

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

11 de Dezembro de 2008*

No processo C-407/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 10 de Agosto de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 5 de Setembro de 2007, no processo

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Ó Caoimh, J. Klučka (relator),
U. Lõhmus e P. Lindh, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogada-geral: E. Sharpston,
secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 4 de Setembro de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, por B. Zadelhoff, advocaat,

- em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels, C. ten Dam e M. de Grave, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. van Beek e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 9 de Outubro de 2008,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), 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 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (a seguir «Stichting») ao Staatssecretaris van Financiën, a respeito de uma liquidação adicional do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») referente ao período compreendido entre 1 de Janeiro de 1994 e 31 de Dezembro de 1998.

Quadro jurídico

- 3 O nono e o décimo primeiro considerando da Sexta Directiva enunciam:

«Considerando que a matéria colectável deve ser objecto de harmonização, a fim de que a aplicação da taxa comunitária às operações tributáveis conduza a resultados comparáveis em todos os Estados-Membros;

[...]

Considerando 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;».

4 O artigo 13.º da Sexta Directiva dispõe:

«Isenções no território do país

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:

[...]

- f) As prestações de serviços efectuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma actividade isenta, ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços directamente necessários ao exercício dessa actividade, quando os referidos agrupamentos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, se tal isenção não for susceptível de provocar distorções de concorrência;

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 5 A Stichting é um agrupamento de hospitais e de outros estabelecimentos activos no sector da saúde, entre os quais figuram, nomeadamente, a Orde van Medisch Specialisten (Ordem dos Médicos Especialistas), a Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot Bevordering van de Geneeskunst (Sociedade Real Neerlandesa para a Promoção da Medicina), o Nationale Ziekenhuisraad (Conselho Nacional dos Hospitais), a Vereniging van Nederlandse Ziekenfondsen (União das Caixas de Previdência Neerlandesas), o Kontaktorgaan Landelijke Organisaties van Ziektekostenverzekeraars (Órgão de Contacto das Organizações de Seguradoras de Doença) e a Nederlandse Vereniging voor Ziekenhuisdirecteuren (Associação Neerlandesa dos Directores de Hospitais).
- 6 Resulta da decisão de reenvio que a Stichting fornece a título oneroso, aos seus membros que exercem uma actividade isenta ou relativamente à qual não estão sujeitos

a imposto, prestações de serviços no domínio dos cuidados de saúde, nomeadamente serviços relacionados com as normas de qualidade e com a elaboração e o incentivo a uma política de qualidade no sector dos cuidados de saúde.

- 7 Uma parte dos serviços fornecidos pela Stichting aos hospitais seus membros é financiada ao abrigo da Lei dos preços dos cuidados de saúde (Wet tarieven gezondheidszorg), de 20 de Novembro de 1980 (Stb. 1980, n.º 646). Estes serviços estão isentos do pagamento de IVA, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea u), da Lei do imposto sobre o volume de negócios, de 1968 (Wet op de omzetbelasting 1968), que procedeu à transposição do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva.
- 8 A Stichting também fornece a alguns dos seus membros, a saber, hospitais e outras instituições e pessoas, prestações de serviços pelas quais recebe uma remuneração distinta, facturada individualmente aos destinatários destas prestações.
- 9 No tocante a estas últimas prestações, foi aplicada à Stichting uma liquidação adicional de IVA, referente ao período compreendido entre 1 de Janeiro de 1994 e 31 de Dezembro de 1998, que o Inspecteur, ao qual foi apresentada reclamação, decidiu confirmar, com o fundamento de que as referidas prestações não estavam isentas de IVA.
- 10 A Stichting recorreu desta decisão para o Gerechtshof te Amsterdam, o qual, por acórdão de 1 de Junho de 2004, a anulou e reduziu a liquidação adicional para o montante de 182 460 NLG. Porém, considerou que, relativamente às prestações em causa no processo principal, a Stichting tinha procedido a facturações distintas e que as remunerações correspondentes não cobriam as despesas comuns, na acepção do artigo 11.º, n.º 1, alínea u), da Lei do imposto sobre o volume de negócios, de 1968. Por conseguinte, não podia ser concedida a isenção de IVA.

- 11 A Stichting interpôs recurso de cassação para o Hoge Raad der Nederlanden, o qual indica ser factó assente que as prestações em causa no processo principal são directamente necessárias ao exercício das actividades isentas dos membros deste agrupamento e que não há distorção de concorrência.
- 12 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que se as prestações em causa no processo principal são realmente prestações de serviços na acepção da Sexta Directiva e se, por estas prestações, a Stichting cobra uma remuneração que não excede os custos reais, levanta-se então a questão de saber se as quantias exigidas aos membros deste agrupamento equivalem à parte que lhes corresponde nas despesas comuns, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva.
- 13 Considerando que a solução do litígio submetido à sua apreciação depende da interpretação desta disposição, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.º, A, n.º 1, proémio e alínea f), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que também abrange os serviços prestados pelos agrupamentos mencionados nessa disposição aos seus membros, directamente necessários à prestação, por esses membros, de serviços isentos ou pelos quais não é devido imposto, quando a remuneração cobrada pelos referidos serviços não excede os respectivos custos e esses serviços são apenas prestados a um ou alguns dos membros?»

Quanto à questão prejudicial

- 14 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, desde que estejam preenchidos os outros requisitos impostos por esta disposição, as prestações de serviços fornecidas aos seus membros por agrupamentos autónomos beneficiam da isenção prevista na referida disposição, mesmo quando estas prestações sejam fornecidas a um único ou a alguns dos referidos membros.

Observações submetidas ao Tribunal de Justiça

- 15 A Stichting e a Comissão das Comunidades Europeias propõem que se responda afirmativamente à questão colocada, realçando que se esta for respondida pela negativa, ficará consideravelmente restringido o âmbito de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva.
- 16 Sustentam que se um agrupamento autónomo fornecer a um ou a alguns dos seus membros uma prestação de serviços que se insere no quadro da descrição das actividades do referido agrupamento, essa prestação pode beneficiar da isenção de IVA, conforme está prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva.
- 17 A Stichting sustenta que os seus numerosos membros, todos activos no domínio da saúde, nem sempre têm as mesmas necessidades, na medida em que não exercem actividades homogéneas e que, para poderem beneficiar da isenção em causa, é impensável que a totalidade dos referidos membros recorra a todas as actividades exercidas no quadro do agrupamento.

- 18 A este respeito, a Stichting esclarece que, quando uma prestação é fornecida a um único dos seus membros, esta é-lhe facturada na medida do seu custo real, no respeito das regras contabilísticas. Ao referido membro é facturada a parte que lhe corresponde nas despesas comuns e ele reembolsa unicamente essa parte. Assim sendo, estão preenchidos os requisitos para a aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva.
- 19 A Comissão acrescenta, por seu turno, que não se pode deduzir da redacção desta disposição que cada prestação de serviços deve aproveitar à totalidade dos membros de um agrupamento autónomo.
- 20 Invoca, além disso, o acórdão de 20 de Novembro de 2003, Taksatorringen (C-8/01, Colect., p. I-13711, n.ºs 60 a 62), e os n.ºs 117 e seguintes das conclusões do advogado-geral J. Mischo, apresentadas no processo em que foi proferido esse acórdão, para sustentar que a interpretação preconizada pelo Governo neerlandês tornaria a isenção em causa quase inaplicável na prática.
- 21 A Comissão lembra os dois requisitos que, conforme expôs o advogado-geral J. Mischo nas conclusões já referidas, devem estar preenchidos para que exista o direito à isenção ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva, a saber, que o prestador só deve agrupar operadores que exerçam uma actividade isenta ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo e que o agrupamento autónomo não deve prosseguir um fim lucrativo, no sentido de que se deve limitar a repercutir nos seus membros os custos que suportou para satisfazer as suas necessidades sem realizar o menor lucro.

- 22 Em contrapartida, o Governo neerlandês é de opinião de que importa responder pela negativa à questão colocada. Em seu entender, a questão determinante no presente processo é a de saber se uma prestação de serviços é fornecida no interesse comum, colectivo, da totalidade dos membros, ou no interesse particular, individual, de um único membro.
- 23 Nas suas observações escritas, exprime dúvidas de que as prestações de serviços em causa no processo principal não provoquem uma distorção de concorrência, nomeadamente no que toca à prestação que necessita da colocação à disposição de pessoal. Haverá também risco de distorção de concorrência se as remunerações exigidas para as prestações de serviços em causa reflectirem unicamente os custos directos das referidas prestações. O Governo neerlandês considera que os custos, aos quais o órgão jurisdicional de reenvio faz referência, são os custos reais, a saber, a soma dos custos directos e dos custos indirectos, e que estes custos reais são dificilmente determináveis. Será, pois, efectivamente difícil de efectuar uma repartição dos custos reais por cada actividade, quando a Stichting forneça prestações a um único ou a alguns dos seus membros.
- 24 Quanto à interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva, o Governo neerlandês recorda que as isenções ao princípio da sujeição ao IVA são de interpretação estrita (acórdão de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha, C-287/00, Colect., p. I-5811, n.º 43), que constituem conceitos autónomos do direito comunitário (acórdão de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Colect., p. 1737, n.º 11, e acórdão Comissão/Alemanha, já referido, n.º 44) e que tal deve ser igualmente o caso dos requisitos específicos que são exigidos para se beneficiar destas isenções (acórdão de 11 de Agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Colect., p. I-2341, n.º 18).
- 25 Ora, o exame da redacção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva e a razão de ser da isenção prevista nesta disposição demonstram que as prestações fornecidas apenas a alguns dos membros de um agrupamento autónomo não são por ela abrangidas. A isenção em questão pressupõe um reembolso exacto da parte das

despesas comuns que corresponde aos membros deste agrupamento, o que não se verifica nas prestações de serviços fornecidas unicamente a um ou a alguns dos membros do referido agrupamento.

- 26 Invocando os n.ºs 118 a 122 das conclusões do advogado-geral J. Mischo apresentadas no processo em que foi proferido o acórdão Taksatorringen, já referido, o Governo neerlandês entende que a razão de ser da isenção prevista na referida disposição é a vontade de não tributar os ganhos em termos de eficácia decorrentes da cooperação interna entre os membros de um agrupamento autónomo. Consequentemente, só caem no âmbito de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva as prestações de serviços fornecidas colectivamente por um agrupamento autónomo a todos os seus membros. Se este agrupamento fornecer prestações a alguns dos seus membros, trata-se, não de uma prestação interna mas de um serviço autónomo que cria uma relação do tipo comitente/executante, a qual não é conforme à finalidade da isenção em causa.

Resposta do Tribunal de Justiça

- 27 Em primeiro lugar, no que respeita aos requisitos de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva, relativos ao objecto das prestações de serviços efectuadas aos membros do agrupamento autónomo e ao risco de distorção de concorrência, há que recordar que, no quadro do processo de cooperação instituído no artigo 234.º CE, não compete ao Tribunal de Justiça, mas ao órgão jurisdicional nacional, apurar os factos que deram origem ao litígio e tirar deles as consequências para a decisão que tem de proferir (v., nomeadamente, acórdãos de 16 de Setembro de 1999, WWF e o., C-435/97, Colect., p. I-5613, n.º 32; de 23 de Outubro de 2001, Tridon, C-510/99, Colect., p. I-7777, n.º 28; e de 11 de Dezembro de 2007, Eind, C-291/05, Colect., p. I-10719, n.º 18).

- 28 Por conseguinte, cumpre responder à questão submetida pelo órgão jurisdicional nacional, partindo da premissa em que este se baseou na sua decisão de reenvio, a saber, que é facto assente que as prestações de serviços em causa no processo principal são directamente necessárias ao exercício das actividades isentas dos membros da Stichting e que não há distorção de concorrência.
- 29 Em segundo lugar, decorre do nono e do décimo primeiro considerando da Sexta Directiva que ela visa harmonizar a base tributável do IVA e que as isenções deste imposto constituem conceitos autónomos do direito comunitário que, como o Tribunal de Justiça já declarou, devem ser inseridos no contexto geral do sistema comum do IVA instaurado pela referida directiva (acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 18, e Stichting Uitvoering Financiële Acties, já referido, n.º 10).
- 30 Acresce que é jurisprudência assente que os termos usados para designar as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que constituem excepções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo (acórdãos Stichting Uitvoering Financiële Acties, já referido, n.º 13; Taksatorringen, já referido, n.º 36; e de 14 de Junho de 2007, Horizon College, C-434/05, Colect., p. I-4793, n.º 16). Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 13.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (acórdão Horizon College, já referido, n.º 16). A jurisprudência do Tribunal de Justiça não tem por objectivo impor uma interpretação que tornaria as isenções visadas quase inaplicáveis na prática (acórdão Taksatorringen, já referido, n.º 62).
- 31 Relativamente ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva, cabe salientar que não resulta da sua redacção que a isenção aí prevista só deve beneficiar as prestações de serviços fornecidas por agrupamentos autónomos a todos os seus membros.

- 32 Segundo esta redacção, o legislador comunitário previu unicamente que são visadas pela isenção do IVA as prestações de serviços efectuadas por agrupamentos autónomos, quando estes se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exacto da parte que lhes corresponde nas despesas comuns.
- 33 O Governo neerlandês considera que se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva prevê que aos membros de um agrupamento autónomo deve ser exigido o reembolso exacto da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, isto significa que só os serviços prestados a todos os membros deste agrupamento podem beneficiar da isenção do IVA. O conceito de «despesas comuns» cobre o de «despesas colectivas», o qual remete para os serviços fornecidos a todos os membros do referido agrupamento, e não a um seu membro isolado.
- 34 A este respeito, importa realçar, como salientou a advogada-geral no n.º 18 das suas conclusões, que as necessidades dos membros de um agrupamento autónomo podem variar de um exercício fiscal para o outro, pelo que, consoante o exercício em causa, certas prestações podem ser fornecidas por este agrupamento a todos os membros, outros a alguns membros e outros ainda a apenas um membro.
- 35 De igual modo, quando um agrupamento autónomo é formado por numerosos membros com diferentes necessidades, é perfeitamente possível que as prestações que lhes são fornecidas por este agrupamento não sejam sistematicamente as mesmas.

- 36 A interpretação preconizada pelo Governo neerlandês teria, pois, por efeito limitar o âmbito de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva, excluindo do benefício da isenção do IVA as prestações fornecidas pelos agrupamentos autónomos aos seus membros, nomeadamente num contexto em que as necessidades dos referidos membros sejam diferentes.
- 37 Ora, tal limitação do âmbito de aplicação desta disposição não é confirmada pela finalidade desta última, que é instituir uma isenção do IVA para evitar que a pessoa que oferece certos serviços seja sujeita ao pagamento do referido imposto quando tenha sido levada a colaborar com outros profissionais através de uma estrutura comum encarregue das actividades necessárias à realização dos referidos serviços.
- 38 Há que realçar que, mesmo quando as prestações são fornecidas a um único ou a alguns dos membros de um agrupamento autónomo, o custo do fornecimento destas prestações continua a ser uma despesa comum do agrupamento constituído para esse fim, cabendo indicar que os métodos de contabilidade analítica são perfeitamente susceptíveis de permitir identificar a parte precisa da despesa imputável a cada um dos serviços considerados individualmente.
- 39 De igual modo, as referidas prestações não deixam de ser fornecidas no quadro dos objectivos para os quais foi instituído um agrupamento autónomo e são, pois, oferecidas em conformidade com o objecto deste último.
- 40 Conclui-se, portanto, que não é possível interpretar o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva no sentido de que sujeita a isenção do IVA ao requisito de as prestações serem fornecidas a todos os membros do agrupamento autónomo em causa.

- 41 Importa ainda realçar que a necessidade de interpretar de modo estrito a referida disposição não pode levar a que seja conferido a cada membro de um agrupamento autónomo o direito de privar os outros membros desse agrupamento do benefício da isenção do IVA, decidindo, a todo o momento, não recorrer a tal ou tal prestação fornecida pelo agrupamento, do qual, não obstante, escolheu inicialmente fazer parte. Nem a redacção nem a finalidade do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva permitem concluir que cada membro de um agrupamento autónomo dispõe individualmente de tal direito.
- 42 As prestações fornecidas por um agrupamento autónomo aos seus membros ao longo de diferentes exercícios fiscais, ou mesmo fornecidas a um único ou a alguns dos seus membros durante um mesmo exercício fiscal, devem, pois, poder beneficiar da isenção prevista na referida disposição.
- 43 Resulta de todas as precedentes considerações que importa responder à questão submetida que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, desde que estejam preenchidos os outros requisitos impostos por esta disposição, as prestações de serviços fornecidas aos seus membros por agrupamentos autónomos beneficiam da isenção prevista na referida disposição, mesmo quando estas prestações sejam fornecidas a um único ou a alguns dos referidos membros.

Quanto às despesas

- 44 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), 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, desde que estejam preenchidos os outros requisitos impostos por esta disposição, as prestações de serviços fornecidas aos seus membros por agrupamentos autónomos beneficiam da isenção prevista na referida disposição, mesmo quando estas prestações sejam fornecidas a um único ou a alguns dos referidos membros.

Assinaturas