

Conclusions

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

apresentadas em 22 de Fevereiro de 2005(1)

**Processo C-498/03**

**Kingscrest Associates Ltd**

**Montecello Ltd**

**contra**

**Commissioners of Customs & Excise**

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo VAT & Duties Tribunal)

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Prestações de serviços e entregas de bens directamente relacionadas com a assistência e a segurança sociais, bem como com a protecção da infância e da juventude – Entidades reconhecidas como de ‘carácter social’ – Entidades privadas com fins lucrativos – Interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h)»

1. Nesta questão prejudicial, o Tribunal de Justiça analisa o conceito de «organismos de carácter social», que o artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Directiva do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (a seguir «IVA») (2) utiliza para delimitar o âmbito de aplicação das isenções a favor das entregas de bens e das prestações de serviços estreitamente conexas com o apoio social e com a segurança social, bem como com a protecção da infância e da juventude (3).

2. No VAT & Duties Tribunal (órgão jurisdicional britânico com competência em matéria de IVA e de impostos especiais) encontra-se pendente uma lide em que se discute se a exploração de residências de assistência por uma «partnership» (sociedade de pessoas) está sujeita a tributação. Coloca três perguntas, das quais só a segunda justifica a abertura de fase oral, pois teria sido possível responder à primeira e à última pelo meio, mais expedito, do artigo 104.º, n.º 3, do Regulamento de Processo, tendo em conta que essas respostas resultam claramente da jurisprudência.

#### **I – As normas comunitárias objecto de interpretação**

3. O título X da Sexta Directiva regula as isenções. No artigo 13.º refere, entre as isenções que respeitam às operações efectuadas no interior de um país, as que beneficiam determinadas actividades de interesse geral (parte A, n.º 1), incluindo:

«[...]

g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social [ (4) ], 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;

h) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a protecção da

infância e da juventude, efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado? Membro em causa;

[...]»

4. O n.º 2, alínea a), da mesma parte A do referido artigo permite que, no caso de sujeitos de direito privado, o reconhecimento desse benefício fique sujeito 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;

—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;

—devem praticar preços homologados pela Administração Pública, ou que não excedam os preços homologados, ou, no que diz respeito às actividades não susceptíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para actividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado;

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

## **II – Os factos do litígio principal e o direito nacional**

5. Em 22 de Abril de 1997, as sociedades Kingscrest Associates Limited e Montecello Limited constituíram, com a denominação «Kingscrest Residential Care Homes» (a seguir «Kingscrest»), uma «partnership» para explorar, com fins lucrativos, quatro lares para a terceira idade e dois infantis, inscritos nos respectivos registos nos termos do Registered Homes Act 1984 (lei relativa aos lares registados) e do Children Act 1989 (lei sobre a infância). A partir de 1 de Abril de 2002, data da entrada em vigor do Care Standards Act 2000 (lei relativa às normas em matéria de assistência sanitária, que revogou as duas anteriores), os seis centros foram registados na National Care Standards Commission, competente na matéria.

6. O Charities Act 1993 refere-se às entidades de beneficência, definindo-as na Section 96 como as instituições, com ou sem personalidade jurídica, criadas com fins caritativos («charitable purposes») e sujeitas à fiscalização da High Court. Segundo a Section 97, esses fins são determinados «nos termos do direito de Inglaterra e Gales» (5).

7. Antes de 21 de Março de 2002, o anexo 9, grupo 7, ponto 9, do Value Added Tax Act 1994 (lei do IVA) isentava as operações de apoio social realizadas sem intuito lucrativo por uma companhia da referida classe ou por um organismo público, de modo que, à época, a actividade da Kingscrest estava sujeita a imposto, pois sempre teve intuito lucrativo.

8. Contudo, a partir dessa data, o Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762) (disposição regulamentar sobre o IVA aplicável em matéria de saúde e protecção social) deu uma nova redacção ao ponto 9 acima referido, de modo que o reconhecimento da isenção já não está sujeito ao carácter desinteressado da actividade, mesmo quando exercida por um estabelecimento privado «regulado pelo Estado».

9. No que importa para este processo, a nota 6 relativa ao grupo 7 define os «serviços de assistência social» como os serviços directamente ligados «à prestação de apoio, ao tratamento ou à educação para promover o bem-estar físico ou mental de idosos, doentes e pessoas com problemas e deficiências», bem como «aos cuidados ou protecção de crianças ou jovens». No entanto, se forem prestados por uma entidade privada «regulada pelo Estado», apenas se tomará em consideração a actividade para a qual foi criada.

10. Pelo seu lado, a nota 8 considera «regulada pelo Estado» uma organização autorizada, inscrita ou isenta dessa obrigação por um ministro ou outra autoridade, nos termos de lei geral do Parlamento (6).

11. Ninguém põe em causa que a Kingscrest tenha esse carácter, proporcionando serviços de assistência, isentos de IVA desde 21 de Março de 2002, razão pela qual os Commissioners of Customs & Excises (administração dos impostos indirectos) cancelaram a sua inscrição no registo

de sujeitos passivos desse imposto, com efeitos a partir dessa data.

### **III – As questões prejudiciais**

12. A Kingscrest impugnou essa decisão no VAT & Duties Tribunal, alegando que o entendimento de que as suas operações estão isentas viola o artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Directiva; antes de se pronunciar, o referido órgão jurisdicional submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1)É admissível o recurso a outras versões linguísticas da Sexta Directiva 77/388/CEE, a fim de esclarecer o significado da palavra ‘de carácter social’ constante das alíneas g) e h) do artigo 13.º, A, n.º 1, ou devem essas palavras ter o mesmo significado que no direito interno?

2)Se as alíneas g) e h) do artigo 13.º, A, n.º 1, forem interpretadas no sentido de serem aplicáveis a uma organização reconhecidamente de carácter social, quer isso dizer que são aplicáveis a uma entidade com fins lucrativos como a Kingscrest Residential Care Homes?

3)O artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), deve ser interpretado no sentido de que confere aos Estados-Membros o poder de reconhecerem, para efeitos dessa disposição, uma organização registada nos termos do Care Standards Act 2000 (ou do Registered Homes Act 1984 ou do Children Act 1989) mas que não é um organismo de direito público nem tem o estatuto de instituição de carácter social no direito interno do Estado?Membro em causa?»

### **IV – Tramitação do processo no Tribunal de Justiça**

13. Apresentaram observações, no prazo previsto no artigo 20.º do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça, o Governo do Reino Unido, a Kingscrest e a Comissão, tendo os respectivos representantes comparecido para alegações na audiência realizada em 27 de Janeiro de 2005.

### **V – Análise das questões prejudiciais**

*A – Considerações preliminares: o pecado original do IVA comunitário (7)*

14. Não deixa de surpreender que uma empresa cuja actividade está isenta de imposto mostre o seu desacordo e pretenda a sua sujeição ao tributo, mas, na realidade, a isenção prejudica?a por não poder deduzir o imposto suportado na aquisição dos bens e serviços necessários à sua actividade, pois fica relegada para a posição do consumidor final.

15. Tal situação provoca efeitos perversos no regime, pois o sujeito passivo obrigado à isenção tentará repercutir nos preços essas consequências negativas, pelo que, no que respeita às isenções objectivas, concebidas para fomentar determinados tipos de actividade ou para incentivar determinados sectores industriais, atingir-se-á um resultado contrário ao pretendido, uma vez que o «benefício fiscal» encarecerá as transacções económicas.

16. Não é sem razão que alguns autores entendem que as isenções no regime comum do IVA violam o princípio da generalidade do imposto e quebram a sua neutralidade (8) , considerando mais em conformidade com a natureza deste tributo a fixação de taxas de imposto reduzidas ou, inclusivamente, mínimas, com consequências na colecta final, sem distorcer o funcionamento do sistema (9) .

*B – Os critérios de interpretação. Em particular, o «critério linguístico» (primeira questão)*

17. Os juízes britânicos iniciam o diálogo com o Tribunal de Justiça com uma questão que reúne duas dúvidas, ambas já resolvidas pela jurisprudência. A primeira consiste em saber se a expressão «carácter social», utilizada nas alíneas g) e h) do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, deve ser entendida à luz dos direitos nacionais ou de acordo com as necessidades específicas do ordenamento jurídico comunitário; no caso de a resposta ser neste último sentido, a segunda conjectura aborda a possibilidade de se recorrer, nesse trabalho hermenêutico, a outras versões linguísticas da norma.

18. Para se esboçar uma solução, é útil, tal como referi nas conclusões de 12 de Julho de 2001 e de 25 de Março de 2004 nos processos CSC Financial Services e Cimber Air (10) , lembrar os parâmetros adoptados na exegese dos preceitos que isentam de IVA determinados negócios jurídicos.

19. Referi então que, sendo a sujeição a regra geral prevista no artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, as isenções constituem a excepção, devendo, tal como qualquer isenção do dever tributário, ser interpretadas de forma estrita, de acordo com o que afirma a jurisprudência (11) ,

mesmo quando esta exigência não as puder deixar sem conteúdo, mediante explicações que obstem ao sucesso do objectivo prosseguido (12) .

20. Acentuei também o princípio da neutralidade que impera no sistema comum do IVA, que o regime das isenções viola, na medida em que não toma em conta a generalidade da carga tributária como instrumento ao serviço da concorrência no mercado único, pelo que, para se dar coerência e coesão ao sistema fiscal em todos os Estados?Membros, há que reconhecer que o título X da Sexta Directiva utiliza conceitos autónomos de direito comunitário.

21. No que aqui importa, o artigo 13.º da Sexta Directiva contém, como refere o décimo primeiro considerando do seu preâmbulo, uma lista comum de isenções, com o objectivo de todos os recursos próprios da Comunidade serem cobrados de modo uniforme em todos os Estados?Membros, de onde resulta que essas medidas tributárias são conceitos específicos, que devem ser delimitados do ponto de vista do ordenamento jurídico da União Europeia em função das suas necessidades estruturais, como recentemente lembrou o referido acórdão Temco Europe (n.º 16) (13) .

22. Por conseguinte, os termos do artigo 13.º só podem ser entendidos através das categorias específicas de cada direito nacional quando, por esse meio, se proporcione uma definição que assegure o mesmo alcance em todos os pontos da Comunidade, devendo?se, porém, no caso contrário, recorrer a uma fonte diferente e independente dos sistemas estatais, a fim de se salvaguardar a efectividade do direito comunitário. Nesta pesquisa, o chamado «critério linguístico» representa um instrumento de primeira utilidade, pois, quando se procura a essência da instituição e as razões que justificam o seu reconhecimento, no devido respeito pelo princípio da neutralidade fiscal inerente ao regime comum do IVA, parece ser imprescindível recorrer às diversas redacções linguísticas (14) para se extrair o sentido dos termos da Sexta Directiva.

23. Proponho, pois, que o Tribunal de Justiça responda à primeira questão prejudicial que, para se clarificar o significado da expressão «carácter social» («charitable» em inglês), que consta das alíneas g) e h) do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, se pode recorrer às edições noutras línguas oficiais da Comunidade, com o fim de se encontrar uma interpretação harmonizada, não cabendo conferir?lhe a acepção resultante do direito nacional quando esse meio levar a exegeses discordantes.

24. Esta última referência obriga a ir além do que sugerem os termos da questão, pois, uma vez que se trata de garantir a homogeneidade na compreensão do direito comunitário, cabe ao Tribunal de Justiça, a missão de indicar ao juiz nacional, depois de uma análise global das diversas traduções, que, quando a norma menciona os organismos de «carácter social» («organizations recognized as charitable» em inglês) alude, como refere a Comissão nas suas observações escritas, às estruturas que prestam serviços de assistência.

25. Esta solução impõe?se não só pelo facto de a maioria das versões da directiva (15) utilizar expressões próximas da espanhola «carácter social» (em inglês «social nature») (16) mas também porque se enquadra melhor na sua finalidade. Analisando o artigo 13.º, A, n.º 1, presente?se a intenção de isentar as operações que, pela sua estreita relação com os objectivos próprios de um Estado social e democrático de direito (17) , recebem a qualificação de interesse geral e têm raízes nas actividades que o poder público tradicionalmente fomenta e gere de forma directa ou por interposta pessoa (os serviços postais e de radiotelevisão, a saúde, o ensino, a segurança social, a protecção da infância e da juventude, o exercício da liberdade religiosa, a educação física e o desporto ou a promoção da cultura). Em face disso, parece indiscutível que a expressão inglesa «charitable» não remete para a ideia de caridade ou de beneficência, que faz lembrar uma acção privada e desinteressada de ajuda aos necessitados (18) , mas sim para uma ideia mais ampla, de relevância pública, que pode englobar as ideias altruístas mas que inclui todas as políticas de apoio aos grupos mais desfavorecidos.

26. Estas considerações abrem o caminho às outras perguntas colocadas pelo tribunal britânico.

C – «Carácter social» versus intuito lucrativo? (segunda questão)

27. Com a questão seguinte, pretende?se esclarecer se, no âmbito das alíneas g) e h) do

artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, se pode qualificar de «social» uma organização privada que aspira a obter lucros.

28. Dois argumentos militam a favor de uma resposta afirmativa: o primeiro de natureza teleológica e o outro de ordem sistemática.

29. Importa não esquecer que as isenções constituem, como referi nas conclusões apresentadas no processo CSC Financial Services, já referidas (n.º 18), benefícios fiscais, estruturados como medidas de fomento de carácter económico e natureza negativa. O artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva obedece a critérios de carácter objectivo, liberando do tributo determinados factos que, de outro modo, a ele estariam sujeitos, com o objectivo de impulsionar os respectivos sectores. A isenção respeita, assim, aos negócios jurídicos e não a quem os efectua, ainda que seja beneficiado (19). Assim, quando se pretende promover e incentivar as missões de assistência dos poderes públicos e dos organismos de «carácter social», é irrelevante que estes intervenham com ou sem intuito lucrativo. A solução contrária poderia quebrar o sistema comum do IVA e violar o princípio da neutralidade, cada vez que deixasse em aberto a possibilidade de tratamento diferente para actividades iguais, em função do regime jurídico aplicável em cada Estado-Membro.

30. A explicação estrutural apresentada pela Comissão reforça o raciocínio exposto, com base em dois argumentos. De acordo com o primeiro, quando o artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva exclui da isenção as operações das entidades com fins lucrativos, fá-lo de forma expressa, como nas alíneas l) e m) (20). O segundo baseia-se no facto de, de outra forma, o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), deixar de ter sentido, pois, uma vez que autoriza os Estados-Membros a fazer depender o reconhecimento das isenções das alíneas g) e h) do n.º 1 a favor de companhias privadas da condição de não prosseguirem a obtenção sistemática de lucros, admite que a primeira norma inclua as situações em que se pretende obter lucro.

31. A solução que defendo teve acolhimento implícito na jurisprudência. Com efeito, depois de o acórdão *Bulthuis-Griffioen* (21) não se ter pronunciado sobre esse ponto e de ter excluído do privilégio as operações das pessoas singulares acentuando que, em face disso, era irrelevante decidir sobre a existência de intuito lucrativo, o acórdão *Gregg* (22) corrigiu essa tendência inicial, admitindo que a alínea g) abrange os indivíduos que exploram uma empresa, pelo que a isenção se aplica às actividades de assistência exercidas por organizações que têm intuito lucrativo, pois o facto de se «explorar uma empresa» tem subjacente a intenção de rentabilidade (23). Por outro lado, o acórdão *Hoffmann* (24) declarou que, no âmbito do artigo 13.º, A, da Sexta Directiva, o carácter comercial de um negócio não exclui a sua natureza de interesse geral (n.º 38, *in fine*), uma vez que o objectivo é fomentar as actividades que resultam no benefício do conjunto social, abstraindo do regime económico e jurídico da prestação.

32. Em suma, o facto de aqueles que operam no âmbito das alíneas g) e h) do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva prosseguirem um rendimento económico não obsta a que lhes seja atribuída a qualificação de «organismos de carácter social», pelo que, em princípio, nada impede que uma companhia como a *Kingscrest* receba tal qualificação.

*D – O poder discricionário de os Estados-Membros atribuírem «carácter social» a uma entidade privada (terceira questão)*

33. Com a última questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende dirimir a questão de saber se as autoridades nacionais dispõem de margem de apreciação para atribuir essa condição às organizações que não se regem pelo direito público. A jurisprudência comunitária respondeu afirmativamente em dois acórdãos recentes: o primeiro foi proferido no processo *Kügler* (25) e o segundo no processo *Dornier* (26). Bastaria uma remissão para estas decisões para se resolver este aspecto do pedido de decisão prejudicial mas, na colocação da questão prejudicial, vislumbra-se, ainda que de forma subentendida, uma dúvida sobre a questão de a inscrição nos termos do *Care Standards Act 2000* (anteriormente, *Registered Homes Act 1984* e *Children Act 1989*) assentar no exercício correcto desse poder discricionário. O esclarecimento desse outro aspecto exige algumas precisões.

34. Os referidos acórdãos não conferem aos Estados-Membros absoluta liberdade para

exercerem essa faculdade, à qual se aplicam os princípios comunitários, em particular o princípio da igualdade de tratamento (n.º 56 do acórdão Kügler), referindo seguidamente vários elementos, tais como o interesse geral da actividade exercida pelo sujeito passivo, o facto de outros contribuintes que prestam os mesmos serviços beneficiarem de igual reconhecimento e o facto de grande parte do custo das prestações em causa ser assumido por seguros de doença ou outras instituições de segurança social (n. os 58 do acórdão Kügler e 72 do acórdão Dornier).

35. Deve-se, pois, procurar o sentido dessa concepção e traçar linhas claras para se configurar com a maior precisão essa margem de apreciação, proporcionando ao tribunal de reenvio um quadro bem delimitado no âmbito do qual se emitirá um juízo sobre a norma nacional, que é da sua exclusiva competência.

36. Desde logo, há que lembrar que, no âmbito do IVA, mais concretamente, no das isenções objectivas, as administrações tributárias não devem exercer o seu poder de forma a quebrar a neutralidade do imposto e a violar o inerente imperativo de igualdade, sem esquecer o carácter excepcional dessas isenções. Existem, portanto, dois limites «de princípio», já declarados pelo Tribunal de Justiça: o limite relativo à natureza da actividade, orientada no sentido do interesse geral, e aquele que exige para efeitos do IVA um tratamento igual dos agentes económicos em situação igual (27), de onde se infere que os critérios para a qualificação devem ser neutros, abstractos e predeterminados.

37. A mesma ideia resulta da observação dos contornos sugeridos pela própria configuração do artigo 13.º, A, da Sexta Directiva, pois o n.º 1 obriga os Estados-Membros a isentarem as operações directamente relacionadas com a assistência e com a segurança sociais, bem como a protecção da infância e da juventude, realizadas por entidades de direito público e por operadores aos quais reconheçam o seu «carácter social», ressalvando, a respeito destes últimos, o n.º 2, alínea a), que podem sujeitar a atribuição do privilégio ao cumprimento de algumas das condições enumeradas, entre as quais se encontram a de não prosseguir a obtenção sistemática de lucros, a de ter carácter filantrópico ou a de aplicar preços homologados ou inferiores aos do mercado.

38. Já referi que esta norma não impede o organismo que prossegue o lucro de ter a qualificação de «carácter social», tendo chegado o momento de sublinhar que, como alega a Comissão, também não obriga a reconhecer tal carácter a qualquer empresário que preste serviços relacionados com as actividades isentas, pois, dessa forma, além de deixar sem conteúdo a conjugação de ambas as disposições, a excepção passaria a ser regra geral. Por conseguinte, os Estados-Membros devem analisar o tipo de negócio mas também a estrutura organizativa que o prossegue e o modo pelo qual o faz (28).

39. Nestas circunstâncias, um sistema como o do Care Standards Act 2000, que, mediante a sua inscrição na National Care Standards Commission, confere o atributo de «social» às organizações de assistência que reúnam os requisitos previstos na própria lei britânica, mediante a fiscalização permanente de um organismo *ad hoc* que pode exigir condições adicionais dentro das margens estritas determinadas pelo legislador, parece obedecer às exigências referidas, ainda que, como referido nos acórdãos Kügler e Dornier (n. os 57 e 74, respectivamente), essa apreciação caiba ao órgão jurisdicional de reenvio.

## **VI – Conclusão**

40. Tendo em conta as reflexões expostas, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões submetidas pelo VAT & Duties Tribunal declarando que:

«1) Para se esclarecer o significado da expressão ‘carácter social’ (‘charitable’, em inglês), que consta do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve recorrer-se às outras versões linguísticas da referida norma, não lhe podendo ser dado o sentido que tem no direito nacional se este conduzir a exegeses discordantes.

2) O facto de um agente económico, que efectua as operações consideradas isentas pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Directiva, prosseguir o lucro não obsta, em princípio, a que

Ihe seja atribuído 'carácter social'.

3) Os Estados?Membros dispõem de poder discricionário para reconhecerem a uma entidade privada, para efeitos dos referidos preceitos, o estatuto de organismo de 'carácter social', devendo, porém, exercê-lo, por um lado, no respeito dos princípios da neutralidade do IVA e da igualdade de tratamento entre os sujeitos passivos e, por outro, tendo em conta a actividade e o intuito com que esta é exercida, de modo a que seja enquadrada de acordo com critérios pré-determinados, objectivos e abstractos que tenham em conta a natureza do negócio, a estrutura organizativa que o efectua e a forma pela qual o faz. Cabe ao juiz nacional apreciar, em cada caso, o respeito destes limites.»

1 – Língua original: espanhol.

2 – 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).

3 – Nestas conclusões, sirvo-me de expressões como «assistência social», «apoio social», «actividades de assistência» e outras semelhantes, para englobar os actos jurídicos descritos nas normas referidas.

4 – Noutras versões linguísticas são referidos, a título de exemplo, os lares de terceira idade.

5 – Do despacho de reenvio (n.º 17) consta a informação de que, numa decisão de 1891 (Income Tax Commissioners contra Pemsel [1891] AC 531), a House of Lords afirmou que o significado jurídico do termo «charitable» não coincide com o seu sentido coloquial, sendo a ajuda aos pobres, o fomento da educação e da religião, bem como outras prestações benéficas para a comunidade, os principais objectivos altruístas do ponto de vista jurídico.

6 – Exclui as normas que entrem em vigor em diferentes datas nos territórios das diversas corporações locais.

7 – Tomo de empréstimo esta expressão de Ibáñez García, I., «Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario», publicado em *Noticias de la Unión Europea*, 2003, n.º 226, pp. 103 a 115.

8 – V. Pérez Herrero, L.M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Editorial Cedecs, Barcelona 1997, p. 201. Ibáñez García, I., explica com um exemplo na *op. cit.* (pp. 103 e 104) que o princípio da neutralidade não é referendado pela regra do *pro rata*, prevista nos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da Sexta Directiva, apesar de a jurisprudência comunitária ter afirmado o contrário: o acórdão de 11 de Julho de 1996, Régie dauphinoise (C-306/94, Colect., p. I-3695), afirma que a finalidade dessas disposições é «assegurar o respeito do objectivo da perfeita neutralidade que o sistema comum de IVA garante».

9 – Deste modo se expressa Ibáñez García, I., *op. cit.*, p. 105.

10 – Acórdãos de 13 de Dezembro de 2001, CSC Financial Services (C-235/00, Colect., p. I-10237), e de 16 de Setembro de 2004, Cimber Air (C-382/02, Colect., p. I-0000).

11 – Acórdãos de 26 de Junho de 1990, Velker Internacional Oil Company (C-185/89, Colect., p. I-2561, n.º 19); de 5 de Junho de 1997, SDC (C-2/95, Colect., p. I-3017, n.º 20); de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C-359/97, Colect., p. I-6355, n.º 64); e de 8 de Março de 2001, Skandia (C-240/99, Colect., p. I-1951, n.º 32). A estes, há que acrescentar três outros de 20 de Novembro de 2003 (C-8/01, Assunrandør?Societetet; C-212/01, Margarete Unterpertinger; e C-307/01, Peter d'Ambrumenil, n. os 36, 34 e 52, respectivamente, Colect., pp. I-0000, I-0000 e I-0000). Recentemente, o Tribunal de Justiça reiterou o princípio da interpretação estrita das isenções no acórdão de 18 de Novembro de 2004, Temco Europe (C-284/03, Colect., p. I-0000, n.º 17).

12 – Como já salientei no n.º 37 das conclusões apresentadas no processo Temco Europe, já referidas; o acórdão segue esse entendimento no n.º 17.

13 – Aí são referidos os acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda (C-358/97, Colect., p. I-6301, n.º 51); de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer (C-315/00, Colect., p. I-563, n.º 25); e de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Colect., p. I-5965, n.º 22). No mesmo

sentido se pronunciaram também os acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Reino Unido/Comissão (C?359/97, Colect., p. I?6355, n.º 63); de 4 de Outubro de 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, Colect., p. I?6831, n.º 47); e de 8 de Maio de 2003, Seeling, (C?269/00, Colect., p. I?4101, n.º 46).

14 – A pluralidade linguística e os seus problemas cedo foram referidos na literatura, pois já em 1605 M. de Cervantes, em *El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha*, RBA, Edição de Martín de Riquer, Barcelona, 1994, primeira parte, capítulo 2, p. 113, escreveu: «acertó a ser viernes aquel día y no había en toda la venta sino unas raciones de pescado que en Castilla llaman abadejo, y en Andalucía bacallao, y en otras partes curadillo, y en otras truchuela». («esse dia calhou ser uma sexta-feira e não havia na estalagem nada mais que umas doses de um peixe que em Castela chamam *abadejo*, na Andaluzia *bacallao*, noutros lugares *curadillo* e noutros ainda *truchuela* »).

15 – Refiro-me às línguas oficiais da Comunidade à data em que foi submetida esta questão prejudicial (26 de Novembro de 2003).

16 – Os textos francês («caractère social»), português («carácter social»), italiano («carattere sociale»), alemão («sozialem Charakter»), neerlandês («sociale aard»), grego («??») e finlandês («luonteeltaan yhteiskunnallisiksi») contêm expressões semelhantes à espanhola «carácter social». Contudo, a sueca («välgörehetsorganisationer») e a dinamarquesa («almennyttig karakter») empregam vocábulos mais próximos da fórmula inglesa.

17 – A doutrina fala de prestações do «Estado del bienestar» (v. Pérez Herrero, L. *M.op. cit.*, p. 204).

18 – Ch. Dickens, em *The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit*, Penguin Books, 1968, p. 515, perante as dificuldades financeiras da sua personagem Tigg, leva-o a replicar: «charity begins at home, and justice begins next door».

19 – A Kingscrest esforça-se por demonstrar o seu intuito lucrativo a fim de não ser abrangida pela regra da isenção, incorrendo, porém, num grave erro, visto não ser uma isenção subjectiva. O acórdão de 21 de Março de 2002, Kennemer Golf (C?174/00, Colect., p. I?3293) parece qualificá-la dessa forma, ao admitir que o objectivo das isenções das alíneas h) a p) do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva consiste em conferir um tratamento de preferência a alguns organismos cujas actividades estão vocacionadas para fins diferentes dos comerciais (n.º 19); porém, bem analisada, esta afirmação, um mero *obiter dictum*, enquadra-se na tese contrária, pois a causa última da isenção radica no carácter da actividade exercida. Para Pont Clemente, J. F., em *La exención tributaria (análisis jurídico general com especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA)*, Editorial EDERSA, 1986, pp. 26 e 27, quando a lei distingue determinados actos e – apesar de estarem sujeitos a imposto, porque assim dispõe a própria lei – isenta-os desse imposto, só se pode falar de isenção objectiva. Pelo contrário, se o legislador excluir da tributação um sujeito ou uma certa categoria de sujeitos – os quais, a não existir essa norma de exclusão, teriam de cumprir a obrigação – cria uma isenção subjectiva. As primeiras impossibilitam o surgimento da relação jurídico-tributária, enquanto as segundas unicamente eliminam o dever da pessoa isenta, o que não impede que surja a cargo de outras.

20 – A alínea l) menciona os «organismos sem fins lucrativos, que prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica», e a alínea m) refere as prestações «efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que praticam o desporto ou a educação física».

21 – Acórdão de 11 de Agosto de 1995 (C?453/93, Colect., p. I?2341).

22 – Acórdão de 7 de Setembro de 1999 (C?216/97/, Colect., p. I?4947).

23 – Têm aqui interesse as considerações do advogado-geral G. Cosmas nos n. os 24 e segs. das conclusões apresentadas no processo Gregg, já referido.

24 – Acórdão de 3 de Abril de 2003 (C?144/00, Colect., p. I?2921).

25 – Acórdão de 10 de Setembro de 2002 (C?141/00, Colect., p. I?6833, n.º 54).

26 – Acórdão de 6 de Novembro de 2003 (C?45/01, ainda não publicado na Colectânea, n.º 69).

27 – Não é em vão que o último travessão do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva

veda aos Estados?Membros a possibilidade de provocarem, no uso da sua discricionarietà, distorções na concorrência em prejuízo das empresas comerciais sujeitas a imposto.

28 – Estas observações não põem em causa o carácter objectivo da isenção, que continua a ter em conta a natureza da actividade, sem prejuízo de a limitarem objectivamente, impondo, para que o benefício seja operativo, determinadas condições nos organismos que prestam os serviços isentos.