

62000J0267

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 21 de Março de 2002. - Commissioners of Customs and Excise contra Zoological Society of London. - Pedido de decisão prejudicial: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) - Reino Unido. - Sexta Directiva IVA - Artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão - Operações isentas - Organismos geridos e administrados a título gratuito. - Processo C-267/00.

Colectânea da Jurisprudência 2002 página I-03353

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 Condições suplementares que podem ser impostas pelos Estados-Membros Organismos geridos e administrados essencialmente a título gratuito Conceito

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão]

Sumário

\$\$\$O artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que a condição que exige que um organismo seja gerido e administrado essencialmente a título gratuito, cujo objectivo é reservar o benefício da isenção aos organismos que não têm por objectivo gerar lucros para os seus membros, tem em vista unicamente os elementos deste organismo que, segundo os seus estatutos, são designados para assegurar a direcção deste ao nível mais elevado, assim como outras pessoas que, sem serem designadas pelos estatutos, exercem efectivamente a sua direcção, na medida em que tomam as decisões de mais alto nível relativas à política do referido organismo, nomeadamente no domínio financeiro, e que efectuem as tarefas de controlo superiores.

Além disso, a expressão «essencialmente a título gratuito» refere-se tanto aos membros que compõem os órgãos incumbidos das tarefas de gestão e administração de um organismo tal como visado na referida disposição como às pessoas que, sem serem designadas pelos

estatutos, exercem efectivamente a sua direcção, bem como à retribuição que estas recebem, de forma habitual ou a título excepcional, deste organismo.

(cf. n.os 17-18, 23, 26, 28, disp. 1-2)

Partes

No processo C-267/00,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Commissioners of Customs & Excise

e

Zoological Society of London,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, 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

(Quinta Secção),

composto por: P. Jann (relator), presidente de secção, S. von Bahr e C. W. A. Timmermans, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,

secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Zoological Society of London, por P. Hopkins, barrister, e R. Cordara, QC, mandatados por Ernst & Young, Tax advisers,

- em representação do Governo do Reino Unido, por G. Amodeo, na qualidade de agente, assistida por N. Paines, QC,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Zoological Society of London, representada por R. Cordara e M. Smith, barrister, do Governo do Reino Unido, representado por R. Magrill, na qualidade de agente, assistida por N. Paines, e da Comissão, representada por R. Lyal, na audiência de 26 de Setembro de 2001,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Dezembro de 2001,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 21 de Junho de 2000, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de Julho seguinte, a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office) colocou, nos termos do artigo 234.º CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, 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 quadro de um litígio que opõe os Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners»), competentes em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») no Reino Unido, à Zoological Society of London (a seguir «Zoological Society») relativamente à sujeição a IVA de determinadas prestações efectuadas por esta última no quadro da administração de dois jardins zoológicos que explora em Londres.

Enquadramento jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.º da Sexta Directiva 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;
2. As importações de bens.»

4 Nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva:

«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:

[...]

n) Certas prestações de serviços culturais, e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente conexas, efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos culturais reconhecidos pelo Estado-Membro em causa;

[...]»

5 O n.º 2 da mesma disposição tem a seguinte redacção:

«a) 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.º 1 à observância de uma ou mais das seguintes condições:

[...]

- devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não detenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;

[...]»

Regulamentação nacional

6 Com o objectivo de transpor as disposições da Sexta Directiva referidas no número anterior, a Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996 (relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, que onera as prestações de serviços culturais), que entrou em vigor em 1 de Junho de 1996, alterou, acrescentando uma nova categoria de prestações isentas, o Value Added Tax Act 1994 (lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) da forma seguinte:

«Ponto 2

O fornecimento por um organismo elegível do direito de entrada a

a) um jardim zoológico [...]

Notas:

[...]

2) [...] 'organismo elegível' é todo e qualquer organismo (que não seja um organismo de direito público) que

a) não pode distribuir, e não distribui, qualquer eventual lucro;

b) aplica todos os lucros resultantes de fornecimentos correspondentes à descrição dada no ponto 2 à manutenção e ao melhoramento dos fornecimentos disponíveis, e que

c) é gerido e administrado a título gratuito por pessoas que não têm qualquer interesse directo ou indirecto na sua exploração.»

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

7 A Zoological Society é um organismo sem fim lucrativo nos termos do direito interno do Reino Unido. Exerce um certo número de actividades, nomeadamente a exploração, na qualidade de proprietário, de dois jardins zoológicos.

8 Segundo a escritura de constituição da Zoological Society, esta é composta por um órgão de direcção, denominado conselho, assim como por membros e membros honorários. O conselho é composto por três membros dirigentes, a saber, um presidente, um secretário e um tesoureiro, e ainda por mais dezoito membros. Tem poderes para nomear comissões ou comités de gestão aos quais é confiada a responsabilidade de actividades específicas. Os membros do conselho assim como os das comissões ou comités não recebem, tal como os outros membros e os membros honorários da Zoological Society, qualquer remuneração por parte desta.

9 Resulta das indicações do órgão jurisdicional de reenvio que a Zoological Society emprega cerca de 350 a 400 pessoas, a tempo parcial ou a tempo inteiro, que são remuneradas. No número destes empregados figuram um director-geral, um director financeiro e um director do pessoal. Estes directores remunerados não são membros do conselho nem das comissões ou

dos comités de gestão, mas assistem frequentemente às reuniões dos mesmos e participam nas actividades da Zoological Society em todos os domínios.

10 Tendo a Zoological Society instaurado um processo com vista a obter o reembolso do IVA pago sobre os direitos de entrada nos jardins zoológicos, relativamente ao período de 1 de Janeiro de 1990 a 31 de Maio de 1996, os Commissioners indeferiram este pedido com fundamento em que as prestações efectuadas neste contexto não podiam ser consideradas serviços beneficiando de isenção nos termos das disposições da Value Added Tax (Cultural Services) Order 1996. Os Commissioners sustentaram, nomeadamente, que a Zoological Society não correspondia ao critério segundo o qual, para beneficiar da isenção de IVA, o organismo que solicita este benefício deve ser gerido e administrado a título essencialmente gratuito, na medida em que uma parte do seu pessoal remunerado está implicada na gestão e na administração da referida sociedade.

11 Chamado a pronunciar-se em primeira instância a pedido da Zoological Society, o VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), declarou que aquela sociedade é gerida e administrada pelos seus três membros dirigentes e pelos dezoito outros membros do conselho. Acrescentou que, na condição de estes exercerem efectivamente as suas competências e de preencherem as atribuições que lhes são conferidas pela escritura de constituição da referida sociedade, estão preenchidas as condições de isenção. Assim, tendo em conta as informações de que dispunha e, nomeadamente, considerando a fiscalização frequente e extensa exercida pelo referido conselho, o VAT and Duties Tribunal concedeu provimento ao recurso.

12 Tendo os Commissioners recorrido para a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), esta considera que a solução do litígio depende da interpretação das disposições nacionais em matéria de IVA à luz das disposições correspondentes da Sexta Directiva. Assim, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«Como deve ser interpretada a expressão `geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não detenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração' que consta do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, tendo em conta os factos do presente caso? Em especial:

a) Quais os critérios a aplicar para determinar quem dirige e administra um organismo para efeitos desta disposição; estes termos referem-se

- apenas a membros dos órgãos de direcção superior do organismo, ou

- a quaisquer pessoas que desempenhem qualquer função de gestão ou administração? Se assim for, quais são os critérios a aplicar para determinar se uma pessoa desempenha uma função de gestão ou administração relevante?

b) Quais os critérios a aplicar para determinar se a gestão e a administração de um organismo é feita essencialmente a título gratuito; estes termos referem-se

- à medida em que a gestão e a administração do organismo é feita por pessoas remuneradas ou não remuneradas respectivamente e, se assim for, como é que deve ser aplicado o critério; ou

- à base financeira individual em que cada uma das pessoas que dirigem ou administram o organismo desempenham essa função (por exemplo, nenhuma dessas pessoas deve receber qualquer remuneração que não seja simbólica); ou

- a qualquer outro critério e, se assim for, qual é esse critério?»

Quanto à questão da alínea a)

13 Através da questão da alínea a), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a condição que exige que um organismo seja gerido e administrado essencialmente a título gratuito tem em vista unicamente os membros dos órgãos de direcção mais elevados deste organismo ou também diz respeito a qualquer pessoa encarregada de uma qualquer actividade de gestão e de administração dentro do mesmo organismo.

14 Segundo a Zoological Society e a Comissão, esta condição refere-se apenas aos próprios órgãos de direcção mais elevados e não a todas as pessoas que exerçam funções de gestão em sentido amplo. A presença de pessoal remunerado num organismo como a Zoological Society não é decisiva, enquanto as pessoas em causa não tiverem uma influência determinante na adopção das decisões essenciais, a saber, as relativas à determinação da sua política, em particular financeira, e à orientação das suas actividades.

15 O Governo do Reino Unido alega, pelo contrário, que devem ser tomadas em consideração todas as pessoas incumbidas das actividades de gestão e administração do organismo em causa. As isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita. Assim, deve procurar-se, para além das indicações que figuram nos estatutos do organismo em causa, quais são as pessoas que gerem e administram realmente o organismo. A dupla referência à gestão e à administração é um indício segundo o qual não se pode tratar apenas dos membros dos órgãos de direcção mais elevados.

16 A este propósito, importa realçar desde já que o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Directiva constitui uma condição facultativa que os Estados-Membros são livres de impor de maneira suplementar para a concessão de determinadas isenções mencionadas no artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva.

17 Quanto à interpretação desta condição suplementar segundo a qual um organismo que pretende beneficiar de uma das isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser gerido e administrado essencialmente a título gratuito, decorre do contexto jurídico no qual esta condição se inscreve que o legislador comunitário pretendeu efectuar uma distinção entre as actividades das empresas comerciais e as dos organismos que não têm por objectivo gerar lucros para os seus membros [v., no que se refere à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, acórdão de hoje Kennemer Golf, C-174/00, ainda não publicado na Colectânea, n.º 34].

18 O objectivo desta condição é, portanto, reservar o benefício da isenção de IVA aos organismos que não têm finalidade comercial, exigindo que as pessoas que participam na gestão e na administração de tais organismos não tenham um interesse financeiro próprio nos resultados destes, através de uma remuneração, de uma distribuição de lucros ou de qualquer outro interesse financeiro, mesmo indirecto.

19 Assim, a condição da inexistência de interesse financeiro próprio refere-se apenas às pessoas directamente associadas à gestão e à administração de um organismo e não à totalidade das pessoas que, de diversas formas, trabalham a título oneroso na administração deste. Com efeito, conforme alega a Zoological Society, nenhuma disposição da Sexta Directiva proíbe que os organismos previstos no artigo 13.º, A, empreguem pessoal remunerado, pois a prática corrente de muitos organismos abrangidos pelo campo de aplicação das referidas disposições, como os hospitais e os estabelecimentos de ensino, consiste pelo contrário em recorrer a esse pessoal para fazer face às suas incumbências.

20 Para determinar quais as pessoas directamente associadas à gestão e à administração de um organismo na acepção do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Directiva, devem ter-se em conta, antes de mais, os estatutos do organismo em causa para identificar os membros dos órgãos dirigentes assim como as suas atribuições concretas.

21 Seguidamente, importa verificar quais são as pessoas que exercem efectivamente a gestão e a administração do organismo, no sentido de que, à semelhança dos membros dirigentes de uma empresa comercial, tomam as decisões de último nível relativas à política do organismo, nomeadamente no domínio financeiro, e efectuem as tarefas de controlo superiores. Como foi realçado pelo advogado-geral no n.º 32 das suas conclusões, essas actividades são caracterizadas pela adopção, mais do que pela execução, de decisões relativas à política do organismo e situam-se, conseqüentemente, ao nível mais elevado. Assim, a exigência da gestão e administração essencialmente a título gratuito não diz respeito às pessoas que efectuem tarefas de pura execução.

22 Finalmente, perante estes elementos, compete às instâncias nacionais competentes na matéria determinar, relativamente a cada organismo em causa, quais são as pessoas que estão abrangidas pelo campo de aplicação da condição suplementar enunciada no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Directiva e que, portanto, devem cumprir a exigência de não ter um interesse financeiro nos resultados do organismo.

23 Assim, deve responder-se à questão da alínea a) que o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a condição que exige que um organismo seja gerido e administrado essencialmente a título gratuito tem em vista unicamente os elementos deste organismo que, segundo os seus estatutos, são designados para assegurar a direcção deste ao nível mais elevado, assim como outras pessoas que, sem serem designadas pelos estatutos, exercem efectivamente a sua direcção, na medida em que tomam as decisões de mais alto nível relativas à política do referido organismo, nomeadamente no domínio financeiro, e que efectuem as tarefas de controlo superiores.

Quanto à questão da alínea b)

24 Através da questão da alínea b), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a expressão «essencialmente a título gratuito» se refere à composição dos órgãos incumbidos das tarefas de gestão e de administração de um organismo, no sentido de que seria permitida, a título excepcional e de forma marginal, a implicação nestas tarefas de determinadas pessoas com um interesse financeiro no referido organismo, ou se a expressão mencionada se refere à retribuição que essas pessoas recebem, no sentido de que seria permitido, a título excepcional e de maneira simbólica, atribuir-lhes certos benefícios financeiros.

25 A Zoological Society, o Governo do Reino Unido e a Comissão estão de acordo em que a expressão «essencialmente a título gratuito» deve ser interpretada como significando que, embora toda a gestão do organismo deva ser assegurada por pessoas não remuneradas, o facto de pessoal remunerado intervir ocasionalmente, ou de forma marginal, na adopção de decisões

essenciais ou de serem atribuídas a esse pessoal retribuições menores ou simbólicas, não basta para retirar à actividade deste o seu carácter essencialmente gratuito e para concluir que o organismo prossegue uma finalidade comercial dissimulada.

26 Neste contexto, resulta da finalidade do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Directiva, tal como foi explicitada no n.º 17 do presente acórdão, que a condição enunciada nesta disposição tem por objecto efectuar uma distinção entre as actividades das empresas comerciais e as dos organismos que não têm qualquer fim lucrativo, a saber, os que não têm por objectivo gerar lucros para os seus membros. A expressão «essencialmente a título gratuito» refere-se, portanto, tanto aos membros que compõem os órgãos dirigentes como às pessoas que, sem serem designadas pelos estatutos de um organismo tal como visado pela referida disposição, exercem efectivamente a sua direcção, bem como às retribuições que estas últimas recebem eventualmente, de forma habitual ou a título excepcional, da parte do referido organismo.

27 Incumbe às instâncias nacionais competentes na matéria determinar, em relação a cada organismo em causa, através de um exame de conjunto, se, em virtude de uma eventual contribuição para a gestão do organismo, tal como foi definida no quadro da resposta à questão da alínea a), de pessoas que têm um interesse financeiro neste, assim como relativamente às eventuais retribuições concedidas a estas últimas, pode ou não considerar-se que a gestão e a administração de um organismo tem um carácter essencialmente gratuito.

28 Deve portanto responder-se à questão da alínea b) que o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a expressão «essencialmente a título gratuito» se refere tanto aos membros que compõem os órgãos incumbidos das tarefas de gestão e administração de um organismo tal como visado na referida disposição como às pessoas que, sem serem designadas pelos estatutos, exercem efectivamente a sua direcção, bem como à retribuição que estas recebem deste organismo.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

29 As despesas efectuadas pelo Governo do Reino Unido e pela Comissão, 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

(Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office), por despacho de 21 de Junho de 2000, declara:

30 O artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, 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 a condição que exige que um organismo seja gerido e administrado essencialmente a título gratuito tem em vista unicamente os elementos deste organismo que, segundo os seus estatutos, são designados para assegurar a direcção deste ao nível mais elevado, assim como outras pessoas que, sem serem designadas pelos estatutos, exercem efectivamente a sua direcção, na medida em que tomam as decisões de mais alto nível relativas à política do referido organismo, nomeadamente no domínio financeiro, e que efectuam as tarefas de controlo superiores.

31 O artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), segundo travessão, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que a expressão «essencialmente a título gratuito» se refere tanto aos membros que compõem os órgãos incumbidos das tarefas de gestão e administração de um organismo tal como visado na referida disposição como às pessoas que, sem serem designadas pelos estatutos, exercem efectivamente a sua direcção, bem como à retribuição que estas recebem deste organismo.