

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61993J0453 - PT

**Avis juridique important**

|

## 61993J0453

ACORDAO DO TRIBUNAL (SEGUNDA SECCAO) DE 11 DE AGOSTO DE 1995. - W. BULTHUIS-GRIFFIOEN CONTRA INSPECTEUR DER OMZETBELASTING. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL: GERECHTSHOF AMSTERDAM - PAISES BAIXOS. - SISTEMA COMUM DO IMPOSTO SOBRE O VOLUME DE NEGOCIOS - SEXTA DIRECTIVA IVA - ISENCAO - PRESTACOES DE NATUREZA SOCIAL EFECTUADAS POR UM PARTICULAR - EXCLUSAO. - PROCESSO C-453/93.

*Colectânea da Jurisprudência 1995 página I-02341*

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

## Palavras-chave

++++

*Disposições fiscais ° Harmonização das legislações ° Impostos sobre o volume de negócios ° Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ° Isenções previstas pela Sexta Directiva ° Interpretação estrita ° Isenção das prestações ligadas à assistência social e à segurança social efectuadas por organismos de direito público ou outros organismos reconhecidos de carácter social ° Prestações efectuadas por um empresário com a qualidade de pessoa singular ° Exclusão*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13. , parte A, n. 1, alínea g)]*

## Sumário

*As isenções previstas no artigo 13. da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o valor acrescentado é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo. Por este facto, os termos utilizados para as designar são de interpretação estrita. Assim, e tendo em conta o facto de, entre as diversas isenções previstas na parte A, n. 1, do referido artigo, algumas se referirem, no que respeita aos operadores beneficiários, expressamente à noção de "organismo", precisão que falta no que se refere a outras isenções, o benefício da isenção só pode ser invocado, no primeiro caso, por pessoas colectivas, enquanto, no segundo, também o pode ser por pessoas singulares, incluindo os empresários.*

*Em consequência, um empresário, pessoa singular, não está abrangido pelo âmbito de aplicação pessoal do artigo 13. , parte A, n. 1, alínea g), da directiva, relativo às prestações estreitamente conexas com a assistência social e a segurança social efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa e, portanto, não pode pretender o benefício de uma isenção nos termos desta disposição.*

## **Partes**

*No processo C-453/93,*

*que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177. do Tratado CEE, pelo Gerechtshof te Amsterdam, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre*

*W. Bulthuis-Griffioen*

*e*

*Inspecteur der Omzetbelasting,*

*uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 13. , parte A, 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),*

*O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),*

*composto por: F. A. Schockweiler (relator), presidente de secção, G. F. Mancini e G. Hirsch, juízes,*

*advogado-geral: G. Cosmas,*

*secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,*

*vistas as observações escritas apresentadas:*

*° em representação de W. Bulthuis-Griffioen, pelo advogado G. G. M. Kortenaar, consultor fiscal, na qualidade de agente,*

*° em representação do Inspecteur der Omzetbelasting (Zaandam), por H. Zuidersma,*

° em representação do Governo neerlandês, por A. Bos, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

° em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por B. J. Drijber, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de W. Bulthuis-Griffioen, do Governo neerlandês, representado por J. S. van den Oosterkamp, consultor jurídico adjunto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, na audiência de 23 de Março de 1995,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 8 de Junho de 1995,

profere o presente

Acórdão

## Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 21 de Julho de 1993, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de Novembro seguinte, o *Gerechtshof te Amsterdam* colocou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 13.º, parte A, 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 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe W. Bulthuis-Griffioen ao inspector dos impostos, a propósito da aplicação de uma isenção do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir "IVA"), prevista no artigo 11.º, n.º 1, da *Wet op de omzetbelasting 1968* (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir "lei de 1968").

3 Nos Países Baixos, a lei de 1968 dispõe, no seu artigo 11.º, n.º 1, alínea f), que são isentos de IVA:

"os fornecimentos e serviços de natureza social ou cultural que serão definidos com precisão em regulamento da administração pública, na condição do organismo não prosseguir uma finalidade lucrativa e de esta isenção não ser susceptível de perturbar gravemente as condições de concorrência em detrimento das empresas com uma finalidade lucrativa".

4 O conceito de "fornecimentos e serviços de natureza social" que figura nesta disposição vem definido com precisão no artigo 7.º do *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968* (regulamento de execução do imposto sobre o volume de negócios, a seguir "regulamento de execução"), que remete sobre este ponto para o seu anexo B. A parte B deste anexo enumera diversas categorias de instituições cujas prestações estão isentas de IVA desde que não prossigam um fim lucrativo. Entre estas instituições figuravam, na versão em vigor até 1 de Julho de 1989, "as colónias de férias, as creches, os infantários e as escolas ao ar livre". Na versão posterior a esta data, esta categoria corresponde às "instituições de acolhimento de crianças e (às) escolas para crianças atingidas por doença de longa duração" (ponto 6).

5 W. Bulthuis-Griffioen explora um infantário nos Países Baixos desde Agosto de 1988. A este título, era considerada como um "empresário" sujeito a IVA, nos termos do artigo 7.º da lei de

1968.

6 Em 1989 e 1990, realizou volumes de negócios equivalentes, respectivamente, a 41 997 HFL e 41 947 HFL. O montante das receitas ultrapassou o montante das despesas declaradas. Os benefícios de exploração foram pagos a W. Bulthuis-Griffioen sob a forma de remunerações.

7 Na altura da sua declaração de impostos, W. Bulthuis-Griffioen não pagou IVA, considerando que as prestações efectuadas pelo infantário beneficiavam da isenção prevista no artigo 11. , n. 1, alínea f), da lei de 1968. Os benefícios recolhidos elevaram-se, em 1989, a 11 926 HFL e, em 1990, a 17 963 HFL. Se, no entanto, as prestações efectuadas pelo infantário não tivessem sido isentas de IVA, os benefícios de exploração teriam sido limitados a 6 371 HFL em 1989 e a 12 014 HFL em 1990.

8 O inspector dos impostos enviou a W. Bulthuis-Griffioen um aviso de liquidação posterior, considerando, pela sua parte, que a referida isenção não era aplicável. Uma vez que a interessada prosseguia um fim lucrativo, não satisfazia, segundo ele, a condição prevista no artigo 11. , n. 1, alínea f), da lei de 1968.

9 W. Bulthuis-Griffioen apresentou uma reclamação contra o aviso de liquidação posterior, que foi indeferida pelo inspector dos impostos. Interpôs então um recurso de anulação desta última decisão para o Gerechtshof te Amsterdam.

10 Segundo este órgão jurisdicional, não é contestado que o estabelecimento explorado por W. Bulthuis-Griffioen constitui um "infantário" ou uma "creche", na acepção da antiga versão do anexo B do regulamento de execução, e uma "instituição de acolhimento de crianças", na acepção da nova versão deste anexo. Em contrapartida, não lhe parece seguro que esteja igualmente satisfeita a condição da inexistência de fim lucrativo. A este propósito, W. Bulthuis-Griffioen alegou que, embora procure efectivamente extrair um benefício da exploração da sua actividade, este benefício é todavia inferior ao "salário" hipotético que poderia obter pelo trabalho que efectua; é por essa razão que considera que a sua actividade não prossegue um "fim lucrativo" na acepção da lei de 1968.

11 O Gerechtshof te Amsterdam salienta que a isenção estabelecida pelo artigo 11. , n. 1, alínea f), da lei de 1968 se baseia no artigo 13. , parte A, n. 1, alínea g), da Sexta Directiva, que 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:

...

g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa."

12 O tribunal a quo observa igualmente que, ao fazer depender a concessão da isenção da condição de os organismos beneficiários não terem por finalidade a procura sistemática do lucro, o legislador fez uso da faculdade conferida aos Estados-Membros pelo artigo 13. , parte A, n. 2, alínea a), da Sexta Directiva, de subordinar a determinadas condições a concessão de certas isenções previstas no n. 1.

13 O artigo 13. , parte A, n. 2, alínea a), prevê, com efeito:

"Os Estados-Membros podem subordinar, caso a caso, a concessão, a organismos que não sejam de direito público, de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n. 1 à observância de uma ou mais das seguintes condições:

° os organismos em questão não devem ter como objectivo a obtenção sistemática de lucro; os eventuais lucros não devem em caso algum ser distribuídos, devendo antes ser destinados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;

...

° as isenções não devem ser susceptíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado."

14 Segundo o *Gerechtshof te Amsterdam*, a condição da inexistência de fim lucrativo, que figura no artigo 11. , n. 1, alínea f), da lei de 1968, deve ter o mesmo significado que a condição contida no artigo 13. , parte A, n. 2, alínea a), da Sexta Directiva, segundo a qual "os organismos em questão não devem ter como objectivo a obtenção sistemática de lucro".

15 Consequentemente, o tribunal a quo decidiu suspender a instância e solicitar ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse a título prejudicial sobre a seguinte questão:

"O facto de um empresário, pessoa singular, procurar, no plano estrutural, realizar um resultado de exploração positivo, de forma a que o montante das receitas exceda o montante das despesas efectuadas, mas em que o excedente não chega a ultrapassar o montante de uma remuneração razoável dos trabalhos efectuados pelo próprio empresário, constitui 'obtenção sistemática de lucro', na acepção do artigo 13. , parte A, n. 2, alínea a), 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?"

16 Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que interprete a condição da inexistência de "obtenção sistemática de lucro", que figura no artigo 13. , parte A, n. 2, alínea a), da Sexta Directiva e da qual os Estados-Membros podem fazer depender a aplicação, a organismos que não sejam organismos de direito público, da isenção prevista no n. 1, alínea g), do mesmo artigo.

17 A fim de fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta que seja útil à solução do litígio na causa principal, convém procurar saber previamente se, num caso como o aqui em apreço, se mostram preenchidas as condições de aplicação do artigo 13. , parte A, n. 1, alínea g). Sendo esta disposição relativa à isenção das prestações de serviços estreitamente ligadas à assistência social e à segurança social e efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa, há assim que determinar se um empresário como *W. Bulthuis-Griffioen* pode ser considerado como um tal "organismo".

18 É jurisprudência constante que as isenções previstas no artigo 13. da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário (v. acórdão de 15 de Junho de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Colect., p. 1737, n. 11). Tal deve ser igualmente o caso das condições específicas que são exigidas para beneficiar destas isenções e, em particular, das que se referem à qualidade ou à identidade do operador económico que efectua prestações abrangidas pela isenção.

19 Convém igualmente notar que, no mesmo acórdão (n. 13), o Tribunal de Justiça declarou que os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13. da Sexta Directiva são de interpretação estrita, 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.

20 Entre as diversas isenções previstas no artigo 13. , parte A, n. 1, da Sexta Directiva, algumas ° incluindo a prevista na alínea g) da citada disposição ° referem-se expressamente à noção de "organismo", precisão que falta no que se refere a outras isenções. Daqui resulta que, no primeiro caso, o benefício de isenção só pode ser invocado por pessoas colectivas, enquanto, no segundo, também o pode ser por pessoas singulares, incluindo os empresários.

21 Em consequência, um empresário como *W. Bulthuis-Griffioen*, que é uma pessoa singular, não está abrangido pelo âmbito de aplicação pessoal do artigo 13. , parte A, n. 1, alínea g), da Sexta Directiva.

22 Esta circunstância basta para afastar a possibilidade de este empresário beneficiar de uma isenção nos termos do artigo 13. , parte A, n. 1, alínea g), da Sexta Directiva.

23 Nestas condições, deixa de ter interesse para a solução do litígio na causa principal saber se o facto de este empresário procurar, no plano estrutural, realizar um resultado de exploração positivo, de forma a que o montante das receitas exceda o montante das despesas efectuadas, mas em que este excedente não chega para ultrapassar o montante de uma remuneração razoável dos trabalhos efectuados pelo próprio empresário, constitui "obtenção sistemática de lucro", na acepção do artigo 13. , parte A, n. 2, alínea a), da Sexta Directiva.

24 Perante as considerações que antecedem, deve responder-se ao órgão jurisdicional de reenvio que o artigo 13. , parte A, n. 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que um empresário, pessoa singular, não pode pretender o benefício de uma isenção nos termos da alínea g) desta disposição, a qual o reserva expressamente aos organismos de direito público ou aos outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa.

## **Decisão sobre as despesas**

Quanto às despesas

25 As despesas efectuadas pelo Governo neerlandês e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

## **Parte decisória**

*Pelos fundamentos expostos,*

*O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),*

*pronunciando-se sobre a questão que lhe foi submetida pelo Gerechtshof te Amsterdam, por despacho de 21 de Julho de 1993, declara:*

*O artigo 13.º, parte A, n.º 1, 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 um empresário, pessoa singular, não pode pretender o benefício de uma isenção nos termos da alínea g) desta disposição, a qual o reserva expressamente aos organismos de direito público ou aos outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa.*