

|

61997C0149

Conclusões do advogado-geral Cosmas apresentadas em 14 de Maio de 1998. - The Institute of the Motor Industry contra Commissioners of Customs and Excise. - Pedido de decisão prejudicial: Value Added Tax and Duties Tribunal, London - Reino Unido. - IVA - Isenções - Organismos sem fins lucrativos que prossigam objectivos de natureza sindical. - Processo C-149/97.

Colectânea da Jurisprudência 1998 página I-07053

Conclusões do Advogado-Geral

I - Observações preliminares

1 No presente processo, o Tribunal de Justiça é chamado a pronunciar-se sobre uma questão prejudicial apresentada pelo VAT and Duties Tribunal, London, relativa à interpretação do artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), da Sexta Directiva sobre o imposto sobre o valor acrescentado (1) (a seguir «Sexta Directiva») e que respeita à isenção desse imposto (a seguir «IVA») em benefício das actividades de uma associação sem fins lucrativos que congrega pessoas que trabalham no sector do comércio dos veículos automóveis.

II - Quadro jurídico

A - Quadro jurídico comunitário

2 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva estabelece que as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.

3 O título X enumera as actividades isentas do IVA. O artigo 13.º, sob o título «Isenções no território do país», estabelece na parte A o seguinte:

«A) Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral

1. 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:

...

l) As prestações de serviços, e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente conexas, fornecidas por organismos sem fins lucrativos, que prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica, aos respectivos membros no interesse colectivo, mediante uma quotização fixada nos estatutos, se tal isenção não for susceptível de provocar distorções de concorrência;

...» (sublinhado meu).

B - Quadro jurídico nacional

4 O anexo 9 do VAT Act 1994 (lei de 1994 sobre o IVA; a seguir «VATA») isenta do IVA os «sindicatos e organismos profissionais».

5 Na parte que nos interessa, o anexo 9 tem a seguinte redacção:

«1. A prestação aos seus membros de serviços e de bens relacionados com esses serviços que se restrinjam apenas à prossecução dos seus objectivos e sem qualquer pagamento para além da quotização de membro, efectuada pelos seguintes organismos sem fins lucrativos:

a) um sindicato ou outra associação de pessoas que tenham como objectivo principal a negociação, em nome dos seus membros, das suas condições de trabalho;

b) uma associação profissional cujo acesso seja total ou essencialmente limitado às pessoas que tenham estado ou tentam obter uma formação adequada ao exercício da profissão a que diz respeito;

c) uma associação cujo objectivo principal seja o progresso de determinado ramo do conhecimento ou a melhoria das competências profissionais, em relação às profissões ou empregos exercidos no passado ou actualmente pelos seus membros;

d) ...

Notas

(1)-(3) ...

(4) A alínea c) apenas é aplicável se a associação limitar a adesão de membros total ou essencialmente a pessoas cujas profissões ou empregos presentes ou passados estejam directamente relacionados com os objectivos da associação.

(5) ...»

III - Matéria de facto

A - Objectivos do Institute

6 The Institute of the Motor Industry (a seguir «Institute») foi fundado em 1920 e é uma associação voluntária de pessoas que trabalham no sector do comércio dos veículos automóveis.

7 Os objectivos do Institute e os meios que emprega para os realizar, tal como se encontram definidos nos respectivos estatutos, foram descritos no despacho de reenvio. Mais precisamente, o Institute visa essencialmente assegurar o aperfeiçoamento profissional dos seus membros, adaptar as estruturas da carreira nos diversos ramos do sector em causa e, por conseguinte, actuar por forma a que o público fique com uma melhor percepção do sector e das pessoas que nele trabalham. O Institute procura atingir estes objectivos através da satisfação das necessidades do sector em matéria de preparação profissional, e isto a todos os níveis (desde as

funções de direcção às funções técnicas), homologando os cursos (organizados por outras instituições) que permitem obter essa preparação, recompensando as pessoas que completam esses cursos, classificando os seus membros, distribuindo informação com o propósito de manter os seus membros informados no que respeita aos progressos realizados no sector e mantendo uma lista de empregos disponíveis.

8 Mais concretamente, de acordo com as informações contidas no despacho de reenvio, o Institute tem por objectivo principal [objectivo h)] «tomar medidas para melhorar o estatuto dos membros autorizados do comércio automóvel e garantir o reconhecimento da sua posição».

9 O objectivo h), acabado de referir, reflecte-se no relatório do Conselho, de 12 de Junho de 1996, anexo ao relatório anual do Institute que abrange o período que termina em 31 de Março de 1996. Nele se refere que «a principal actividade do Institute durante o ano foi a melhoria do nível profissional das pessoas que trabalham no sector», sector esse que abrange todo o ramo automóvel, com excepção do fabrico. Este objectivo foi prosseguido de dois modos. O Institute definiu a estrutura e os níveis das qualificações dos membros. Antes disso, as pessoas que trabalhavam no sector automóvel obtinham qualificações profissionais por diversos meios, sendo muitas vezes os agentes autorizados quem organizava a sua própria formação, bem como o seu próprio reconhecimento. O sistema do reconhecimento conjunto com o Institute, enquanto organismo responsável pela emissão dos diplomas, permitiu a este estabelecer normas comuns reconhecidas, isto é, definir uma estrutura de carreiras, para o sector em questão, baseada nas qualificações (2).

10 Outro meio de atingir o objectivo h) é através da «Professional Reassurance Campaign» («campanha destinada a promover a confiança do público nos profissionais do sector»). Esta campanha inclui a atribuição de uma placa em bronze às organizações cujos quadros sejam, numa proporção mínima de 60%, membros do Institute. Essa placa destina-se a inspirar confiança aos clientes e aos trabalhadores da organização (3).

11 Em seguida, o Institute visa [objectivo c)], «proceder, de tempos a tempos, a exames para averiguação dos conhecimentos e proficiência dos candidatos a membros e dos membros já existentes, em matéria comercial, jurídica e técnica, e de quaisquer outras ciências, artes e outras matérias que, no entender do Institute, devam ser sugeridas aos seus membros como objecto de estudo e qualificação».

12 O Institute prossegue este objectivo de diversas formas. Atribui aos seus membros os seus próprios diplomas de aptidão profissional em matéria técnica. Atribui um diploma de gestão. Aprova os cursos e programas de nível superior no domínio do sector automóvel. Atribui os NVQ (4) e os SVQ (5). A formação correspondente a essas qualificações é assegurada por outras organizações (6). O Institute assegura, ainda, a formação dos examinadores.

13 Além disso, o Institute visa [objectivo k)] «agir em conjunto com qualquer companhia ou associação... mediante propaganda ou de outra forma que a companhia considere ser do interesse e para melhoria do comércio automóvel e dos seus membros» (7).

14 No que diz respeito à forma de realizar estes objectivos, o órgão jurisdicional nacional refere que o Institute visa, antes do mais [objectivo b)], «instituir a actividade da... associação como pessoa colectiva legalmente reconhecida e, se assim for decidido, solicitar a aplicação, num prazo razoável, da 'Royal Charter' ou de qualquer outra forma de constituição que possa revestir» (8).

15 Em seguida, o Institute visa [objectivo d)] «classificar e dividir os membros do Institute em secções que, em cada momento, possam ser consideradas desejáveis para a prossecução dos seus objectivos». Em 1 de Julho de 1996, o Institute tinha 26 121 membros (9).

16 O Institute prossegue, ainda, os seus objectivos [objectivo e)] mediante «a concessão de prémios e diplomas aos membros do comércio automóvel e indústrias acessórias», e [objectivo g)] ao «organizar e realizar encontros para discussão de assuntos de interesse para o comércio automóvel ou para qualquer outro fim concordante com os objectivos do Institute» (10).

17 Além dos referidos objectivos, o Institute visa [objectivo i)], «sem prejuízo das 'laws affecting champerty and maintenance', promover e defender ou propor ou prosseguir qualquer acção judicial ou procedimento legal que, em sua opinião, envolva uma questão de interesse geral ou dos membros do Institute» (11).

18 Por fim, o Institute visa também [objectivo v)] «fazer todo o necessário ou que o Institute considere que pode conduzir à realização de todos ou de alguns dos objectivos acima referidos». No quadro da prossecução deste objectivo, o Institute mantém várias publicações e edita diversas obras.

B - Tramitação processual no órgão jurisdicional nacional

19 Através de uma decisão constante de uma carta datada de 15 de Janeiro de 1996, os Commissioners of Customs and Excise declararam que o Institute não preenchia os requisitos exigidos para beneficiar da isenção prevista no anexo 9 do VATA e que os serviços que prestava aos seus membros, em contrapartida das quotizações anuais que estes pagavam, estavam sujeitos a IVA (12).

20 Foi desta decisão dos Commissioners que o Institute interpôs recurso para o VAT and Duties Tribunal, London.

21 No despacho de reenvio, o órgão jurisdicional nacional expõe as razões que o levaram a considerar que o anexo 9 do VATA não se aplica ao Institute.

22 Antes do mais, o Institute não pode ser considerado uma «associação profissional», na acepção do disposto na alínea b) do n.º 1 do anexo 9 do VATA, uma vez que os seus membros representam um leque de actividades muito diversas. As «associações profissionais», na acepção dessa disposição, compreendem exclusivamente os organismos que servem os interesses de pessoas que necessitam de atingir determinado nível de preparação que os habilite a prestar serviços especializados, enquanto os membros do Institute exercem um leque de actividades muito diversas, tendo como único ponto comum o facto de se encontrarem empregados no sector do comércio dos veículos automóveis.

23 Igualmente, sempre segundo o órgão jurisdicional nacional, o Institute não pode ser considerado uma associação, na acepção da alínea c) do n.º 1 do referido anexo, na medida em que o seu objectivo principal não é fomentar o avanço de um determinado ramo do conhecimento, nem tão pouco o desenvolvimento das competências profissionais, na perspectiva de uma profissão exercida por todos os seus membros.

24 Por último, o órgão jurisdicional nacional considera que o Institute não cabe na alínea a) do n.º 1 do anexo 9 do VATA, pois não se trata de uma «organização sindical» (trade union) encarregada, a título principal, de negociar em nome dos seus membros as condições de trabalho destes.

25 O Institute sustentou, no órgão jurisdicional nacional, ser uma «organização sindical», abrangida pelo artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea l), da Sexta Directiva. Em especial, afirmou que caso a expressão «organizations with aims of a... trade union nature», tal como foi traduzida para francês («organismes... poursuivant des objectifs de nature... syndicale...»), abranja as associações patronais, então o seu conteúdo tem que ser mais amplo do que o da expressão «trade union», com o significado que tem em língua inglesa. Caso o artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea l), da Sexta

Directiva seja interpretado desta forma, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas pelo Institute em benefício dos seus membros podem ser isentas do IVA.

26 Contudo, o órgão jurisdicional nacional, invocando o significado habitual da expressão «trade union», utilizado na versão inglesa do artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), da Sexta Directiva, chega à conclusão de que as prestações de serviços e as entregas de bens efectuadas pelo Institute não podem estar isentas ao abrigo desta disposição.

27 Além disso, o órgão jurisdicional nacional sublinha que o termo «syndicale», utilizado na versão francesa, e os termos equivalentes utilizados noutras versões linguísticas têm um sentido mais amplo do que o da expressão «trade union» e o das expressões correspondentes constantes de outras versões linguísticas, como a inglesa.

28 Consequentemente, o órgão jurisdicional nacional coloca a questão de saber em que medida, à luz da versão francesa do artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), da Sexta Directiva, o Institute é uma «organization with aims of a trade union nature» («organisme poursuivant des objectifs de nature syndicale»).

29 Além disso, o órgão jurisdicional nacional considera que a isenção das entregas de bens e prestações de serviços efectuadas pelo Institute não conduz a uma distorsão da concorrência, ao contrário do sustentado pelo representante dos Commissioners.

IV - Questão prejudicial

30 No quadro do litígio que lhe foi submetido, o VAT and Duties Tribunal, London, entendendo que se colocava a questão de saber em que medida a legislação nacional em questão era compatível com a Sexta Directiva, apresentou ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«À luz do que consta dos n.os 3 a 19 e 21 da decisão do tribunal e dadas as circunstâncias mencionadas no n.º 21 (que a seguir se resumem), os serviços fornecidos por uma associação do tipo ali referido, dado tratar-se de um organismo sem fins lucrativos, estão isentos de IVA nos termos do artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), da Sexta Directiva, atentos os termos nesta utilizados

`... organismos... que prossigam objectivos de natureza sindical...'?

O n.º 21 refere, em síntese, tratar-se de uma associação voluntária de pessoas, aberta a empregados na indústria automóvel de retalho. Os objectivos primários de tal associação são a melhoria do nível profissional dos seus membros, das suas estruturas de carreira dentro dos diversos sectores da indústria e o consequente benefício em termos de imagem da indústria e das pessoas que nela trabalham. A referida associação procura atingir os seus fins através da satisfação das exigências da indústria em matéria de preparação profissional a todos os níveis, reconhecendo cursos (ministrados por outras instituições) que dão aquela formação, através da atribuição de diplomas pela realização daqueles cursos e graduação dos seus membros, distribuição de informação com o objectivo da actualização dos seus membros em relação aos progressos realizados na indústria e na sua competência técnica e mediante a conservação de um registo de postos de trabalho.»

V - Resposta à questão prejudicial

31 O Institute e a Comissão consideram que o Institute cabe na noção de «organismos que prossigam objectivos de natureza sindical», constante do artigo 13., parte A, n.º 1, alínea I), da Sexta Directiva e invocam, a esse respeito, o facto de a versão francesa ter um sentido mais amplo do que a versão inglesa.

32 Em contrapartida, o Governo do Reino Unido considera que a noção em apreço designa organizações que não têm de necessariamente ser sindicatos (trade unions), mas cujos objectivos, em relação aos seus membros, são da mesma natureza que os de um sindicato (trade union) para com os respectivos membros. Conclui que a expressão «organizations with aims of a trade union nature» abrange organismos sem fins lucrativos que: a) actuam em defesa dos interesses colectivos dos seus membros (trabalhadores ou operários); e b) representam os interesses dos seus membros perante (conforme o caso) entidades patronais, organizações patronais, organismos governamentais e outros. Em consequência, esta expressão não pode abranger organismos como o Institute (13).

33 Observo, assim, que existem, manifestamente, divergências nos diferentes modos como as várias versões linguísticas tratam a expressão «trade union», utilizada no texto inglês, que, tendo um significado específico restritivo, designa os sindicatos de trabalhadores e não se aplica a organismos como o Institute (14).

34 Em contrapartida, a versão francesa fala de «organismes poursuivant des objectifs de nature syndicale». Contudo, o termo francês «syndical» tem um significado mais amplo do que a expressão inglesa «trade union». Em francês, abrange tanto o que é relativo a uma organização profissional, a uma associação, como o atinente a um sindicato de assalariados, ao sindicalismo. Nesta última acepção, corresponde à expressão inglesa «trade union». Do mesmo modo, em francês (15), o termo «syndicat» designa uma «associação cujo objectivo é a defesa de interesses comuns», bem como a defesa de interesses profissionais (16).

35 Esquemáticamente, posso afirmar que os termos utilizados nas diferentes versões linguísticas (oficiais) para exprimir a expressão em questão, «objectivos de natureza sindical», correspondem a duas variantes, uma de sentido amplo, outra de sentido estrito.

36 A expressão «aims of a trade union nature», que visa fundamentalmente os objectivos prosseguidos pelos sindicatos de trabalhadores, corresponde à variante de sentido estrito. Os termos correspondentes utilizados em alemão (gewerkschaftliche), dinamarquês (fagforeningsmaessig), finlandês (ammattijärjestöllisiä) e grego (óōīāēēāēēóōēēīyò) são empregues em sentido análogo.

37 Em contrapartida, a expressão «objectifs de nature syndicale», que visa igualmente os objectivos prosseguidos pelas organizações profissionais que não sejam sindicatos de trabalhadores, corresponde à variante de sentido amplo. Os termos correspondentes utilizados em italiano (sindacale), neerlandês (syndicale), espanhol (sindical) e português (sindical) têm um sentido análogo.

38 Uma vez que existem estas divergências linguísticas, a versão inglesa daquela expressão deverá ser interpretada à luz das outras versões linguísticas (17), por forma a chegar-se a um sentido que seja comum a todas.

39 O Tribunal de Justiça já abordou o problema que resulta da existência de divergências linguísticas entre os termos ou expressões constantes dos actos legislativos adoptados pelas instituições comunitárias; no acórdão Stauder (18), por exemplo, considerou que «quando uma decisão única é dirigida a todos os Estados-Membros, a necessidade de uma aplicação e, por conseguinte, de uma interpretação uniformes exclui que ela seja considerada isoladamente numa das suas versões, antes se exigindo que seja interpretada em função quer da vontade efectiva do

seu autor quer do fim por ele pretendido, com base nomeadamente nas versões em todas as línguas» (19). Em seguida, sublinhou que: «Além disso, não se pode admitir que os autores da decisão tenham pretendido, em determinados Estados-Membros, impor obrigações mais estritas que em outros» (20).

40 Consequentemente, para solucionar este problema podemos recorrer à jurisprudência do Tribunal de Justiça que, no acórdão *Cricket St. Thomas* (21), considerou que a fórmula utilizada numa das línguas comunitárias (nesse caso, o inglês) «não pode servir como ponto de partida único para a interpretação daquela norma nem afastar as outras versões linguísticas. Tal solução seria incompatível com a exigência de aplicação uniforme do direito comunitário». Sublinhou também que «em caso de divergência entre as várias versões, a disposição em questão deve ser interpretada atendendo à finalidade e à economia geral do conjunto de regras a que pertence» (22).

41 Assim, é necessário, no caso em apreço, determinar o objectivo que o legislador comunitário prosseguia aquando da adopção da disposição em questão, de modo a chegar-se, graças a esta interpretação teleológica, a uma conclusão acerca do significado do termo em causa.

42 Antes de mais, observo que a Sexta Directiva tem por finalidade a harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, mediante a criação de um sistema comum do IVA, graças à definição de uma matéria colectável uniforme. Além disso, a directiva estabelece que «é conveniente estabelecer uma lista comum de isenções, a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros» (décimo primeiro considerando). Do considerando indicado decorre que, tal como o Tribunal de Justiça por diversas vezes referiu (23), «estas isenções constituem noções autónomas do direito comunitário que... devem ser inseridas no contexto geral do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, instaurado pela Sexta Directiva».

43 Além disso, observo que o princípio director fundamental que decorre do objectivo e da economia geral das disposições da directiva é, de um modo geral, a sujeição ao IVA de todas as entregas de bens ou prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (artigo 2._). Isto significa que a Sexta Directiva confere ao IVA um campo de aplicação muito amplo (24).

44 Das disposições da Sexta Directiva decorre ainda que certas actividades de interesse geral, ou seja, as actividades taxativamente enumeradas no artigo 13._, estão excepcionalmente isentas do IVA. Em consequência, dado que se trata de uma derrogação a um princípio geral, deverá ser interpretada de forma estrita, uma vez que, tal como aliás o Tribunal de Justiça referiu (25), toda a interpretação que conduza a um alargamento do âmbito de aplicação do artigo 13._, parte A, é incompatível com o objectivo desta disposição. Além disso, o Tribunal de Justiça especificou (26) que «o artigo 13._ da Sexta Directiva não excluía todas as actividades de interesse geral, mas apenas as que são enumeradas e descritas de modo muito pormenorizado» e recusou a interpretação extensiva das isenções previstas pela directiva caso não se demonstre a existência de elementos de interpretação que permitam alargar as isenções previstas nas disposições aplicáveis, em particular o artigo 13._ (27).

45 Isso significa que, se se proceder a uma interpretação sistemática das disposições da Sexta Directiva, chegar-se-á a uma interpretação da expressão ora em análise compatível com o princípio director fundamental dessa directiva.

46 Somos, assim, obrigados a examinar a questão de saber quais podem ser, isto é, em que consistem, de acordo com o direito comunitário, os objectivos de natureza sindical, na acepção da Sexta Directiva.

47 Considero que não se pode falar de objectivos de natureza sindical a propósito do exercício de uma qualquer actividade ou da prossecução de um qualquer objectivo que interesse ou preocupe, de modo perfeitamente accidental, um sindicato ou uma organização sindical ou profissional. Além disso, também julgo não bastar que os seus membros exerçam uma qualquer actividade para se poder afirmar que uma associação é um organismo que prossegue objectivos de natureza sindical e, conseqüentemente, cabe na noção de «organismos que prossigam objectivos de natureza sindical», ou seja, integre o âmbito de aplicação *ratione personae* da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I).

48 Em consequência, é mais correcto, em minha opinião, interpretar a disposição controvertida do artigo 13.º no sentido de que se refere aos objectivos essenciais da actividade sindical e visa, assim, os organismos sem fins lucrativos que, independentemente da sua forma jurídica, prosseguem tais objectivos.

49 O facto de a disposição do artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), utilizar uma longa série de adjectivos para caracterizar a natureza dos objectivos prosseguidos pelos organismos em questão (fala de objectivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica) não significa, em minha opinião, que o legislador comunitário tenha pretendido, dessa maneira, incluir todos os organismos criados para servir o interesse geral dos seus membros, desde que não prossigam fins lucrativos e não haja risco de distorsão da concorrência, tal como a Comissão sustenta. Pelo contrário, pretendeu especificar quais os organismos - desde que não prossigam fins lucrativos e não haja risco de distorsão da concorrência - que podem beneficiar da isenção do IVA.

50 A jurisprudência do Tribunal de Justiça pode, creio, auxiliar-nos na procura dessa linha ideal que separa os objectivos que têm natureza sindical, no sentido, evidentemente, da Sexta Directiva, dos que não a têm. No processo ASTI (28), que tratava de uma disposição que não devia ser objecto de uma interpretação estrita (29), como, no presente caso, a do artigo 13.º, o Tribunal de Justiça decidiu (30) que a disposição em questão «constitui uma expressão particular do princípio da não discriminação no domínio específico da participação dos trabalhadores nas organizações e actividades sindicais» e cuja aplicabilidade «não pode ser limitad[a] em função de considerações relativas à forma jurídica do organismo em causa». Além disso, considerou que os organismos em questão nesse processo (31) não eram apenas aqueles que possuem «a natureza jurídica de organizações sindicais», mas também os que «exercem análogas funções de defesa e representação dos interesses dos trabalhadores» (32).

51 Do já referido acórdão ASTI infiro, conseqüentemente, dois elementos decisivos para a questão sobre que nos debruçamos, elementos esses que nos permitem delimitar melhor o conteúdo do termo «sindical», em direito comunitário, com base num critério funcional: o adjectivo «sindical» visa especificamente uma organização que, independentemente da roupagem jurídica sob que se apresenta, tem por objectivo a defesa (salvaguarda e promoção) dos interesses dos seus membros (trabalhadores ou não, entidades patronais, profissionais liberais, mas também, de forma mais genérica, todos os operadores que exercem determinada actividade económica) e a sua representação (33). Em consequência, não basta que uma organização sem fins lucrativos vise apenas a promoção dos interesses dos seus membros, se essa promoção não se concretizar na defesa desses interesses e na representação dos seus membros perante os centros de poder que podem tomar decisões susceptíveis de os afectar (34).

52 Assim, há que resolver em seguida a questão de saber se, em virtude desta qualificação jurídica, existem, no âmbito da legislação nacional, discriminações, quanto à sujeição ou isenção, em matéria de IVA, da entrega de bens ou prestação de serviços efectuados em benefício dos membros, discriminações essas praticadas em detrimento desses organismos que, apesar de prosseguirem objectivos de natureza sindical, na acepção da Sexta Directiva, são, no entanto, obrigados a pagar o IVA correspondente.

53 Em contrapartida, se esta condição de prossecução de objectivos de natureza sindical não se encontrar satisfeita, não se pode estar perante uma violação do princípio da igualdade, no sentido de que actividades económicas equivalentes eram objecto de um tratamento menos favorável, como o Institute sustenta ao afirmar que não existem diferenças, quanto à natureza e funcionamento, entre as actividades económicas em causa consoante sejam exercidas por organismos que prosseguem objectivos de natureza sindical ou por organismos que não os prossigam, mesmo que não tenham fins lucrativos e não haja risco de distorção da concorrência. A razão de tal entendimento decorre do facto de que se assim não fosse estar-se-ia em presença de um tratamento diferente dado a situações diferentes, o que não era contrário ao direito comunitário.

54 Além disso, pode-se, penso eu, considerar que a resposta que a Comissão deu (35) a uma questão que o Parlamento Europeu lhe colocou por escrito (n.º 831/82), respeitante à isenção do pagamento do IVA em benefício das organizações sindicais (36), vai no sentido da definição que dei supra a propósito da expressão «organismos que prossigam objectivos de natureza sindical». Esta resposta encontra-se assim formulada:

«Efectivamente, a Comissão tem conhecimento das diferenças linguísticas existentes na redacção do artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), da Sexta Directiva. Certas versões utilizam os termos 'syndical' e 'sindacale', que cobrem uma variedade de acepções, enquanto noutras os termos utilizados são muito específicos (v. g. 'trade-union' e 'gewerkschaftlich').

A Comissão entende que essas diferenças não deviam ter efeitos práticos no que respeita às organizações sem fins lucrativos (sejam profissionais ou salariais) que circunscrevem a sua actividade à representação dos interesses colectivos dos seus membros. Nesse caso, esses organismos comportam-se, com efeito, como a emanção do conjunto dos seus membros e as quotas que estes pagam são uma consequência da respectiva adesão a um organismo colectivo, sem representarem a contrapartida de serviços prestados. Essas organizações deveriam, assim, encontrar-se fora do âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado.

No que respeita às organizações referidas que não circunscrevem a sua actividade à representação colectiva dos seus membros, estas podem integrar o âmbito de aplicação do imposto desde que as quotizações que recebam representem, de facto, a contrapartida de serviços individualizáveis prestados aos seus membros» (sublinhado meu).

55 Além disso, em minha opinião, quando um organismo actua, em conformidade com os seus objectivos estatutários, como grupo de pressão (lobby) junto de determinados centros de decisão, sejam eles quais forem, do sector de actividades - ainda que muito amplo - que representa, esse organismo não pode ser automaticamente excluído da categoria dos que prosseguem «objectivos de natureza sindical», na acepção da disposição da Sexta Directiva. Em consequência, pode beneficiar da isenção do IVA nos termos do disposto no artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), da Sexta Directiva, caso as duas condições referidas nessa disposição se encontrem satisfeitas: a) não prosseguir fins lucrativos e b) a isenção das suas actividades não representar um risco de distorção da concorrência. Isto significa que eu considero não bastar que tal organismo, e, mais genericamente, uma organização profissional sem fins lucrativos, actue entregando bens ou prestando serviços no âmbito do interesse colectivo dos seus membros, antes sendo necessário que tenha por objectivo a promoção e a defesa dos interesses dos seus membros e a sua

representação, como já referi.

56 Trata-se sempre, portanto, de uma questão prática que cabe ao órgão jurisdicional nacional resolver, tendo assim que determinar em que medida um organismo sem fins lucrativos tem por objectivo a defesa dos interesses e a representação dos seus membros, por forma a que possa considerar-se que prossegue objectivos de natureza sindical, na acepção do disposto no artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), da Sexta Directiva.

57 No presente caso, se analisarmos os objectivos prosseguidos pelo Institute e os meios que este utiliza para os realizar, tal como resultam do despacho de reenvio (37), observamos que visa assegurar o aperfeiçoamento profissional dos seus membros, adaptar as estruturas da carreira nos diversos ramos do sector do comércio dos veículos automóveis e, por conseguinte, actuar por forma a que o público fique com uma melhor percepção do sector e das pessoas que nele trabalham. O Institute procura atingir estes objectivos através da satisfação deliberada das necessidades do sector em matéria de preparação profissional (desde as funções de direcção às funções técnicas), homologando os cursos (organizados por outras instituições) que permitem obter essa preparação, recompensando as pessoas que completam esses cursos e classificando os seus membros, distribuindo informação com o propósito de manter os seus membros informados dos progressos realizados no sector e mantendo uma lista de empregos disponíveis.

58 Dado que, como vimos, em direito comunitário o termo «sindical» visa especificamente uma organização que, independentemente da roupagem jurídica sob que se apresenta, tem por objectivo a promoção e a defesa dos interesses dos seus membros (trabalhadores ou não, entidades patronais, profissionais liberais) e a sua representação, é difícil aceitar que o Institute possa estar incluído entre os organismos que prosseguem objectivos de natureza sindical. Recordo que o Governo do Reino Unido sublinha, nas suas observações escritas (ponto 19), e repetiu-o na audiência, respondendo sobre esse ponto a uma questão do Tribunal de Justiça, que o Institute nunca pretendeu ter qualquer dos seus membros alguma vez dirigido a si com o objectivo de defender e representar os seus interesses perante as respectivas entidades patronais ou perante qualquer outra pessoa e que, nesses casos, os membros do Institute dirigiam-se, se necessário, aos sindicatos de que eram membros.

59 Em consequência, se se admitir que um organismo sem fins lucrativos, como o Institute, constitui um «organismo que prossegue objectivos de natureza sindical», ter-se-á de alargar as isenções do IVA a casos que não se encontram previstos nas disposições do artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), da Sexta Directiva, que são de interpretação estrita. Não me parece, por outro lado, que existam elementos de interpretação que permitam alargar a isenção prevista na disposição em causa (38).

60 Além disso, se aceitássemos essa hipótese e procedéssemos a uma interpretação extensiva desses termos, passaria a ser eventualmente possível contornar as disposições da directiva, uma vez que essas associações, que prosseguem objectivos louváveis, se poderiam eximir das suas obrigações quanto ao pagamento do IVA, e isso em prejuízo das finanças da Comunidade.

61 Em minha opinião, não se pode considerar que uma organização profissional como o Institute prossegue objectivos de natureza sindical, na acepção da directiva, dado que, procedendo a uma interpretação exageradamente extensiva dessa noção, a acabaríamos por esvaziar de qualquer significado. Assim, não é possível incluir associações como a que o órgão jurisdicional nacional descreve na noção de «organismos que prossigam objectivos de natureza sindical», uma vez que, dessa forma, modificaríamos o seu conteúdo, daí resultando que esse conceito jurídico impreciso passaria a ter um valor puramente semântico, ficando desprovido de verdadeiro conteúdo normativo e, por último, de utilidade prática específica.

62 Finalmente, é possível encontrar outro argumento em favor da tese que defendo nos trabalhos preparatórios que levaram à adopção da disposição do artigo 13.º ora em análise, o que nos

permitirá determinar qual foi a intenção do legislador. Observo que, no parecer que o Comité Económico e Social deu em 31 de Janeiro de 1974 acerca do projecto da Sexta Directiva IVA (39), fez-se, pela primeira vez, referência à «isenção dos sindicatos e organizações profissionais, igrejas, etc.» (sublinhado meu). Assim, nesse parecer, os sindicatos, as organizações profissionais e as igrejas são citados a título exemplificativo e afirma-se que essa regulamentação podia ser aplicável a outras instituições equivalentes, que não se encontram definidas, desde que as respectivas actividades não se regessem pelo direito público e não estivessem já, por esse facto, isentas de IVA.

63 Segundo o parecer do Comité Económico e Social, essa isenção do IVA era possível em virtude de os sindicatos e as organizações profissionais não efectuarem operações concorrenciais, como as de natureza comercial ou as consultas que implicam pagamentos distintos da quotização geral e variáveis de acordo com a importância do serviço prestado. Nesse mesmo parecer, pode ler-se que se considera essa isenção particularmente oportuna para as quotizações dos sindicatos operários, que, caso fossem tributados, ficariam privados do montante do imposto sem que os membros, por não serem sujeitos passivos, o pudessem deduzir (40).

64 Tendo em conta este parecer do Comité Económico e Social, gostaria de observar que o próprio texto do artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), define com precisão os organismos que se encontram isentos, referindo apenas os organismos que prosseguem objectivos de natureza sindical e não mencionando, de um modo mais geral, os objectivos de natureza profissional. Assim sendo, a formulação desta disposição, tal como se encontra em vigor, tem um âmbito mais restrito. Por essa razão, concluo que apenas os organismos que prosseguem objectivos de natureza sindical, na acepção acima descrita, podem beneficiar da isenção do IVA.

VI - Conclusão

65 Atendendo à análise que acabo de efectuar, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial colocada pelo VAT and Duties Tribunal, London, nos termos seguintes:

«O artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea I), 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 organismo com as características indicadas no despacho de reenvio não pode ser considerado como 'prossequindo objectivos de natureza sindical', não estando, por isso, os serviços que presta aos seus membros isentos do IVA.»

(1) - 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).

(2) - Por exemplo, uma pessoa que já desempenha funções de director pode obter do Institute uma qualificação formal apropriada para provar as suas aptidões e as competências da empresa que o emprega; quem pretenda desempenhar funções de direcção pode frequentar a formação apropriada e obter o certificado correspondente, que lhe permitirão candidatar-se ao lugar em causa. O mesmo se passa a todos os níveis. Tal como o órgão jurisdicional nacional refere, o objectivo é definir os tipos de pessoas de que o sector precisa e que os clientes esperam encontrar. O Institute recruta membros e atribui diplomas de modo a satisfazer as necessidades do sector. Para este efeito, o Institute mantém uma lista de empregos disponíveis.

(3) - Nessa placa figuram os nomes dos membros do Institute que trabalham para a organização e uma inscrição indicando que as pessoas em questão estão vinculadas pelo Código de Conduta do Institute. A placa é alugada à organização em questão; o preço a pagar é de 350 UKL,

acrescido de IVA, aquando da recepção da mesma e, a partir daí, 100 UKL, acrescido de IVA, por ano. Pode ser retirada à organização caso as regras seguidas não estejam em conformidade com o Código de Conduta ou caso deixe de satisfazer a condição de 60% dos seus quadros serem membros do Institute. Em resumo, o Código de Conduta obriga os membros do Institute a comportarem-se como pessoas íntegras e competentes, que velam para que o seu trabalho seja executado de modo eficaz e honesto, a conduzirem-se como profissionais nas suas relações com o público e colegas, a serem «profissionalmente competentes», a actualizarem-se relativamente às técnicas modernas e à nova legislação, a «não abusarem das suas funções e autoridade com o objectivo de obterem benefícios pessoais», a cumprirem as leis do país, a respeitarem a confidencialidade e a encorajarem o respectivo pessoal a prosseguir a sua formação. O Institute tem o seu próprio comité de disciplina, competente para conhecer das violações ao Código de Conduta.

(4) - «National Vocational Qualifications» (diplomas de aptidão profissional nacionais).

(5) - «Scottish Vocational Qualifications» (diplomas de aptidão profissional escoceses).

(6) - O Institute outorga 30 VQ diferentes. Está em contacto com 150 organismos «correspondentes» que garantem a formação e o controle exaustivo das qualificações profissionais, que permitem ao Institute atribuir os seus diplomas de aptidão.

(7) - O órgão jurisdicional nacional refere que, até data recente, o Institute mantinha uma lista de empregos disponíveis conjuntamente com o Engineering Council.

(8) - O Institute não solicitou, até à data, a aplicação de uma «Royal Charter».

(9) - 2 640 eram «fellows» (companheiros). De acordo com o despacho de reenvio, um «fellow» («FIMI») encontra-se definido, na brochura do Institute, como «uma pessoa qualificada, pela sua experiência e preparação, para o desempenho de um lugar de direcção». 12 864 eram «members» (membros). Um «member» («MIMI») é «uma pessoa qualificada, pela sua experiência e preparação, para o exercício de uma posição de uma posição de middle management (quadro intermédio)». 8 305 eram «associate members» (membros associados). «Associate member» é «uma pessoa habilitada a trabalhar sem necessidade de supervisão». Todos estes membros são considerados «corporate members» (sócios) e têm direito a voto. A habilitação com um NVQ é actualmente, a maior parte das vezes, condição necessária para a sua admissão como «corporate member». Existiam 984 «affiliate members» (membros filiados). «Affiliate member» é «a pessoa empregada ou em estágio no sector, que trabalha com os elevados padrões estabelecidos no Código de Conduta, mas que não tem ainda a qualificação necessária para `associate membership' (membro associado)». Existiam 1 181 membros estudantes. Um estudante é «a pessoa que estuda para obter uma qualificação que o habilitará a tornar-se eventualmente `corporate member' com direito a voto». De acordo com o respectivo director-geral, o objectivo do Institute é atingir os 50 000 membros, considerando que cerca de meio milhão de pessoas trabalha no sector automóvel no Reino Unido (com excepção do fabrico). Na audiência, o Institute esclareceu que os montantes pagos no momento da inscrição variavam em função da qualidade de cada membro.

(10) - O órgão jurisdicional nacional esclarece existirem em toda a Grã-Bretanha inúmeros centros locais geridos por comités locais.

(11) - As «laws affecting champerty and maintainance» dizem respeito à ajuda concedida a um terceiro, parte num processo, através da partilha da indemnização atribuída, caso obtenha vencimento de causa.

(12) - A questão colocada, de saber se as actividades de certas organizações que prosseguem objectivos de natureza sindical podem ou não ser isentas do IVA, tem mais interesse para o jurista britânico. Em anexo às suas observações, o Institute apresentou um extracto da obra

intitulada Tolley's VAT Case Digest 1996, que se reporta a processos relativos à isenção do IVA e à distinção entre organizações que têm, ou não, natureza profissional e/ou sindical, na perspectiva do direito inglês. Assim, considerou-se que uma associação de motoristas de táxi («Association of Taxi-Cab Owners») não constituía uma organização profissional ou sindical - o que teria permitido aos seus membros beneficiar de uma isenção do IVA relativamente às quotizações pagas - uma vez que a respectiva actividade de base consistia em fornecer serviços de rádio-táxi aos seus membros, que, além disso, não eram trabalhadores assalariados (Tolley's Digest, n.º 13.19). A associação nacional das agências funerárias («National Association of Funeral Directors»; Tolley's Digest, n.º 13.18) e a associação dos funcionários públicos reformados («Civil Service Pensioner's Alliance» - CPSA, Tolley's Digest, n.º 13.29) viram ser-lhes igualmente recusada a isenção do IVA em virtude de, de acordo com o tribunal competente, não serem organizações sindicais ou profissionais na perspectiva do direito nacional. Neste último caso, considerou-se que os membros do CPSA eram reformados e não trabalhadores e que a organização em questão não era uma organização profissional.

(13) - V., a título indicativo, *Webster's Third New International Dictionary of the English Language unabridged*, 1981, entrada «trade union».

(14) - V., a título indicativo, *Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française de Paul Robert*, t. 6, 1972, entrada «syndical».

(15) - V. *Dictionnaire alphabétique...*, já referido, entrada «syndicat».

(16) - O facto de o termo francês «syndicat» possuir um significado amplo resulta também de ser igualmente utilizado na expressão «syndicat d'initiative», que designa uma organização que visa a promoção do turismo.

(17) - O Tribunal de Justiça resolveu um problema semelhante no acórdão de 30 de Setembro de 1982, IFF (295/81, Recueil, p. 3239, n.os 8 e 9).

(18) - Acórdão de 12 de Novembro de 1969 (29/69, Colect. 1969-1970, p. 157).

(19) - Acórdão Stauder, n.º 3. V. igualmente acórdão de 5 de Dezembro de 1967, Van der Vecht (19/67, Recueil, p. 445, Colect. 1965-1968, p. 683).

(20) - Acórdão Stauder, n.º 4.

(21) - Acórdão de 27 de Março de 1990 (C-372/88, Colect., p. I-1345, n.º 18).

(22) - Acórdão de 28 de Março de 1985, Comissão/Reino-Unido (100/84, Recueil, p. 1169, n.º 17). V. igualmente os acórdãos de 17 de Outubro de 1991, Comissão/Dinamarca (C-100/90, Colect., p. I-5089, n.º 8), e de 7 de Dezembro de 1995, Rockfon (C-449/93, Colect., p. I-4291, n.º 28). Sobre esta questão, no quadro de decisões prejudiciais, v. os acórdãos de 27 de Outubro de 1977, Bouchereau (30/77, Colect., p. 1999, n.º 14), e de 13 de Julho de 1989, Henriksen (173/88, Colect., p. 2763, n.º 11), as conclusões apresentadas nesse mesmo processo pelo advogado-geral F. G. Jacobs (n.º 12 e segs.), bem como o acórdão Cricket St Thomas (referido na nota 21, n.º 18) e as conclusões apresentadas nesse mesmo processo pelo advogado-geral G. Tesouro (n.os 6 e segs.).

(23) - V., a título indicativo, os acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Colect., p. I-2341, n.º 18), e de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.º 11).

(24) - V., a título indicativo, o acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (235/85, Colect., p. 1471, n.os 7 a 10), e os acórdãos (já referidos) *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (n.os 10 e 13) e *Bulthuis-Griffioen* (n.º 19).

(25) - V. os acórdãos (já referidos) *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (n.os 13 e 14) e *Bulthuis-Griffioen* (n.º 19).

(26) - V. o acórdão de 11 de Julho de 1985, Comissão/Alemanha (107/84, Recueil, p. 2655, n.º 17), e o acórdão (já referido na nota 23) *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (n.º 12).

(27) - V. o acórdão (já referido na nota 26) Comissão/Alemanha (n.º 20) e as conclusões (n.º 16) que o advogado-geral M. Darmon apresentou no processo C-63/92 (acórdão de 15 de Dezembro de 1993, *Lubbock Fine*, Colect., p. I-6665).

(28) - Acórdão de 4 de Julho de 1991 (C-213/90, Colect., p. I-3507, n.os 13 a 17). V. igualmente as conclusões apresentadas nesse mesmo processo pelo advogado-geral F. G. Jacobs (n.os 16 e segs.).

(29) - *Tratava-se da disposição do artigo 8.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Regulamento (CEE) n.º 1612/68 do Conselho, de 15 de Outubro de 1968, relativo à livre circulação dos trabalhadores na Comunidade (JO L 257, p. 2; EE 05 F1, p. 77), nos termos da qual «O trabalhador nacional de um Estado-Membro empregado no território de outro Estado-Membro beneficia da igualdade de tratamento em matéria de filiação em organizações sindicais e de exercício dos direitos sindicais, incluindo o direito de voto; pode ser excluído da participação na gestão de organismos de direito público e do exercício de uma função de direito público. Beneficia, além disso, do direito de elegibilidade para os órgãos de representação dos trabalhadores na empresa.»*

(30) - Acórdão ASTI, n.º 15.

(31) - *Tratava-se da chambre des employés privés do Luxemburgo, câmara profissional que se rege pelo direito luxemburguês.*

(32) - Acórdão ASTI, n.º 16. V. também o n.º 19 das conclusões apresentadas pelo advogado-geral F. G. Jacobs nesse mesmo processo. Esta ideia da defesa e promoção, por uma associação profissional, dos interesses dos seus membros, que decorre do reconhecimento da liberdade sindical (garantida, por exemplo, pelo artigo 24.º-A do Estatuto dos Funcionários das Comunidades Europeias), retira-se dos acórdãos de 8 de Outubro de 1974, *Union syndicale - Service public européen e o./Conselho* (175/73, Recueil, p. 917, n.º 14, Colect., p. 439); *Syndicat général du personnel des organismes européens/Comissão* (18/74, Recueil, p. 933, n.º 10, Colect., p. 443); de 18 de Março de 1975, *Union syndicale e o./Conselho* (72/74, Recueil, p. 401, n.os 17 e 19, Colect., p. 159), e de 18 de Janeiro de 1990, *Maurissen e Union syndicale/Tribunal de Contas* (C-193/87 e C-194/87, Colect., p. I-95, n.º 13).

(33) - *Recordo que a Convenção Internacional n.º 87 de 1948, relativa à liberdade sindical e à protecção do direito sindical, dá do objectivo prosseguido pelas organizações de trabalhadores ou de entidades patronais (artigo 10.º) uma definição de âmbito geral, formulada nos seguintes termos: promover e defender os interesses destes últimos (quanto ao texto desta convenção internacional, v. *Conventions et recommandations internationales du travail 1919-1984, Bureau international du travail, Genebra, 1992, vol. I, p. 4*).*

(34) - V. Verdier, J.-M.: «*Syndicats et droit syndical*», t. 5, vol. I (*Libertés-Structures-Action*), Paris, Dalloz, 2.ª ed., 1987, § 58, pp. 202 e segs. *Em direito francês, a missão que por lei cabe aos sindicatos consiste no estudo e defesa dos direitos e dos interesses materiais e morais, tanto colectivos como individuais, das pessoas visadas nos respectivos estatutos (artigo L. 411-1 do*

*Código do Trabalho). Na Grécia, decorre do artigo 23.º, n.º 1, da Constituição que as organizações sindicais têm por finalidade a salvaguarda e a promoção dos interesses económicos e profissionais dos trabalhadores, enquanto a Lei n.º 1264/82 adita a esses objectivos a promoção dos interesses dos trabalhadores em matéria de segurança social, bem como no domínio social e sindical; v., a título indicativo, Levendis, G.: «Óõëïãéëü ãñãáôéëü äßéáéï», Atenas, Ekdoseis Deltiou Ergatikis Nomothesias, 1996, § 12, pp. 122 e segs. Além disso, as organizações sindicais desempenham a sua missão de modos variados como revela a prática seguida nos diferentes Estados-Membros. V., a este propósito, Lyon-Caen, G., Pélissier, J., e Supiot, A.: *Droit du travail*, Paris, Précis Dalloz, 18.ª ed., 1996, pp. 482 e segs.*

(35) - JO 1983, C 25, p. 1.

(36) - A Comissão reiterou esta resposta em 1984, através do comissário competente, por ocasião de outra questão que o Parlamento Europeu lhe colocou, também por escrito (n.º 532/84, JO C 308, p. 3).

(37) - Recordo que, neste caso, o órgão jurisdicional nacional considerou que o Institute não é «um sindicato ou outra organização de pessoas cujo objectivo principal é a negociação, em benefício dos membros, dos termos e condições de trabalho», como exige o VATA.

(38) - V. o acórdão Comissão/Alemanha (já referido na nota 26, n.º 20) e as conclusões (n.º 16) apresentadas pelo advogado-geral M. Darmon no processo Lubbock Fine (já referido na nota 27).

(39) - JO 1974, C 139, p. 15, n.º 1 das observações relativas ao artigo 14.º do projecto de directiva, que continha a lista das isenções do IVA.

(40) - O Comité Económico e Social observou, em seguida, que os sindicatos e as organizações profissionais deviam poder renunciar à isenção, optando pelo pagamento do imposto, a fim de poderem recuperar o IVA pago a montante (impostos sobre imóveis e material de escritório).