

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

20 de novembro de 2019 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Sexta Diretiva 77/388/CEE – Artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f) – Isenções – Prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas – Serviços prestados a membros e não membros»

No processo C-400/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação, Bélgica), por Decisão de 19 de abril de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de junho de 2018, no processo

Infohos

contra

Belgische Staat,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Arabadjiev (relator), presidente de secção, P. G. Xuereb (relator), T. von Danwitz, C. Vajda e A. Kumin, juízes,

advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Infohos, por F. Soetaert, advocaat,
- em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux, P. Cottin e C. Pochet, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa e J. Marques, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 11 de julho de 2019,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Infobios ao Belgische Staat (Estado belga) relativo a uma liquidação adicional do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) para os anos de 2002 a 2004.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela 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). Todavia, tendo em conta a data dos factos em causa no litígio no processo principal, este continua a ser regulado pela Sexta Diretiva.

4 O nono e o décimo primeiro considerando da Sexta Diretiva enunciavam:

«Considerando que a matéria coletável deve ser objeto 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.»

5 O artigo 2.º da Sexta Diretiva previa:

«Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

6 O artigo 13.º da Sexta Diretiva, sob a epígrafe «Isenções no território do país», dispunha:

«A. Isenções em benefício de certas atividades 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 correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

f) As prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma atividade isenta, ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade, quando os referidos agrupamentos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, se tal isenção

não for suscetível de provocar distorções de concorrência;

[...]»

7 O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva corresponde ao artigo 131.º e ao artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112.

Direito belga

8 O artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 bis, do code de la TVA (Código do IVA), na versão aplicável aos factos em causa no processo principal, dispunha que estão isentos do IVA «[o]s serviços prestados aos seus membros por agrupamentos autónomos de pessoas que exerçam uma atividade isenta nos termos do presente artigo ou relativamente à qual não possuam a qualidade de sujeitos passivos, quando esses serviços são diretamente necessários ao exercício dessa atividade e os referidos agrupamentos se limitam a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, se essa isenção não for suscetível de provocar distorções de concorrência; o Rei regula as condições de aplicação desta isenção».

9 O artigo 2.º do koninklijk besluit nr. 43 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (Decreto Real n.º 43 relativo à isenção do imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito aos serviços prestados por agrupamentos autónomos aos seus membros), de 5 de julho de 1991 (*Belgisch Staatsblad* de 6 de agosto de 1991, p. 17215) previa:

«As prestações de serviços efetuadas aos seus membros pelos agrupamentos autónomos mencionados no artigo 1.º ficam isentas do imposto, desde que:

1º as atividades do agrupamento que consistam exclusivamente no fornecimento de prestações de serviços diretamente no interesse dos próprios membros, e desde que estes exerçam, todos, uma atividade isenta por força do artigo 44.º do Código ou relativamente à qual não possuam a qualidade de sujeitos passivos.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

10 A Infohos é uma associação especializada em informática hospitalar. Presta, por um lado, serviços de informática hospitalar aos hospitais que lhe estão associados enquanto membros e, por outro, serviços a não membros.

11 Em 5 de setembro de 2000, celebrou um acordo de cooperação com a sociedade IHC?Group NV com o objetivo de desenvolverem conjuntamente, a pedido da Infohos, aplicações informáticas novas ou inovadoras para os hospitais que são seus membros.

12 A Infohos não se registou como sujeito passivo de IVA, por entender que não podia ser qualificada como tal nos termos do artigo 6.º do Código do IVA ou que, no mínimo, podia beneficiar da isenção prevista no artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 bis, do referido código.

13 Na sequência de uma ação de inspeção realizada em 20 de abril de 2005 pela Administração Fiscal, esta última considerou que os serviços prestados reciprocamente entre a Infohos e a IHC?Group deviam ser sujeitos a IVA. Além disso, segundo a Administração Fiscal, a realização de operações tributáveis para não membros implicava que também as operações realizadas para os membros da Infohos deviam ser sujeitas ao IVA, pelo que a Infohos deixava de poder beneficiar da isenção relativamente aos serviços prestados aos seus membros nos termos do artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 bis, do Código do IVA.

14 Em 13 de dezembro de 2005, a Administração Fiscal levantou um auto com base no qual emitiu um aviso de liquidação, que foi declarado executório.

15 Em 22 de maio de 2007, por requerimento apresentado no Rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunal de Primeira Instância de Bruges, Bélgica), a Infohos pediu ao referido órgão jurisdicional que declarasse o pedido admissível e procedente e, por conseguinte, suspendesse a execução do aviso de liquidação emitido pela Administração Fiscal e declarasse indevidos os montantes exigidos, e, a título subsidiário, ordenasse a anulação das coimas aplicadas ou, pelo menos, a sua redução substancial, e ordenasse o reembolso de todos os montantes cobrados com base no aviso de liquidação, acrescidos de juros de mora, e condenasse o Estado belga nas despesas.

16 Por Sentença de 23 de fevereiro de 2009, o rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunal de Primeira Instância de Bruges) declarou que as condições de aplicação da isenção prevista no artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 bis, do Código do IVA não estavam preenchidas e que a Infohos era devedora do IVA relativamente a todos os serviços prestados tanto aos seus membros como aos não membros.

17 A Infohos interpôs recurso da referida sentença no hof van beroep te Gent (Tribunal de Recurso de Gand, Bélgica).

18 Por Acórdão de 21 de setembro de 2010, o referido órgão jurisdicional declarou que a Infohos não podia invocar a isenção prevista no artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 bis, do Código do IVA, sob pena de falsear a concorrência. Por outro lado, declarou que a Infohos, enquanto sujeito passivo misto na aceção do artigo 46.º do Código do IVA, tinha o direito a intentar uma ação de restituição contra o Estado belga.

19 A Administração Fiscal interpôs então recurso de cassação no Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação, Bélgica).

20 Por Acórdão de 31 de outubro de 2014, o referido órgão jurisdicional anulou o Acórdão do hof van beroep te Gent (Tribunal de Recurso de Gand) por considerar incoerente declarar, por um lado, que a Infohos não podia invocar o artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 bis, do Código do IVA e que, por conseguinte, devia ser considerada como tendo o estatuto de sujeito passivo global e, por outro, que podia invocar, com razão, a qualidade de sujeito passivo misto.

21 O Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação) devolveu o processo ao hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Recurso de Antuérpia, Bélgica).

22 Por Acórdão de 20 de setembro de 2016, este último órgão jurisdicional declarou que a Infohos não podia invocar a isenção prevista no artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 bis, do Código do IVA, uma vez que também prestava serviços a não membros.

23 A Infohos interpôs recurso de cassação desse acórdão no Hof van Cassatie (Tribunal de

Cassação) com o fundamento, nomeadamente, de que a condição de aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Real n.º 43, segundo o qual o agrupamento autónomo de pessoas podia prestar serviços exclusivamente aos seus membros, não estava prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva e era, por conseguinte, contrária a esta disposição.

24 O órgão jurisdicional nacional recorda que o hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Recurso de Antuérpia) declarou que resultava de uma interpretação estrita do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva e, em especial, da condição prevista nessa disposição, segundo a qual os agrupamentos autónomos de pessoas se limitam a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, e excluía a possibilidade de as prestações de serviços serem igualmente efetuadas por esses agrupamentos a pessoas que não eram membros. O hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Recurso de Antuérpia) considerou igualmente que, uma vez que não se limitava a prestar serviços aos seus membros, mas procedia também à comercialização de aplicações informáticas a terceiros, a Infohos não podia invocar a isenção relativamente a todas as suas atividades.

25 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o litígio assim suscitado só pode ser resolvido mediante a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva.

26 Nestas circunstâncias, o Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da [Sexta Diretiva], atual artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da [Diretiva 2006/112], ser interpretado no sentido de [que autoriza] os Estados?Membros a sujeitar a isenção nele prevista a [um requisito] de exclusividade que tem por consequência que um agrupamento autónomo que também preste serviços a não membros está inteiramente sujeito a IVA, mesmo em relação aos serviços prestados aos seus membros?»

Quanto à questão prejudicial

27 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita a concessão da isenção de IVA ao requisito de os agrupamentos autónomos de pessoas prestarem serviços exclusivamente aos seus membros, que tem por consequência que esses agrupamentos que também prestem serviços a não membros estão inteiramente sujeitos a IVA, mesmo em relação aos serviços prestados aos seus membros.

28 Para responder a esta questão, importa recordar que, por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, os Estados?Membros isentam, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções previstas nessa disposição e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso, as prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma atividade isenta, ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade, quando os referidos agrupamentos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, se tal isenção não for suscetível de provocar distorções de concorrência.

29 A este respeito, decorre do nono e do décimo primeiro considerando da Sexta Diretiva que esta visa harmonizar a base tributável do IVA e que as isenções deste imposto constituem conceitos autónomos do direito da União que, como o Tribunal de Justiça já declarou, devem ser inseridos no contexto geral do sistema comum do IVA instaurado pela referida diretiva (Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale

Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 29 e jurisprudência referida).

30 Por outro lado, é jurisprudência constante que os termos usados para designar as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Diretiva são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos 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. A jurisprudência do Tribunal de Justiça não tem por objetivo impor uma interpretação que tornaria as isenções visadas quase inaplicáveis na prática (Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 30 e jurisprudência referida).

31 No que se refere à redação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, como recordado no n.º 28 do presente acórdão, a isenção prevista nesta disposição visa as prestações de serviços efetuadas pelos agrupamentos autónomos de pessoas em benefício dos seus membros. Em contrapartida, não resulta dessa redação que as prestações de serviços que esses agrupamentos prestem aos seus membros estão excluídas da referida isenção, quando, por outro lado, esses agrupamentos prestem igualmente serviços a não membros.

32 Assim, embora, de acordo com esta disposição, a referida isenção só possa ser concedida para as prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas aos seus membros, não se pode deduzir da sua redação que só poderia ser aplicada se esses agrupamentos estivessem obrigados a prestar serviços unicamente aos seus membros.

33 Segundo jurisprudência constante, para interpretar uma disposição do direito da União importa ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (Acórdão de 3 de outubro de 2019, Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland e o., C-197/18, EU:C:2019:824, n.º 48).

34 No que se refere ao contexto em que se inscreve o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, há que realçar que o artigo 13.º, A, desta diretiva se intitula «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral» e figura no título X dessa diretiva consagrado às isenções. Este título indica que a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da referida diretiva visa apenas os agrupamentos autónomos de pessoas cujos membros exercem atividades de interesse geral (v., neste sentido, Acórdão de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha, C-616/15, EU:C:2017:721, n.º 44).

35 Ora, este contexto não revela nenhum elemento do qual resulte que a referida isenção se limita apenas aos agrupamentos autónomos de pessoas que prestem serviços em benefício exclusivo dos seus membros.

36 No que respeita à finalidade do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, cabe recordar que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que esta disposição visa 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 encarregada das atividades necessárias à realização dos referidos serviços (Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 37).

37 Assim, há que considerar que as disposições do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva têm,

no seu conjunto, por finalidade isentar de IVA certas atividades de interesse geral, a fim de facilitar o acesso a determinadas prestações de serviços assim como o fornecimento de determinados bens, evitando o acréscimo de custos que decorreria da sua sujeição a IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 5 de outubro de 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, n.º 30; e 21 de setembro de 2017, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, n.º 28).

38 Segundo a disposição nacional em causa no processo principal, a isenção de IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva é sistematicamente recusada em relação às prestações de serviço efetuadas aos seus membros pelos agrupamentos autónomos de pessoas quando estes também prestem serviços a não membros, ficando todas as prestações sujeitas a IVA.

39 Todavia, se um agrupamento autónomo de pessoas, como a Infohos, presta igualmente serviços a não membros, não deixa de ser verdade que as prestações de serviços que efetua aos seus membros contribuem diretamente para o exercício das atividades de interesse geral visadas na referida disposição. Ora, as prestações de serviços efetuadas por um agrupamento autónomo de pessoas estão abrangidas pela isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, quando contribuem diretamente para o exercício de atividades de interesse geral previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva.

40 Nestas circunstâncias, há que constatar que o facto de recusar a um agrupamento autónomo de pessoas que preenche todas as condições previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, o benefício da isenção prevista nessa disposição pelo simples facto de prestar igualmente serviços a não membros teria por efeito limitar o âmbito de aplicação da referida disposição, excluindo do benefício da isenção de IVA as prestações efetuadas por esse agrupamento aos seus membros, apesar de essa limitação do âmbito de aplicação não ser confirmada pela finalidade desta diretiva como recordado no n.º 36 do presente acórdão (v., por analogia, Acórdão de 11 de setembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, n.os 36 e 37).

41 Assim, a aplicação desta disposição às prestações de serviço efetuadas por um agrupamento autónomo de pessoas em benefício direto dos seus próprios membros, que devem exercer uma atividade isenta ou para a qual não têm a qualidade de sujeitos passivos, está em conformidade com o objetivo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, uma vez que este objetivo não impede que esse agrupamento preste serviços a não membros.

42 Posto isto, estão isentos, em conformidade com o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, unicamente as prestações de serviço efetuadas aos membros do agrupamento autónomo de pessoas, se essas prestações forem efetuadas no quadro dos objetivos para os quais esse agrupamento foi instituído e sejam, pois, oferecidas em conformidade com o objeto deste último (v., neste sentido, Acórdão de 11 de setembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C?407/07, EU:C:2008:713, n.º 39). A este respeito, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se as prestações de serviços efetuadas pela Infohos preenchem todas as condições previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva.

43 Em contrapartida, as prestações de serviços efetuadas aos não membros não podem beneficiar desta isenção e ficam sujeitas a IVA. Com efeito, dado que essas prestações de serviço não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, o artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva exige que as referidas prestações de serviços, efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo enquanto tal, sejam sujeitas a IVA.

44 Assim, tendo em conta a redação e a finalidade do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, a isenção de IVA prevista nesta disposição não está sujeita ao requisito de os serviços em causa serem oferecidos exclusivamente aos membros do agrupamento autónomo de pessoas em causa.

45 O Governo belga alega que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva não se opõe à regulamentação nacional em causa no processo principal, na medida em que esta visa evitar qualquer distorção de concorrência em conformidade com a condição prevista nessa disposição.

46 Há que recordar que, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, a isenção prevista nesta disposição se aplica se tal isenção não for suscetível de provocar distorções de concorrência.

47 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que a isenção de IVA, em si mesma, é que não pode ser suscetível de provocar distorções de concorrência e isto num mercado onde a concorrência será, em qualquer dos casos, afetada pela presença de um operador que prestará serviços aos seus membros e ao qual está vedada a procura de lucro. Por conseguinte, o facto de as prestações de serviços efetuadas por um agrupamento serem isentas, e não o facto de esse agrupamento satisfazer as demais condições da disposição em causa, é que deve ser suscetível de provocar distorções de concorrência para que essa isenção possa ser recusada (Acórdão de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, n.º 58).

48 Deste modo, o Tribunal de Justiça declarou que a concessão da isenção de IVA deve ser recusada se existir um risco real de que a mesma possa, por si só, provocar, de imediato ou no futuro, distorções de concorrência (Acórdão de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen, C?8/01, EU:C:2003:621, n.º 64).

49 Para determinar se a aplicação, a uma determinada atividade, da isenção visada no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva é suscetível de provocar distorções de concorrência, o legislador nacional tem certamente a possibilidade de prever normas facilmente geridas e controladas pelas autoridades competentes (v., neste sentido, Acórdão de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha, C?616/15, EU:C:2017:721, n.º 65).

50 Contudo, o requisito relativo à inexistência de distorções de concorrência, visado na referida disposição, não permite limitar, de uma maneira geral, o âmbito de aplicação da isenção aí prevista (v., neste sentido, Acórdão de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha, C?616/15, EU:C:2017:721, n.º 67).

51 Ora, esse é precisamente o efeito da disposição nacional em causa no processo principal, que estabelece uma presunção geral quanto à existência de uma distorção de concorrência e limita, de maneira geral, o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, excluindo do benefício da isenção de IVA as prestações efetuadas pelos agrupamentos autónomos de pessoas aos seus membros quando também prestam serviços a não membros, quando, como resulta do n.º 43 do presente acórdão, estes últimos serviços não são abrangidos pelo âmbito de aplicação dessa isenção e devem, por conseguinte, ser sujeitos ao IVA.

52 Por outro lado, o Governo belga sustenta que a disposição nacional em causa no processo principal permite evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso.

53 A este propósito, basta recordar que, embora por força da frase introdutória do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva, os Estados-Membros fixem as condições de isenção a fim de

assegurarem a sua aplicação correta e simples e de evitarem qualquer possível fraude, evasão e abuso, essas condições não podem dizer respeito à definição do conteúdo das isenções previstas (Acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 39). Ora, esse é precisamente o efeito dos requisitos previstos na regulamentação nacional em causa no processo principal que estabelece, no que se refere aos agrupamentos autónomos de pessoas que também prestam serviços a não membros, uma presunção geral e irrefutável de fraude, abuso ou evasão fiscal, sem, contudo, identificar com precisão o tipo de abuso, fraude ou evasão fiscal que essa regulamentação visa evitar.

54 Tendo em conta o que precede, há que responder à questão submetida que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita a concessão da isenção de IVA ao requisito de os agrupamentos autónomos de pessoas prestarem serviços exclusivamente aos seus membros, que tem por consequência que esses agrupamentos que também prestem serviços a não membros estão inteiramente sujeitos a IVA, mesmo em relação aos serviços prestados aos seus membros.

Quanto às despesas

55 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 (Segunda Secção) declara:

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), 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, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional, como a que está em causa no processo principal, que sujeita a concessão da isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) ao requisito de os agrupamentos autónomos de pessoas prestarem serviços exclusivamente aos seus membros, que tem por consequência que esses agrupamentos que também prestem serviços a não membros estão inteiramente sujeitos a IVA, mesmo em relação aos serviços prestados aos seus membros.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.