

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS

apresentadas em 13 de Dezembro de 2001 ¹

1. De acordo com a Sexta Directiva IVA ², estão isentos de IVA certos serviços estreitamente ligados à prática do desporto e prestados por organismos sem fins lucrativos a pessoas que praticam desporto. Os Estados-Membros podem subordinar a isenção à condição de que o organismo em causa não tenha como objectivo a obtenção sistemática de lucro e de que os eventuais lucros não devam ser distribuídos, mas antes destinados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas.

2. No presente processo, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) procura, a este respeito, obter orientações sobre vários pontos de interpretação. No essencial, deseja saber quais os aspectos da actividade de um organismo que devem ser tomados em consideração quando se determina se o mesmo tem fins lucrativos, se, para efeitos de IVA, há uma ligação entre as quotizações anuais dos membros cobradas por um clube de golfe e os serviços proporcionados aos membros, e se o objectivo de realizar um excedente sistemático para ser utilizado no fornecimento de serviços desportivos é compatível com o estatuto de organismo sem fins lucrativos.

A Sexta Directiva

3. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva, estão sujeitas a IVA as entregas de bens ou as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, um sujeito passivo é uma pessoa que exerce uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. Nos termos do artigo 4.º, n.º 2, as actividades económicas incluem «todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços», conjuntamente com a «exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência». Contudo, certas transacções estão ou podem estar isentas de IVA se preencherem as condições da directiva.

4. O artigo 13.º, A, tem por título «Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral», e o n.º 1 enumera diversas actividades que devem ser isentadas pelos Estados-Membros «nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir

1 — Língua original: inglês.

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; a seguir «Sexta Directiva»).

enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso».

5. Estas actividades incluem, na alínea m), «[c]ertas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que praticam o desporto ou a educação física». É esta isenção que é particularmente relevante para o presente processo. Pode observar-se que, na maioria das versões linguísticas, o conceito de organismo sem fins lucrativos se refere explicitamente a um organismo que não *tem como objectivo* a obtenção de lucro.

8. A condição prevista no primeiro travessão, que tem aqui particular relevância, é a de que 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».

9. Também aqui, não é necessário enumerar as restantes condições, mas pode observar-se que a condição prevista no quarto travessão é a de que «as isenções não devem ser susceptíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado».

6. Existem no total dezasseis isenções, embora não seja necessário enumerá-las a todas; é suficiente acrescentar que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea n), isenta «[c]ertas prestações de serviços culturais, e bem assim as entregas de bens com elas estreitamente conexas, efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos culturais reconhecidos pelo Estado-Membro em causa».

Legislação neerlandesa

7. O artigo 13.º, A, n.º 2, prevê diversas limitações, algumas facultativas e outras obrigatórias, a certas isenções, incluindo as do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), [e alínea n)]. O artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), enumera quatro condições facultativas que os Estados-Membros podem impor, caso a caso, ao concederem tais isenções a organismos que não sejam de direito público.

10. De acordo com a decisão de reenvio, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva foi transposto para o direito neerlandês através de certas disposições da Wet op de Omzetbelasting 1968 (Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios), conjugadas com o Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (Regulamento de execução de 1968 relativo ao imposto sobre o volume de negócios) e o seu anexo B.

11. Dispõe o artigo 11.º, n.º 1, da lei de 1968:

[...]

«São isentos de imposto, nas condições fixadas por regulamento da Administração Pública [...]:

[...]

- f) as entregas de bens e as prestações de serviços de carácter social e cultural designadas por regulamento da Administração Pública, desde que o promotor não prossiga fins lucrativos e daí não resulte uma grave distorção da concorrência relativamente aos empresários que prosseguem fins lucrativos.»

12. As «entregas de bens e as prestações de serviços de carácter social e cultural» são definidas no artigo 7.º, n.º 1, do regulamento de execução, conjugado com o seu anexo B. O n.º 21 da parte b) deste anexo visa as prestações de serviços efectuadas por organismos que colocam à disposição instalações desportivas, desde que não prossigam fins lucrativos, aplicando-se a isenção apenas a essas prestações.

13. Além disso, no âmbito de uma isenção aparentemente distinta, o artigo 11.º, n.º 1, alínea e), da lei de 1968 prevê que estão isentos do imposto sobre o volume de negócios os serviços fornecidos aos respectivos membros por organismos que tenham por objecto a prática do desporto ou a sua promoção. Nos termos do artigo 11.º, n.º 2, esta isenção só se aplica caso as prestações em causa sejam realizadas sem fins lucrativos. Por fins lucrativos também se entende a criação de um excedente de exploração, salvo quando este, em vez de ser distribuído, seja utilizado para efeitos dos serviços em causa.

14. Por conseguinte, o artigo 11, n.º 1, alínea f), da lei de 1968 parece transpor a isenção «cultural» do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea n), da Sexta Directiva, sem prejuízo das condições que definem os «organismos sem fins lucrativos» e das relativas às «distorções de concorrência» previstas nos primeiro e quarto travessões do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a); o regulamento de execução estende esta isenção aos organismos que disponibilizam instalações desportivas, os quais, se assim não sucedesse, poderiam ser abrangidos pela isenção «desporto» prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da directiva. Contudo, as disposições conjugadas do artigo 11.º, n.º 1, alínea e), e do n.º 2 da lei de 1968 parecem transpor a isenção «desporto», novamente sem prejuízo das condições que definem os «organismos sem fins lucrativos», mas na condição de os excedentes de exploração serem considerados lucros, a não ser que sejam reinvestidos nos serviços desportivos prestados, e na condição suplementar de que apenas serão isentos os serviços pres-

tados aos membros dos organismos em causa.

Tramitação processual

15. De acordo com a decisão de reenvio, a Kennemer Golf & Country Club (a seguir «Kennemer») é uma associação cujo objecto social é a prática e a promoção do desporto e de jogos, em especial do golfe. É proprietária de um complexo de golfe e de uma *club house* em Zandvoort, perto de Amsterdão. Os membros pagam uma quotização anual bem como a jóia pela utilização do campo de golfe e devem participar num empréstimo obrigacionista sem juros. A Kennemer recebe outros rendimentos de actividades como a locação de certos bens imóveis, patrocínios, juros resultantes de investimentos, o fornecimento de bolas e de certos serviços de aluguer bem como dos bilhetes de entrada diários pagos pelas pessoas que não são membros, que utilizam as instalações de golfe.

16. Durante os anos de 1990 a 1995, a Kennemer realizou um excedente de exploração que foi destinado a fundos de reserva. Um destes fundos, em particular, estava destinado a despesas não recorrentes anualmente.

17. Julgando que os serviços prestados às pessoas que não são membros estavam

isentos de IVA, a Kennemer não pagou qualquer imposto sobre esses serviços. Contudo, as autoridades fiscais consideraram que, segundo a lei neerlandesa, as isenções não se aplicavam porque a Kennemer tinha por objectivo a obtenção de lucro, e procederam a uma tributação adicional para o ano fiscal de 1994. A Kennemer questionou a mesma tributação, mas esta foi confirmada pelo *Gerechtshof te Amsterdam*. O *Gerechtshof* declarou que existiam fundamentos razoáveis para supor que a recorrente procurou sistematicamente obter excedentes de exploração. O facto de a Kennemer utilizar esses excedentes para as instalações de golfe que disponibilizava não justificava a conclusão de que não tinha por objectivo realizar lucros; isso apenas teria sido possível se tivesse existido uma intenção ocasional e não sistemática de realizar excedentes de exploração para serem usados dessa forma.

18. A Kennemer recorreu para o *Hoge Raad der Nederlanden*, que suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) a) Para determinar se um organismo prossegue fins lucrativos na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, há que ter em conta exclusivamente os resultados dos serviços referidos nesta disposição ou devem também tomar-se em consideração os resultados de outras prestações que o organismo fornece em paralelo?

- b) Caso, relativamente ao fim lucrativo, se devam ter exclusivamente em conta os serviços prestados pelo organismo na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva e não o resultado global do organismo, devem ter-se em conta exclusivamente as despesas directamente geradas por estes serviços ou também uma parte das outras despesas do organismo?
- 2) a) Existe um nexo directo — na acepção, designadamente, do acórdão de 8 de Março de 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Colect., p. 1443) — no que respeita às quotizações pagas a uma associação que, em conformidade com o seu objecto social, possibilita aos seus membros a prática de um desporto num quadro associativo e, em caso de resposta negativa a esta questão, deve esta associação ser considerada sujeito passivo na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, na medida em que também fornece prestações pelas quais aufere efectivamente uma contra-prestação directa?
- b) Mesmo na falta de nexo directo entre as diversas prestações da associação em benefício dos seus membros e a quotização por estes paga, devem tomar-se em conta, entre as receitas de um organismo constituído sob a forma de uma associação que devem ser tidas em conta para determinar a existência do fim lucrativo a que se refere a primeira questão, o conjunto das quotizações anuais dos membros aos quais a associação permite, em conformidade com os seus estatutos, praticar o desporto?
- 3) A circunstância de ser à execução das suas prestações, que consistem em permitir a prática de uma disciplina desportiva na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, que um organismo afecta os excedentes de exploração que sistematicamente procura obter permite concluir que não prossegue qualquer fim lucrativo na acepção desta disposição? Ou só se pode chegar a esta conclusão se os excedentes de exploração afectados da forma antes referida forem acidentais e não procurados sistematicamente? Para responder a estas questões, há também que ter em conta a disposição do artigo 13.º, A, n.º 2, [alínea a),] primeiro travessão, da Sexta Directiva e, na afirmativa, em que sentido se deve interpretar esta disposição; mais precisamente: há que ler na segunda parte desta disposição, após os termos ‘eventuais lucros’, o termo ‘sistemáticos’ ou a expressão ‘ainda que meramente acidentais’?»
19. Foram apresentadas observações escritas ao Tribunal de Justiça pelos Governos finlandês, neerlandês e do Reino Unido e pela Comissão. Contudo, as observações do Governo finlandês restringem-se à terceira questão, e apenas o Governo do

Reino Unido e a Comissão fizeram alegações orais na audiência.

claramente a qualificação «sem fins lucrativos» a «organismos», e o legislador teria decerto escolhido uma formulação diferente se tivesse tido outra intenção.

Análise

A primeira questão

20. Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, para efeitos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), se o estatuto de organismo sem fins lucrativos deve ser determinado por referência a todas as actividades do organismo ou apenas àquelas que podem beneficiar da isenção.

23. Além disso, tal como o Reino Unido salientou, a disposição contém três condições distintas e cumulativas, relacionadas com a natureza do organismo (sem fins lucrativos), a natureza das prestações de serviços (estritamente conexas com a prática do desporto) e a identidade dos destinatários (as pessoas que praticam desporto). Se se devesse aplicar a isenção unicamente às prestações de serviços sem fins lucrativos, as empresas desportivas comerciais poderiam requerer a isenção para certos serviços que prestam, uma situação que não pode ser conciliada com os termos claros da disposição e que, inevitavelmente — dadas as oportunidades que surgiriam para subsídios cruzados astuciosos —, conduziria a distorções de concorrência.

21. O Governo neerlandês — concordando com as conclusões do advogado-geral Van den Berge apresentadas no Hoge Raad no presente caso, que parecem seguir a mesma linha adoptada até ao presente pelos tribunais neerlandeses — sustenta que se deve responder à questão, tendo unicamente em conta as prestações de serviços que devem ser isentas, uma vez que são estas as visadas pela disposição.

22. Discordamos. Tal como a Comissão observou, todas as versões linguísticas do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), ligam

24. Como afirma o Governo neerlandês, é verdade que alguns serviços prestados a título oneroso por organismos sem fins lucrativos podem concorrer com os serviços fornecidos por organismos geridos comercialmente, podendo aí surgir uma discrepância se esses mesmos serviços forem, por conseguinte, tributados nalguns casos e noutros não. Contudo, podem ser evitadas as distorções de concorrência entre organismos comerciais e organismos sem fins lucrativos, nos termos do quarto travessão do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a) (acima

referido), ou do segundo travessão do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b) (o qual proíbe a isenção de serviços que se destinem, essencialmente, a obter receitas mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as das empresas comerciais sujeitas ao IVA).

25. Deste modo, em nosso entender, deve responder-se à primeira parte da primeira questão do Hoge Raad que, quando se determina se um organismo tem ou não fins lucrativos para efeitos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, devem ter-se em conta as suas actividades como um todo. Não é necessário responder à segunda parte desta questão.

26. Obviamente, isto deixa em aberto a questão de saber o que se entende, precisamente, por ausência de «fins lucrativos». Embora o Reino Unido tenha sugerido uma resposta no contexto da primeira questão, preferimos considerar esse ponto ao examinar a terceira questão.

A segunda questão

27. O órgão jurisdicional nacional pretende, no essencial, com esta questão, saber se a quotização anual paga a um clube de golfe implica que sejam prestados, «a título oneroso», na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva, os serviços fornecidos pelo

clube aos seus membros, ou se essas quotizações, na hipótese de não terem aquele significado, devem ser tidas em conta ao averiguar se o clube tem por objecto a realização de lucros.

28. Esta questão é levantada à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, como resulta, em particular, do acórdão *Apple and Pear Development Council*³, no qual o Tribunal de Justiça declarou que uma prestação de serviços efectuada a título oneroso (por conseguinte, uma prestação tributável) pressupõe a existência de uma relação directa entre o serviço prestado e o contravalor recebido. Não existia essa relação no caso de um organismo de direito público que tinha por objecto promover os interesses de toda uma indústria e que era financiado por uma contribuição obrigatória.

29. Contudo, deve observar-se que a resposta a esta questão pode ter um interesse limitado para a resolução do litígio pendente no órgão jurisdicional nacional, a não ser que se conclua — contrariamente ao nosso ponto de vista — que o critério da ausência de «fins lucrativos» que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva deve ser apreciado separadamente em relação a cada uma das actividades do organismo.

30. De qualquer modo, a nossa opinião é a de que, normalmente, existe um nexo

3 — Acórdão de 8 de Março de 1988 (102/86, Colect., p. 1443).

directo entre as quotizações anuais dos membros e os serviços a estes prestados.

31. O Governo neerlandês considera que não existe nenhuma relação entre a quotização e a utilização das instalações pelos membros — a obrigação de pagar a quotização subsiste quer o membro utilize o clube todos os dias quer nunca o utilize ao longo do ano — e, por conseguinte, não existe nenhum serviço tributável. Contudo, esta não parece ser uma análise correcta. Tal como observaram o Reino Unido e a Comissão, o serviço prestado como contrapartida da quotização não é a utilização das instalações, mas a possibilidade de as utilizar.

32. O facto de esta relação ser mais imediata no que respeita às quotizações diárias não a torna menos imediata no caso das quotizações anuais dos membros. O clube existe para pôr à disposição certas instalações e fá-lo em troca quer de quotizações diárias (pagas por pessoas que não são membros) quer de uma combinação de quotizações anuais e de uma jóia (pagas pelos membros). Os benefícios proporcionados podem divergir nos dois casos, mas estão, em ambos, directamente relacionados com os pagamentos. Não altera esta situação o facto de, num dos casos, o pagamento ser efectuado pelo uso efectivo e, no outro, caso, pelo direito de utilização.

33. O ponto de vista acima referido pressupõe que a quotização anual de membro é

efectivamente paga, pelo menos em parte, como contrapartida da possibilidade de utilizar as instalações desportivas. É possível imaginar que um clube de golfe possa ter uma categoria de membros aos quais apenas é proporcionado o acesso às suas instalações não desportivas. Neste caso, onexo directo consistiria em disponibilizar essas instalações. Contudo, tal como referimos, esta distinção poderá ter uma relevância limitada para o presente processo, se o estatuto de um organismo sem fins lucrativos tiver de ser apreciado à luz das suas actividades como um todo.

34. Por outro lado, a abordagem do Governo neerlandês parece permitir a praticamente qualquer prestador de serviços furtar-se ao IVA, recorrendo judiciosamente a preços forfetários — com resultados de alcance potencialmente considerável para o sistema do IVA.

35. Consequentemente, em nossa opinião, a resposta à segunda questão do Hoge Raad será a de que as quotizações anuais de membro pagas a um clube de golfe implicam que os serviços por este prestados aos membros o são «a título oneroso», na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva. Não é necessário responder à parte restante da questão.

A terceira questão

36. Esta parece ser a questão central neste processo: para se poder classificar um organismo como organismo sem fins lucrativos, para efeitos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, até que ponto pode o mesmo, não obstante, realizar um excedente e qual é a relevância, a este respeito, do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), primeiro travessão (v., *supra*, n.ºs 5 e 8)? É mais útil começar por examinar a relação entre estas duas disposições.

— A relação entre o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), e o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), primeiro travessão

37. Em princípio, consideramos que as duas disposições devem ser interpretadas e aplicadas separadamente, apesar do inegável grau de sobreposição do respectivo conteúdo.

38. Em primeiro lugar, embora o artigo 13.º, A, da Sexta Directiva possa não ser um modelo de perfeição legislativa, apresenta, apesar de tudo, uma estrutura inequívoca. O artigo 13.º, A, n.º 1, enumera, nas alíneas a) a q), dezasseis tipos de prestações que devem ser isentas. Desta lista, as alíneas b), g), h), i), l), m) e n) pertencem a um mesmo grupo para efeitos

de aplicação de condições adicionais, referidas no artigo 13.º, A, n.º 2, alíneas a) e b). A alínea a) contém quatro condições facultativas que podem ser impostas pelos Estados-Membros ao concederem a isenção a uma actividade dentro deste grupo, e a alínea b) prevê uma limitação obrigatória a estas isenções [e o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea o), prevê outra isenção do mesmo género, uma vez mais, sujeita a certas condições].

39. Esta estrutura opõe-se a que se utilizem os termos de uma condição facultativa prevista no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), para definir os termos de uma isenção obrigatória prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b), g), h), i), l), m) ou n). Fazê-lo seria negar a natureza facultativa da condição.

40. Em segundo lugar, não consideramos que, ao interpretar o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), deva ser dada atenção à proposta original da Comissão para a Sexta Directiva⁴, na qual a expressão «organismo sem fins lucrativos» era definida em termos que prefiguravam os do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), primeiro travessão, precisamente porque esta definição não foi retomada na directiva tal como foi adoptada.

4 — JO 1973, C 80, p. 1; v. artigo 14.º, A, n.º 2, alínea a), da proposta.

41. Contudo, isto não quer dizer que a interpretação de uma destas disposições não possa ser de modo algum aclarada pela interpretação da outra.

sões ou partes de travessões tenham maior importância no contexto de certas isenções do que no de outras; por consequência, é também possível que exista alguma sobreposição ou repetição entre uma das condições enumeradas no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), e a isenção à qual se aplica.

42. Por um lado, se as disposições deste artigo forem coerentemente interpretadas, não pode existir contradição ou incoerência entre elas. Pelo menos, à primeira vista, poderá pensar-se, por isso, que o conceito de organismo sem fins lucrativos, que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), deve ser o de um organismo ao qual é possível impor as condições de não visar sistematicamente a obtenção de lucro e de não distribuir eventuais lucros, destinando-os antes à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas, contidas no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), primeiro travessão; pelo menos, cumulativamente, estas condições devem, em princípio, impor certas restrições a esse conceito.

— O conceito de organismo sem fins lucrativos constante do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m)

44. A Comissão observa que o conceito de entidade sem fins lucrativos já existe nas legislações de diversos Estados-Membros. Contudo, para efeitos da Sexta Directiva, requer-se uma definição comunitária, autónoma e uniforme⁵, que não corresponderá necessariamente a todos os elementos deste conceito.

43. Por outro lado, não se pode pressupor que cada parte do primeiro travessão do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), deve impor uma limitação significativa a cada tipo de organismo susceptível de reunir as condições para cada uma das diferentes isenções em causa. Ao que parece, para facilitar, o legislador comunitário fixou diversas condições susceptíveis de serem aplicadas em conjunto a um grupo de isenções, em vez de estipular condições específicas individuais e repetidas para cada isenção. Por conseguinte, pode esperar-se que certos traves-

45. Em primeiro lugar, estamos de acordo com o que parece ser o consenso dos Governos finlandês e do Reino Unido e da Comissão, em que, neste contexto, a ideia de busca de lucro está relacionada com o enriquecimento de pessoas singulares ou colectivas — em particular, das que têm um interesse financeiro no organismo em questão —, em vez da questão de saber se, em determinado período, os rendimentos

⁵ — V., por exemplo, acórdão de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C-359/97, Colect., p. I-6355, n.º 63), e jurisprudência aí citada.

do organismo ultrapassam as suas despesas. O conceito de organismo sem fins lucrativos contrasta, essencialmente, com o de uma empresa comercial que é gerida tendo em vista o lucro daqueles que a controlam e/ou têm nela um interesse financeiro.

46. Em segundo lugar, de acordo com a maior parte das versões linguísticas, a tónica deve ser colocada nas finalidades do organismo em causa mais do que nos seus resultados — o simples facto de uma entidade não realizar lucros durante um determinado período não é suficiente para lhe conferir o estatuto de organismo sem fins lucrativos. Além disso, parece resultar do facto de a expressão «sem fins lucrativos» ser utilizada para qualificar um «organismo» que os fins em questão são os inerentes ao organismo, e não aqueles que possam ser prosseguidos em determinado momento.

47. Consequentemente, quando se apreciam esses fins, é necessário, mas não suficiente, considerar o objecto expresso do organismo, tal como é definido nos seus estatutos. Contudo, é igualmente necessário analisar se o objectivo de obtenção e distribuição de lucros pode ser deduzido da forma como o organismo funciona na prática. E, neste contexto, não é suficiente averiguar apenas uma distribuição manifesta de lucros sob a forma, por exemplo, de um rendimento directo dos investimentos representados pelas contribuições para os activos do organismo. Pelo menos em certas circunstâncias, uma tal distribuição pode também adoptar a forma de remunera-

ções invulgarmente elevadas dos empregados, de direitos sobre activos cujo valor aumenta, dando assim lugar a enriquecimento em caso de restituição ou dissolução, da adjudicação a membros de contratos de fornecimento, a preços mais elevados ou não do que a taxa do mercado, ou da organização de «competições» desportivas nas quais todos os membros ganham prémios. Sem dúvida que se podem imaginar outros métodos de distribuição dissimulada.

48. Por outro lado, tal como sustentaram os Governos finlandês e do Reino Unido, não será razoável qualificar um organismo como organismo com fins lucrativos apenas porque o mesmo procura realizar um excedente de rendimentos ordinários sobre as despesas ordinárias a fim de constituir provisões para despesas extraordinárias, mas previsíveis. Por exemplo, um clube de golfe pode necessitar de reparar o tecto da sua *club house* ao fim de alguns anos, ou alargar o seu campo de golfe. Negar ao organismo o estatuto de organismo sem fins lucrativos, apenas porque acumulou um excedente para esse efeito, seria desencorajá-lo de gerir com razoabilidade os seus negócios, com prudência e previdência, e ignoraria o facto de que não resulta para ninguém qualquer benefício material em consequência desse excedente. Além disso, os organismos podem adquirir ou perder o direito à isenção, consoante o modo como observem o seu programa orçamental, embora a sua natureza e as suas finalidades fundamentais permaneçam inalteradas. Em nossa opinião, não pode ter sido esta a intenção do legislador quando adoptou a categoria de «organismos sem fins lucrativos».

49. Evidentemente, em cada caso, a apreciação deve caber ao órgão jurisdicional nacional, o qual está em condições de examinar as circunstâncias próprias do organismo. No presente caso, não parece possível ao Tribunal de Justiça dar mais do que uma orientação geral, uma vez que não resulta claramente do processo a forma exacta como o excedente de rendimentos afecto pela Kennemer aos seus fundos de reserva foi de facto utilizado, ou pretendia sê-lo.

dar uma resposta mais completa ao órgão jurisdicional nacional.

— O artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), primeiro travessão

50. Não obstante, pode responder-se à parte relevante da questão do Hoge Raad que um organismo sem fins lucrativos, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, é o que não tem como objecto o enriquecimento de pessoas singulares ou colectivas e que não é, de facto, gerido de forma a obter ou procurar obter esse enriquecimento; contudo, o facto de um organismo, sistematicamente, procurar realizar um excedente que aplica nos serviços que fornece, sob a forma de uma possibilidade da prática de um desporto, não obsta à sua classificação como um organismo sem fins lucrativos.

52. Esta disposição prevê três condições: i) não pode existir um objectivo sistemático de obtenção de lucro; ii) os eventuais lucros não devem ser distribuídos; iii) estes lucros devem ser destinados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas. Em nosso entender, resulta claramente dos termos utilizados nestas condições que as mesmas são cumulativas e não alternativas.

53. Além disso, devem ser interpretadas de modo a serem coerentes entre si e compatíveis com os termos das isenções às quais se podem aplicar. Consequentemente, consideradas no seu conjunto, devem ser susceptíveis de permitir a alguns organismos sem fins lucrativos, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), beneficiarem da isenção, enquanto excluem outros; dito de outra forma, deve ser possível a alguns desses organismos, mas não a todos, preencherem as condições⁶.

51. Tal como acima referimos, ao responder a esta questão específica, não é apropriado ter em conta os termos do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), primeiro travessão. Contudo, verifica-se que o legislador neerlandês procurou também aplicar as condições previstas neste travessão à isenção constante do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m). Na medida em que o fez, estas condições devem ser examinadas a fim de

6 — V. n.ºs 37 a 43, *supra*. O mesmo vale, *mutatis mutandis*, para os organismos mencionados nas outras alíneas do artigo 13.º, A, n.º 1, aos quais as condições se podem aplicar; embora possa existir algum grau de sobreposição entre a definição do organismo em questão e as condições que podem ser impostas, pode esperar-se que a aplicação combinada das condições possa, de certa forma, limitar o alcance dessa definição.

54. É inerente ao conceito de organismo sem fins lucrativos, tal como o definimos, que a segunda condição do primeiro travessão — a proibição de distribuição de lucros — seja satisfeita. Além disso, a palavra «lucro» deve aqui ser interpretada no sentido de um «excedente do rendimento em relação às despesas», em vez de um «enriquecimento de pessoas singulares ou colectivas» (ou seja, o lucro que, pela sua própria natureza, é distribuído), sem o que a condição seria circular e não teria sentido⁷.

55. Consequentemente, a mesma interpretação deve valer para a terceira condição — utilização para a promoção das prestações fornecidas — que será frequentemente preenchida, mas não necessariamente: o organismo sem fins lucrativos pode realizar um excedente que utiliza para outros fins que não a manutenção ou a melhoria dos seus serviços, embora assegurando, apesar disso, o não enriquecimento de terceiros.

56. Note-se que não concordamos neste ponto com a sugestão feita na questão do Hoge Raad, de que as segunda e terceira condições podem ser interpretadas como referindo-se a quaisquer lucros obtidos «sistematicamente». A palavra «sistematicamente», neste contexto, pressupõe a existência de um sistema e, consequentemente, no que respeita a actividades humanas, de um plano ou de um projecto organizados. Em nossa opinião, não é

possível a obtenção sistemática de lucro, na ausência de um objectivo sistemático de procura do lucro. Contudo, isso não significa que a expressão «apenas incidentalmente» deva necessariamente ler-se na disposição. A referência é feita apenas a um excedente, de qualquer natureza ou origem, que deve ser utilizado de uma forma específica.

57. O que resta determinar é se a primeira das três condições do primeiro travessão — a de que não deve existir um objectivo sistemático de obter lucro — limita ou apenas reitera o conceito de organismo sem fins lucrativos constante do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), e, caso limite este conceito, em que medida o faz.

58. O facto de as duas disposições terem redacção diferente em todas as versões linguísticas pode muito bem sugerir que se pretendeu que o seu sentido fosse diferente. Este ponto de vista é apoiado pelo facto de que a alternativa oferece um menor campo de acção aos Estados-Membros para utilizarem este travessão a fim de imporem outras condições a organismos sem fins lucrativos; apenas podem insistir em que tais organismos usem todo e qualquer excedente na promoção dos serviços que fornecem.

59. Por outro lado, a argumentação que expusemos no n.º 48, *supra*, aplica-se tanto no contexto do primeiro travessão do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), como no do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m). Pareceria

⁷ — Esta afirmação parece basear-se especificamente no emprego da palavra dinamarquesa «overskud».

extremamente arbitrário permitir a um organismo beneficiar de uma isenção de IVA quando se aprovisiona regularmente para fazer face às suas despesas ordinárias, e não o permitir quando o organismo acumula um excedente temporário a fim de constituir provisões para despesas extraordinárias, mas previsíveis.

lugar no caso dos organismos a que se referem as outras alíneas em causa, como hospitais e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos, ou organizações caritativas, educativas ou culturais reconhecidas pelos Estados-Membros. Em particular, os estabelecimentos hospitalares e educativos podem incluir entre os seus fins a obtenção e a distribuição de lucros, apesar de continuarem a preencher todos os outros critérios das alíneas pertinentes. Além disso, uma condição que imponha que os excedentes devem destinar-se à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas limitará significativamente a utilização que se pode fazer dos montantes; por exemplo, um clube de golfe pode ser obrigado a afectar todos os seus rendimentos aos seus próprios serviços, em vez de, por exemplo, fazer doações para um fundo externo para a promoção da qualidade no jornalismo desportivo consagrado ao golfe.

60. De acordo com esta argumentação, somos da opinião de que a primeira parte da condição facultativa do primeiro travessão do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, de que os organismos em questão não podem «ter como objectivo a obtenção sistemática de lucro», se refere à realização de lucro com o intuito de o distribuir, e, portanto, no essencial, reitera o critério do organismo «sem fins lucrativos» constante do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), ao passo que as segunda e terceira partes desta condição visam, respectivamente, a utilização interdita e a utilização obrigatória de quaisquer excedentes de rendimentos relativamente às despesas.

Observações complementares

61. Esta interpretação não priva a condição de toda e qualquer substância. A sobreposição do critério do organismo «sem fins lucrativos», constante do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m)⁸, não tem necessariamente

62. Resulta da decisão de reenvio que o processo tem origem num litígio cujo objecto consiste em saber se a Kennemer está sujeita a IVA relativamente aos serviços que presta a pessoas que não são membros, e que a questão foi essencialmente abordada com base no estatuto do clube enquanto organismo com ou sem fins lucrativos. Foi nesta base que o Hoge Raad

8 — E do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea l), que isenta certas prestações efectuadas por organismos sem fins lucrativos que prosseguem fins de natureza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica ou cívica.

submeteu três questões, nessa base as apreciámos e é nesta base que o Tribunal de Justiça deve responder.

63. Contudo, tal como observámos nos n.ºs 13 e 14, *supra*, o artigo 11.º, n.º 1, alínea e), da lei neerlandesa de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, no que se afigura constituir a principal transposição do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, parece limitar a isenção aos serviços *prestados aos respectivos membros* por organismos cujo objectivo é a prática ou a promoção do desporto. Se esta limitação fosse compatível com a Sexta Directiva, poderia verificar-se não ser necessário prosseguir a análise nas circunstâncias específicas do processo principal.

64. Pode pensar-se que a limitação é compatível com o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), o qual, recorde-se, autoriza os Estados-Membros a isentar «certas» prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto. De acordo com os seus termos, isto parece permitir a limitação da isenção aos serviços prestados por clubes desportivos aos seus membros. No seu primeiro relatório relativo à Sexta Directiva, a Comissão declarou: «não há dúvida de que o Conselho considerou que os Estados-Membros devem conceder apenas isenções limitadas [...], pois de outro modo

não haveria razão para utilizar o termo 'certas'». Contudo, nas conclusões apresentadas no processo Comissão/Espanha⁹, o advogado-geral A. La Pergola considerou que o termo «certas» era uma «formulação infeliz», mas que apenas pretendeu limitar a isenção às prestações de serviços fornecidas por organismos sem fins lucrativos. Além disso, uma vez que, no presente caso, este ponto não foi levantado ou discutido no Tribunal de Justiça, seria inapropriado, em nossa opinião, expressar aqui uma opinião definitiva.

65. Outro ponto que não se enquadra nas questões submetidas pelo Hoge Raad e sobre o qual não foi apresentada qualquer observação ao Tribunal de Justiça é o de saber se é compatível com a Sexta Directiva o facto de a lei neerlandesa relativa ao imposto sobre o volume de negócios abranger as prestações efectuadas por organismos que disponibilizam instalações desportivas no âmbito da isenção relativa às prestações de «carácter social ou cultural» (v., *supra*, n.ºs 11, 12 e 14), bem como no âmbito da isenção que se refere especificamente ao «desporto». Pode parecer que se está a confundir duas isenções distintas. Contudo, o Tribunal de Justiça não dispõe de informação suficiente sobre a forma como funciona a legislação neerlandesa, para expressar uma opinião definitiva sobre este ponto.

9 — Acórdão de 7 de Maio de 1998 (C-124/96, Colect., p. I-2501, nota 5, p. I-2507).

Conclusão

66. Consequentemente, propomos ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma às questões do Hoge Raad:

- «1) Ao determinar se se trata de um organismo sem fins lucrativos, para efeitos do disposto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), 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, devem ser tidas em conta as suas actividades como um todo.

- 2) As quotizações anuais pagas a um clube de golfe pelos seus membros implicam que os serviços por este prestados aos membros são-no ‘a título oneroso’, na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva.

- 3) Na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), um organismo sem fins lucrativos é um organismo que não tem por objecto o enriquecimento de pessoas singulares ou colectivas e que, de facto, não é gerido de modo a obter ou a procurar obter esse enriquecimento; contudo, o facto de um organismo ter por objectivo a realização sistemática de um excedente, que utiliza nos serviços que fornece sob a forma de uma possibilidade de praticar um desporto, não obsta à sua classificação como organismo sem fins lucrativos. Deve ser interpretada do mesmo modo a primeira parte da condição facultativa constante do primeiro travessão do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, no sentido de que os organismos em questão não devem ‘ter como objectivo a obtenção sistemática de lucro’.»