA estariam isentas se fossem realizadas pela ALN dado que a SUFA só realiza actividades para a ALN e instituições filiadas junto desta última não existindo qualquer razão válida que permita recusar a isenção à SUFA.

A recorrente considera que, se se aplicarem os elementos do ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva ao caso concreto, é necessário colocar a questão de saber se a SUFA pode ser considerada um agrupamento de instituições independentes, noutros termos, se as instituições filiadas na ALN podem ser consideradas membros da SUFA. Esta disposição da directiva foi adoptada tendo em conta a multiplicidade das formas sob as quais, e das estruturas em que, as obras e as actividades de carácter social podem ser exercidas com a finalidade de as facilitar.

A recorrente sublinha que não se pode admitir que a disposição supramencionada não é aplicável num caso como o concreto, a) em que uma fundação exerce actividades que consistem unicamente na organização e na execução de lotarias ligadas a uma outra fundação, b) mediante reembolso das despesas realmente efectuadas, c) ao passo que que esta última fundação, enquanto organização que controla um certo número de instituições de carácter social e cultural, que exercem uma actividade isenta ou relativa-

mente à qual não tem a qualidade de sujeito passivo, fornece, apenas por conta destas instituições, serviços na acepção da referida disposição da sexta directiva.

A recorrente propõe, portanto, que se responda de modo afirmativo à questão prejudicial.

2. O Governo dos Países Baixos alega que o ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva criou uma isenção aplicável sob determinadas condições específicas às prestações de serviços efectuadas em benefício dos seus membros por agrupamentos autónomos de sujeitos passivos que se consideram estar isentos ou de sujeitos não passivos enquanto tais, agrupamentos habitualmente qualificados nos Países Baixos de associações. Estaria assim materializado o objectivo que está na base desta disposição, ou seja, evitar que caiam no âmbito tributável as actividades que são subcontratadas por sujeitos passivos isentos e por sujeitos não passivos e isto desde que estas prestações de serviços sejam realizadas no quadro de uma colaboração recíproca, restrição que consta de modo formal desta disposição relativa à isenção. Um regime de isenção ou de não sujeição aplicável consoante os casos aos sujeitos passivos ou aos sujeitos não passivos considerados isoladamente não corresponderia à realização deste objectivo. Pode-se assim considerar que a isenção prevista na disposição em causa tem de certa forma por efeito alargar o alcance das outras isenções e a da não sujeição de modo que não haja aumento da carga fiscal quando, a maior parte das vezes por razões de eficácia, se decide agir em associação.

O Governo dos Países Baixos sublinha igualmente que, tendo em conta o alcance restrito do ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° e da precisão dos termos utilizados, em especial as noções de «agrupamento autónomo de pessoas» e de «membros», esta disposição deve ser entendida no sentido de que a isenção só visa as prestações de serviços que são dadas em subcontratação a agrupamentos autónomos de pessoas. Assim a isenção não seria extensiva às actividades que são efectuadas em subcontratação por um outro sujeito passivo, sendo irrelevante que estas actividades tenham ou não sido subcontratadas por uma associação que beneficia da isenção. Uma interpretação extensiva da disposição em questão seria tanto menos justificada quanto é certo que não se pode admitir a violação que seria feita da natureza de imposto sobre o volume de negócios se se tornasse extensiva essa isenção a sujeitos passivos que não têm a qualidade de associação e desse modo, em princípio, a todos os sujeitos passivos.

O Governo dos Países Baixos observa, além disso, que não se pode pretender que uma fundação tenha a qualidade de agrupamento autónomo de pessoas nos termos do ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva pelo mero facto de as suas actividades só abrangerem prestações de serviços realizadas em benefício de um agrupamento deste tipo e de apenas exigir pelos mesmos o reembolso das despesas efectivamente realizadas. Consequentemente as actividades da fundação deviam estar sujeitas à cobrança do imposto sobre o volume de negócios embora num caso como o presente as circunstâncias sejam tais que é possível falar de actividades que não são exercidas no âmbito das trocas comerciais da sociedade. Segundo a jurisprudência do Tribunal

quanto ao artigo 4.° da sexta directiva seria conveniente dar ao conceito de actividade económica um largo alcance no sentido de que se devem englobar neste conceito todas as actividades que são efectuadas mediante remuneração.

O Governo neerlandês propõe, consequentemente, que se responda negativamente à questão prejudicial.

3. A Comissão das Comunidades Europeias recorda em primeiro lugar que o objectivo principal da sexta directiva é a harmonização das disposições comunitárias em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (adiante «IVA»). No que diz respeito às isenções do IVA enumeradas limitativamente no ponto A do artigo 13.° desta directiva, a Comissão considera que estas isenções devem ser consideradas noções autónomas de direito comunitário e, segundo jurisprudência assente do Tribunal, ser interpretadas restritivamente dado que constituem uma derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre todas as entregas de bens e prestações de serviços efectuadas a título oneroso a um consumidor por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, sem qualquer referência a noções materiais ou funcionais.

A Comissão observa que a isenção prevista no ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva é uma das isenções enumeradas em que é expressamente especificado quem pode efectuar a prestação isenta aí definida, em especial os «agrupamentos autónomos de pessoas», e ainda, apenas se estes preencherem todas as outras condições de concessão da isenção de modo que o âmbito de aplicação desta isenção só pode ser extremamente limitado.

No que se refere às condições especiais previstas no ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva a Comissão alega que a isenção do IVA em causa só é aplicável num número diminuto de casos que não sejam já objecto de uma outra isenção e, isto, apenas se estiverem preenchidas as condições cumulativas expressamente enunciadas no texto. A este respeito a Comissão verifica que os argumentos da SUFA redundam na dupla pretensão jurídica de que devia ser assimilada a um organismo cujas actividades são isentas em conformidade com o ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva, ou seja: a ALN, e que ela, a SUFA devia ela própria ser qualificada de agrupamento autónomo de pessoas e isto independentemente da questão de saber se as actividades da ALN são isentas.

Quanto à primeira alegação a Comissão salienta que segundo a jurisprudência do Tribunal a isenção do IVA é exclusivamente reservada ao organismo que exerce ele próprio a missão de serviço público que lhe foi confiada pelo Estado com exclusão de eventuais subcontratantes. Devido ao facto de o ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° definir com precisão o sujeito passivo cujas actividades devem ser isentas de IVA como sendo um «agrupamento autónomo de pessoas», não seria permitido assimilar outros organismos a estes agrupamentos e criar, assim, uma «isenção em cadeia». A SUFA não pode portanto ser assimilada à ALN ainda que a isenção prevista pela disposição acima referida lhe possa ser concedida.

No que se refere à segunda alegação, a Comissão considera que a SUFA não preenche a totalidade das seis condições do ponto A, alínea f) do n.° 1, do artigo 13.° da sexta directiva, dado que não pode ser qualificada de agrupamento autónomo de pessoas que fornece serviços aos seus membros. Com efeito, o legislador comunitário teria entendido por esta noção uma associação de duas ou várias pessoas ou organismos pela qual estes últimos fazem exercer em comum certas actividades por sua conta. No caso concreto tratar-se-ia de uma fundação que exerce as suas actividades exclusivamente para uma fundação de modo que a SUFA deve pagar IVA sobre os serviços que fornece à ALN.

A Comissão propõe portanto que se responda do seguinte modo à 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 não abrangem as actividades exercidas por uma fundação, que consistem exclusivamente na organização e na realização de prestações ligadas às actividades de uma outra fundação, mediante reembolso das despesas realmente efectuadas, na hipótese de esta outra fundação, enquanto organização que controla 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 tais como as descritas na referida disposição da sexta directiva.

M. Diez de Velasco
Juiz relator