Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

13 de julho de 2017*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Isenções das prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto — Artigo 133.º — Exclusão da isenção em caso de risco de distorções de concorrência em detrimento das empresas comerciais sujeitos passivos do IVA — Prestações de serviços efetuadas por organismos sem fins lucrativos de direito público»

No processo C-633/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Fiscal) Reino Unido], por decisão de 30 de novembro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de novembro de 2015, no processo

London Borough of Ealing

contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz (relator), presidente de secção, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: L. Hewlett, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 26 de outubro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do London Borough of Ealing, por F. Mitchell, barrister, mandatado por H. Grantham, solicitor,

– em representação do Governo do Reino Unido, por S. Brandon, na qualidade de agente, assistido por R. Hill e P. Mantle, barristers,

– em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 21 de dezembro de 2016,

* Língua do processo: inglês.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 133.°, primeiro parágrafo, alínea d), e segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; retificação no JO 2007, L 335, p. 60).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o London Borough of Ealing (autarquia londrina de Ealing) aos Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administração Fiscal e Aduaneira do Reino Unido, a seguir «Administração Fiscal») a propósito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) dos direitos de entrada em instalações desportivas.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Em conformidade com o artigo 28.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Diretiva»), lido em conjugação com o anexo E, ponto 4), desta diretiva, os Estados-Membros podiam, durante o período transitório referido no artigo 4.º desse artigo, continuar a aplicar o IVA às operações a que diz respeito o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da referida diretiva.

4 A Diretiva 2006/112 revogou e substituiu, em conformidade com os seus artigos 411.° e 413.°, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2007, a legislação da União Europeia em matéria de IVA, nomeadamente a Sexta Diretiva.

5 O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, que figura no capítulo 2, intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», do título IX da referida diretiva, dispõe que os Estados-Membros isentam:

«Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física;»

6 Nos termos do artigo 133.º da referida diretiva:

«Os Estados-Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das seguintes condições:

[…]

d) As isenções não podem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA.

Os Estados-Membros que, por força do disposto no anexo E da [Sexta Diretiva], aplicavam em 1 de janeiro de 1989 o IVA às operações referidas na alínea m) […] do n.º 1 do artigo 132.º podem igualmente aplicar as condições previstas na alínea d) do primeiro parágrafo do presente artigo, quando as referidas entregas de bens ou prestações de serviços efetuadas por organismos de direito público estejam isentas.»

Direito do Reino Unido

7 Durante o período transitório previsto no artigo 28.º, n.º 3, da Sexta Diretiva, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte continuou a sujeitar ao IVA as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, referidas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), desta diretiva, com exceção de duas prestações relativas à participação numa competição desportiva, previstas no anexo 6, grupo 10, do Value Added Tax Act 1983 (Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado de 1983).

8 O anexo 9, grupo 10, do Value Added Tax Act 1994 (Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado de 1994) prevê a isenção de IVA às seguintes prestações:

«1. À concessão do direito de participar numa competição desportiva ou de educação física quando a contrapartida dessa concessão consistir num montante destinado integralmente ao financiamento do ou dos prémios atribuídos nessa competição.

2. À concessão, por um organismo elegível criado para fins desportivos ou de atividade física de lazer, do direito de participar numa competição nesse domínio.

3. À prestação a um particular, por um organismo elegível, de serviços estreitamente relacionados com a prática de desporto ou de educação física por parte desse particular e essenciais a essa prática, exceto, nos casos em que esse organismo atue no âmbito de um sistema associativo, os serviços prestados a particulares que não sejam membros.»

9 A nota interpretativa 2A deste grupo 10 define como «organismo elegível» um organismo sem fins lucrativos que satisfaça determinadas condições.

10 Nos termos da nota interpretativa 3 do referido grupo:

«Não são um "organismo elegível" na aceção do ponto 3 do anexo 9, grupo 10:

a) as autoridades locais

b) os ministérios […]; ou

c) [determinados organismos públicos de natureza não ministerial].»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 A autarquia londrina de Ealing é uma autoridade local que explora um determinado número instalações desportivas, tais como ginásios e piscinas. Durante o período compreendido entre 1 de junho de 2009 e 31 de agosto de 2012, pagou o IVA cobrado sobre os direitos de entrada nessas instalações.

12 Durante o ano de 2013, a referida autarquia pediu o reembolso deste imposto à Administração Fiscal, alegando que estes direitos deviam ter sido isentos ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112. Esse pedido foi indeferido com o fundamento de que a regulamentação nacional exclui da isenção as prestações de serviços desportivos referidas nessa disposição, quando são efetuadas por organismos de direito público, como uma coletividade local, em aplicação dos requisitos previstos no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), e segundo parágrafo, desta diretiva.

13 A autarquia londrina de Ealing interpôs recurso dessa decisão no First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Fiscal), Reino Unido]. Neste órgão jurisdicional, defendeu que o Reino Unido não podia invocar o artigo 133.º, segundo parágrafo, da referida diretiva, por este Estado-Membro não ter sujeito ao IVA, em 1 de janeiro de 1989, todas as prestações de serviços desportivos, na medida em que, em especial, os direitos de participar numa competição desportiva dele estavam isentos. Além disso, segundo a recorrente no processo principal, o referido artigo 133.º, segundo parágrafo, quanto às prestações de serviço estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, não permite excluir do benefício da isenção de IVA os organismos sem fins lucrativos de direito público sem excluir igualmente desse benefício os organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público. Por último, o artigo 133.º, segundo parágrafo, da mesma diretiva não autoriza os Estados-Membros a privar, de maneira geral, todas as coletividades locais do benefício desta isenção, uma vez que exige que se determine «caso a caso» se a referida isenção é suscetível de provocar distorções de concorrência. A Administração Fiscal opôs-se a esta argumentação.

14 Segundo as indicações que figuram na decisão de reenvio, a autarquia londrina de Ealing deve ser considerada um organismo sem fins lucrativos, cujas prestações estão estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física e se destinam a pessoas que pratiquem desporto ou educação física, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112.

15 Nestas circunstâncias, o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Fiscal), Reino Unido] decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode o Reino Unido, ao abrigo do artigo 133.º, segundo parágrafo, da [Diretiva 2006/112], impor a condição prevista [no primeiro parágrafo,] alínea d), deste artigo aos organismos de direito público[, por um lado,] nos casos em que, em 1 de janeiro de 1989, as operações em causa eram tributadas [em sede de IVA] pelo Reino Unido, mas em que outros serviços relativos à prática de desporto estavam isentos e[, por outro,] nos casos em que as operações em causa não estavam isentas, ao abrigo do direito nacional, antes da imposição pelo Reino Unido da condição estabelecida no artigo 133.º, [primeiro parágrafo,] alínea d), [desta diretiva]?

2) Em caso de resposta afirmativa à [primeira] questão […], pode o Reino Unido impor a condição prevista no artigo 133.º[, primeiro parágrafo,] alínea d), da [Diretiva 2006/112] aos organismos sem fins lucrativos de direito público sem aplicar simultaneamente essa condição aos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público?

3) Em caso de resposta afirmativa à [segunda] questão […], pode o Reino Unido excluir do benefício da isenção estabelecida no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), [da Diretiva 2006/112] todos os organismos sem fins lucrativos de direito público sem analisar, caso a caso, se a concessão dessa isenção é suscetível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas a IVA?»

Quanto às questões prejudiciais

16 A título preliminar, há que salientar que, segundo as indicações que figuram no pedido de decisão prejudicial, as prestações de serviços em causa no processo principal estão abrangidas pelo âmbito de aplicação *ratione temporis* da Diretiva 2006/112, devem ser consideradas como preenchendo as condições da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), desta diretiva e foram efetuadas por um organismo de direito de público sem fins lucrativos na aceção dessa disposição. Uma vez que estas prestações de serviços estão sujeitas ao IVA por força da regulamentação nacional em causa no processo principal, as interrogações do órgão jurisdicional de reenvio respeitam unicamente à interpretação do artigo 133.º, segundo parágrafo, da referida diretiva, lido em conjugação com o seu primeiro parágrafo, alínea d), que permite excluir, sob certas condições, do benefício desta isenção as referidas prestações de serviços quando estas são efetuadas por organismos de direito público.

Quanto à primeira questão

17 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que faz depender da observância da condição prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), desta diretiva, a concessão da isenção de IVA a organismos de direito público que efetuem prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva, quando, por um lado, em 1 de janeiro de 1989, este Estado-Membro não sujeitava todas estas prestações de serviços ao IVA e, por outro, as prestações de serviços em causa não estavam isentas de IVA antes de a observância da referida condição ter sido imposta.

18 No que respeita à questão de saber se todas as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física deviam estar sujeitas ao IVA em 1 de janeiro de 1989 para que um Estado-Membro possa invocar o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, há que salientar que a redação desta disposição não contém tal condição. Com efeito, a referida disposição aplica-se aos Estados-Membros que aplicavam este imposto às operações referidas no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), desta diretiva, sem exigir uma sujeição ao imposto de todas essas prestações de serviços.

19 Além disso, tal exigência seria contrária aos termos deste artigo 132.º, n.º 1, alínea m), a que o referido artigo 133.º, segundo parágrafo, se refere, que visam «determinadas» prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física.

20 Por conseguinte, um Estado-Membro, como o Reino Unido, que aplicava, em 1 de janeiro de 1989, o IVA não a todas, mas a algumas dessas prestações de serviços, pode invocar a faculdade conferida aos Estados-Membros pelo artigo 133.º, segundo parágrafo, da referida diretiva, lido em conjugação com o seu primeiro parágrafo, alínea d).

21 A segunda parte da primeira questão respeita à interpretação da última parte do segundo parágrafo do artigo 133.º da mesma diretiva, a saber, «quando as referidas entregas de bens ou prestações de serviços efetuadas por organismos de direito público estejam isentas».

22 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto à questão de saber se, como a autarquia londrina de Ealing defende, esta formulação implica que o Reino Unido estava obrigado a proceder, num primeiro momento, à isenção das prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física efetuadas pelos organismos sem fins lucrativos de direito público, antes de poder aplicar, num segundo momento, a condição prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da Diretiva 2006/112 a tais prestações.

23 Ora, tal exigência não pode ser deduzida do artigo 133.º, segundo parágrafo, da referida diretiva. Com efeito, como o advogado-geral salientou no n.º 44 das suas conclusões, nesta disposição, o verbo «isentar» é utilizado no presente, a saber, «estejam isentas», e não no passado, «estavam isentas». A referida disposição não requer assim que as referidas prestações de serviços estivessem isentas de IVA antes de a condição prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da mesma diretiva ser aplicada.

24 A favor desta interpretação abona igualmente o objetivo prosseguido pelo artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112. Com efeito, esta disposição destina-se não a isentar as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, mas, pelo contrário, como resulta dos termos deste artigo 133.º, segundo parágrafo, lido em conjugação com o seu primeiro parágrafo, alínea d), permitir aos Estados-Membros aplicarem o IVA às referidas prestações de serviços efetuadas por organismos de direito público e sujeitas a este imposto em 1 de janeiro de 1989.

25 Daí resulta que, em aplicação do artigo 133.º, segundo parágrafo, desta diretiva, a isenção das prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efetuadas por organismos de direito público, pode ser subordinada à condição prevista neste artigo, primeiro parágrafo, alínea d), mesmo quando estas prestações de serviços não tenham previamente sido objeto de uma isenção no Estado-Membro em causa.

26 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que faz depender da observância da condição prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), desta diretiva, a concessão da isenção de IVA a organismos de direito público que efetuam prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva, ainda que, por um lado, em 1 de janeiro de 1989, esse Estado-Membro não sujeitasse todas essas prestações de serviços ao IVA e, por outro, as prestações de serviços em causa não estivessem isentas de IVA antes de a observância da referida condição ter sido imposta.

Quanto à segunda questão

27 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, na medida em que esta faz depender da observância da condição prevista no artigo 133.º, n.º 1, alínea d), desta diretiva, a concessão da isenção de IVA aos organismos sem fins lucrativos de direito público que efetuam prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva, sem aplicar igualmente esta condição aos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público que efetuam tais prestações de serviços.

28 A este respeito, há que recordar que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, segundo o qual dos Estados-Membros isentam determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos visa, sem distinção, todos os organismos sem fins lucrativos (v., neste sentido, acórdão de 25 de fevereiro de 2016, Comissão/Países Baixos, C-22/15, não publicado, EU:C:2016:118, n.º 43).

29 Embora o artigo 133.º desta diretiva autorize os Estados-Membros a fazer depender a concessão desta isenção da observância de condições adicionais, resulta dos termos deste artigo, primeiro parágrafo, que os Estados-Membros apenas podem aplicar as condições referidas neste parágrafo, alíneas a) a d), em princípio, a organismos que não sejam de direito público. Relativamente aos organismos de direito

público, o referido artigo, segundo parágrafo, permite unicamente impor-lhes a condição prevista no mesmo artigo, primeiro parágrafo, alínea d), que se destina a evitar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais, e isso apenas aos Estados-Membros que aplicavam, em 1 de janeiro de 1989, o IVA às prestações de serviços referidas no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva.

30 Por conseguinte, a possibilidade deixada aos Estados-Membros de excluir a concessão da isenção de IVA às prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, com fundamento no seu artigo 133.º, é enquadrada de maneira mais estrita para os organismos sem fins lucrativos de direito público do que para os outros organismos sem fins lucrativos. Como o advogado-geral salientou no n.º 27 das suas conclusões, esta última disposição destina-se, assim, a favorecer os organismos de direito público relativamente aos outros organismos no que respeita à isenção das prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física que efetuam.

31 Tendo em conta este objetivo, há que interpretar o termo «igualmente», que figura no artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, no sentido de que significa que um Estado-Membro apenas pode impor a organismos de direito público a observância da condição prevista no primeiro parágrafo, alínea d), deste artigo se a impuser igualmente a organismos que não sejam de direito público.

32 Ora, esta interpretação opõe-se a que uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, exclua do benefício da isenção de IVA para as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva, unicamente as prestações de serviços efetuadas por organismos sem fins lucrativos de direito público, sem sujeitar igualmente ao IVA, em aplicação do artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da mesma diretiva, as prestações de serviços efetuadas pelos outros organismos sem fins lucrativos.

33 Tendo em conta todas estas considerações, há que responder à segunda questão que o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, na medida em que esta faz depender da observância da condição prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), desta diretiva, a concessão da isenção de IVA aos organismos sem fins lucrativos de direito público que efetuam prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva, sem aplicar igualmente esta condição aos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público que efetuam tais prestações de serviços.

Quanto à terceira questão

34 Tendo em conta a resposta dada à segunda questão, não é necessário responder à terceira questão.

Quanto às despesas

35 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 efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **O artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à regulamentação de um Estado-Membro que faz depender da observância da condição prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), desta diretiva, a concessão da isenção de IVA a organismos de direito público que efetuam prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva, ainda que, por um lado, em 1 de janeiro de 1989, esse Estado-Membro não sujeitasse todas essas prestações de serviços ao IVA e, por outro, as prestações de serviços em causa não estivessem isentas de IVA antes de a observância da referida condição ter sido imposta.**

2) **O artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma regulamentação nacional, como a que está em causa no processo principal, na medida em que esta faz depender da observância da condição prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), desta diretiva, a concessão da isenção de IVA aos organismos sem fins lucrativos de direito público que efetuam prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva, sem aplicar igualmente esta condição aos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público que efetuam tais prestações de serviços.**

Assinaturas