

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

18 de novembro de 2020 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 132.º, n.º 1, alínea f) – Isenção das prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas a favor dos seus membros – Aplicabilidade aos agrupamentos IVA – Artigo 11.º – Agrupamento IVA»

No processo C-77/19,

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 Tributária), Reino Unido], por Decisão de 30 de janeiro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de fevereiro de 2019, no processo

**Kaplan International Colleges UK Ltd**

contra

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, K. Lenaerts, presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Segunda Secção, A. Kumin, T. von Danwitz e P. G. Xuereb (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 23 de janeiro de 2020,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Kaplan International Colleges UK Ltd, por R. Woolich e M. Murcia, solicitors, e por R. Hill, barrister,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Brandon, J. Kraehling e Z. Lavery, na qualidade de agentes, assistidos por O. Thomas, QC,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 23 de abril de 2020,

profere o presente

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), 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), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva 2006/112»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Kaplan International Colleges UK Limited (a seguir «KIC») aos Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administração Tributária e Aduaneira do Reino Unido) a respeito da recusa destes últimos em lhe concederem a isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) prevista em benefício dos agrupamentos autónomos de pessoas.

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

3 Os considerandos 25 e 35 da Diretiva 2006/112 enunciam:

«(25) O valor tributável deverá ser objeto de harmonização, a fim de que a aplicação do IVA às operações tributáveis conduza a resultados comparáveis em todos os Estados-Membros.

[...]

(35) É conveniente elaborar uma lista comum de isenções, por forma a que os recursos próprios da Comunidade possam ser cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros.»

4 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), dessa diretiva dispõe:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

5 O artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da referida diretiva prevê:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.»

6 Nos termos do artigo 11.º da Diretiva 2006/112:

«Após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado [...], cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

Um Estado-Membro que exerça a faculdade prevista no primeiro parágrafo pode adotar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação dessa disposição.»

7 O artigo 131.º dessa diretiva dispõe:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

8 O artigo 132.º, n.º 1, da referida diretiva prevê:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

f) As prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exerçam 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 limitarem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, desde que tal isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência;

[...]

i) A educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos;

[...]»

### ***Direito do Reino Unido***

9 O anexo 9, grupo 16, do Value Added Tax Act 1994 (Lei de 1994 relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «Lei de 1994»), através da qual o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 foi transposto para o direito interno, prevê que estão isentas:

«[...]

1 As prestações de serviços efetuadas por um agrupamento autónomo de pessoas, se for cumprida cada uma das seguintes condições:

a) cada uma dessas pessoas exerça uma atividade (“atividade relevante”) isenta de IVA ou em relação à qual não tenha a qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da Diretiva [2006/112];

b) a prestação de serviços seja efetuada com o objetivo de proporcionar aos membros do agrupamento serviços diretamente necessários ao exercício da atividade relevante;

c) o agrupamento se limite a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, e

d) a isenção das prestações não seja suscetível de provocar distorções de concorrência.»

10 O anexo 9, grupo 6, da Lei de 1994 prevê a isenção das prestações de ensino.

11 A section 7A dessa lei, intitulada «Lugar da prestação de serviços», dispõe:

«(1) A presente disposição é aplicável à determinação do país onde os serviços são prestados, para efeitos da presente lei;

(2) Uma prestação de serviços considera-se efetuada:

(a) no caso de a pessoa a quem os serviços são prestados ser um empresário relevante no país onde está estabelecido, e

(b) nos restantes casos, no país onde o prestador está estabelecido.

(3) O lugar do exercício de um direito à prestação de serviços é o lugar onde a prestação dos serviços seria considerada efetuada se esses serviços tivessem sido fornecidos pelo prestador do direito ao beneficiário desse direito (independentemente de este direito ser, ou não, exercido); para este efeito, o direito à prestação de serviços inclui qualquer direito, opção ou prioridade relativamente à prestação de serviços, bem como o direito e o interesse decorrentes do direito à prestação de serviços.

(4) Para efeitos da presente lei, considera-se que uma pessoa é um empresário relevante no que respeita a uma prestação de serviços quando:

(a) é um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da Diretiva [2006/112],

(b) está registada em conformidade com a presente lei,

(c) está identificada para efeitos de IVA em conformidade com a legislação de um Estado-Membro diferente do Reino Unido, [...]

[...]

e os serviços são prestados a essa pessoa para fins não exclusivamente privados.

[...]»

12 A section 8 da referida lei, que prevê o mecanismo de autoliquidação, dispõe:

«(1) Quando são prestados serviços por uma pessoa estabelecida num país diferente do Reino Unido em circunstâncias em que a presente disposição seja aplicável, a presente lei produz efeitos como se (em vez da prestação de serviços efetuada por esta pessoa):

(a) a prestação de serviços tivesse sido efetuada pelo beneficiário no Reino Unido no decurso de ou com vista à sua atividade económica, e

(b) essa prestação fosse tributável.

(2) A subsection (1) é aplicável se:

(a) o beneficiário for um empresário relevante estabelecido no Reino Unido, e

(b) o lugar da prestação dos serviços se situar no território do Reino Unido e, no caso de a prestação de serviços estar abrangida pelo âmbito de aplicação de qualquer um dos números da parte 1 ou 2 do anexo 4A, o beneficiário estiver registado em conformidade com a presente lei.

(3) As prestações consideradas efetuadas pelo beneficiário nos termos da subsection (1), *supra*, não devem ser tidas em conta como prestações que o mesmo efetuou, para efeitos da determinação do seu direito à dedução do imposto pago a montante em aplicação da section 26(1).

[...]»

13 Quanto ao conceito de agrupamento de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo do IVA (a seguir «agrupamento IVA»), o Reino Unido, exercendo a faculdade prevista no artigo 11.º da Diretiva 2006/112, adotou a section 43 da Lei de 1994, nos termos da qual:

«(1) Quando, nos termos das [sections 43A a 43D], pessoas coletivas forem consideradas membros de um agrupamento, qualquer atividade comercial exercida por um membro do agrupamento deve ser considerada como se tivesse sido exercida pelo membro representante, e

(a) qualquer entrega de bens ou prestação de serviços efetuada por um membro do agrupamento em benefício de outro membro do agrupamento não deve ser tida em conta, e

(b) qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que não esteja abrangida pela alínea (a) e constitua uma entrega de bens ou uma prestação de serviços efetuada por ou em benefício de um membro do agrupamento deve ser considerada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços efetuada pelo ou em benefício do membro representante, e

(c) qualquer IVA pago ou devido por um membro do agrupamento a título da aquisição de bens num outro Estado?Membro ou da importação de bens de um país terceiro deve ser considerado como pago ou devido pelo membro representante, e os bens devem ser considerados:

(i) no caso de bens adquiridos a outro Estado?Membro, para os efeitos da section 73(7), e

(ii) no caso de bens importados de um país terceiro, para esses efeitos e para os efeitos da section 38,

como tendo sido adquiridos ou importados, consoante o caso, pelo membro representante; e todos os membros do agrupamento são conjunta e solidariamente responsáveis por qualquer IVA devido pelo membro representante.»

14 Nos termos da section 43(1AA) dessa lei, quando:

«(a) para efeitos de qualquer disposição ou em aplicação da presente lei (a seguir «disposição relevante»), for necessário determinar se a pessoa que efetua ou a quem se destina uma entrega ou uma prestação, ou a pessoa que adquiriu ou importou os bens corresponde a uma descrição específica,

(b) as alíneas (b) ou (c) da subsection (1) forem aplicáveis a qualquer entrega, prestação, aquisição ou importação, e

(c) existir uma diferença suscetível de ser determinante para efeitos da disposição relevante entre:

(i) a descrição aplicável ao membro representante, e

(ii) a descrição aplicável ao organismo que (exceto a título da presente section) seria

considerado, para efeitos da presente lei, como o organismo que efetua a entrega, a prestação, a aquisição ou a importação ou, consoante o caso, como a pessoa a quem se destina a prestação, a disposição relevante produzirá efeitos relativamente a essa entrega, prestação, aquisição ou importação, como se a única descrição aplicável ao membro representante fosse a descrição efetivamente aplicável a esse organismo.»

15 A section 43(1AB) da referida lei prevê:

«A subsection (1AA) não é aplicável na medida em que o elemento determinante para efeitos da disposição relevante consistir na questão de saber se uma pessoa é um sujeito passivo.»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

16 A KIC é a sociedade *holding* do grupo Kaplan, o qual presta serviços de ensino e de desenvolvimento de carreiras. Este grupo abrange nove filiais, todas estabelecidas no Reino Unido (a seguir «estabelecimentos Kaplan»), que dirigem, cada uma delas, um estabelecimento de ensino superior no Reino Unido (a seguir «estabelecimentos internacionais»), no âmbito de uma cooperação com uma ou várias universidades britânicas.

17 Os estabelecimentos Kaplan beneficiam, relativamente às prestações de ensino que fornecem aos estudantes, da isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112.

18 De entre os estabelecimentos internacionais, oito são detidos a 100 % pela KIC. O último estabelecimento, a University of York International Pathway College, é detido a 55 % pela Universidade de York (Reino Unido) e a 45 % pela KIC.

19 Por outro lado, a KIC é o membro representante de um agrupamento de IVA de que cada estabelecimento Kaplan faz igualmente parte, com exceção da University of York International Pathway College, uma vez que esta última não é uma filial a 100 % ou maioritariamente da KIC.

20 Cada estabelecimento internacional dispõe de uma estrutura de gestão e direção própria, composta por representantes do estabelecimento Kaplan e da Universidade em causa.

21 Antes de outubro de 2014, eram celebrados no Reino Unido contratos entre os agentes de recrutamento educativo dos estabelecimentos Kaplan e a KIC, estando assim esta última sociedade diretamente em contacto com esses agentes, a fim de recrutar estudantes no estrangeiro para os estabelecimentos internacionais. Os referidos agentes beneficiavam do apoio operacional de escritórios de representação, que se situavam nos principais mercados em causa, a saber, China, Hong Kong, Índia e Nigéria. Esses escritórios de representação eram membros do grupo Kaplan, com exceção de um escritório situado no Vietname, e prestavam serviços à KIC a título oneroso. Para as prestações de serviços efetuadas pelos referidos escritórios de representação e pelos agentes, a KIC estava sujeita a IVA no Reino Unido, ao abrigo do mecanismo da autoliquidação.

22 Em outubro de 2014, o grupo Kaplan constituiu a Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (a seguir «KPS»), uma sociedade anónima estabelecida em Hong Kong, detida em partes iguais pelos nove estabelecimentos Kaplan enquanto membros. A KPS emprega 20 trabalhadores e exerce as suas atividades no quadro de um acordo de adesão. Salvo uma exceção, a KPS não presta serviços a não membros.

23 Desde outubro de 2014, a KPS assume responsabilidades que eram anteriormente exercidas pela KIC e centraliza determinadas funções que incumbiam, antes dessa data, aos

escritórios de representação. A KPS também gere a rede de escritórios de representação no mundo inteiro. Uma vez que esta rede se alargou e as relações entre a KPS e esses escritórios se intensificaram, estes últimos passaram a ter por missão assegurar a gestão quotidiana dos agentes.

24 Além disso, a KPS é responsável pela gestão dos agentes no leste e sudeste asiáticos, o que lhe permite prestar um serviço de agentes que se situam no mesmo fuso horário que os mercados de recrutamento dos estabelecimentos internacionais. Estes agentes não têm uma relação exclusiva com a KPS e estão autorizados a trabalhar, por um lado, com os concorrentes dos estabelecimentos Kaplan e, por outro, com as universidades em causa. A fim de cumprirem a sua missão, os agentes que trabalham para a KPS beneficiam de um apoio destinado a incentivá-los a recomendar os estabelecimentos internacionais geridos pelos estabelecimentos Kaplan.

25 Os agentes faturam as suas prestações de serviços à KPS, que as paga diretamente. As prestações de serviços efetuadas pelos agentes a favor da KPS, pelos escritórios de representação a favor da KPS e pela KPS não estão sujeitas a IVA. A KPS emite uma fatura distinta dos montantes devidos aos agentes pelas prestações de serviços efetuadas a favor de cada estabelecimento Kaplan em causa, embora a KIC seja o membro representante do agrupamento IVA de que esses estabelecimentos são membros. Cada estabelecimento Kaplan paga os serviços prestados pela KPS e pelos escritórios de representação.

26 O litígio no processo principal tem por objeto três tipos de prestações de serviços, que, ao abrigo do direito nacional, são consideradas como tendo sido efetuadas pela KPS a favor da KIC enquanto membro representante do agrupamento IVA: em primeiro lugar, os serviços prestados pelos agentes à KPS, em segundo lugar, os serviços prestados pelos escritórios de representação à KPS e, em terceiro lugar, atividades como, nomeadamente, o apoio prestado pela KPS aos agentes.

27 Por ação intentada no First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido], a KIC impugna duas decisões proferidas pela Administração Tributária e Aduaneira do Reino Unido, segundo as quais os serviços considerados como tendo sido prestados pela KPS não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 e estão, por conseguinte, sujeitos a IVA.

28 A KIC sustenta, com efeito, que esses serviços estão abrangidos pelo âmbito de aplicação da isenção prevista nessa disposição e que, por conseguinte, não está obrigada, enquanto membro representante do agrupamento IVA, a pagar o IVA devido a título dessas prestações no âmbito do mecanismo de autoliquidação. As prestações de serviços que eram anteriormente efetuadas pelos agentes e pelos escritórios de representação a favor da KIC e que estavam sujeitas a IVA tinham, segundo a KIC, passado a estar isentas de IVA na sequência da constituição da KPS.

29 O First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] precisa que existem razões comerciais que justificam a constituição da KPS em Hong Kong e que não foi alegado que esta entidade seja artificial ou dê lugar a um abuso de direito.

30 Esse órgão jurisdicional salienta igualmente que não é contestado que a KPS presta aos seus membros, a saber, os estabelecimentos Kaplan, os serviços diretamente necessários ao exercício das suas atividades isentas e que a KPS se limita a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte nas despesas comuns que lhes corresponde.

31 Ora, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o litígio no processo principal só pode ser resolvido mediante a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112.

32 Nestas condições, o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária)] decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Qual o âmbito territorial da isenção que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva [2006/112]? Em particular, (i) essa isenção abrange um [agrupamento autónomo de pessoas] estabelecido num Estado-Membro distinto do Estado-Membro ou dos Estados-Membros dos membros do [agrupamento autónomo de pessoas]? Em caso afirmativo, (ii) essa isenção abrange também um [agrupamento autónomo de pessoas] estabelecido fora da [União Europeia]?

2) Caso a isenção a favor dos [agrupamentos autónomos de pessoas] se aplique, em princípio, a uma entidade estabelecida num Estado-Membro diferente do Estado-Membro ou dos Estados-Membros onde estão estabelecidos os membros do [agrupamento autónomo de pessoas], bem como a um [agrupamento autónomo de pessoas] estabelecido fora da União Europeia, de que modo deve ser aplicado o critério segundo o qual a isenção não deve poder provocar distorções de concorrência? Em particular:

a) esse critério é aplicável a eventuais distorções que afetem outros beneficiários de serviços semelhantes que não são membros do [agrupamento autónomo de pessoas] ou é apenas aplicável às eventuais distorções que afetam eventuais prestadores alternativos de serviços aos membros do [agrupamento autónomo de pessoas]?

b) caso seja aplicável apenas a outros beneficiários, existe uma possibilidade real de distorção se outros beneficiários que não são membros do [agrupamento autónomo de pessoas] puderem aderir ao [agrupamento autónomo de pessoas] em questão ou criar o seu próprio [agrupamento autónomo de pessoas] a fim de obterem serviços semelhantes ou poupanças de IVA equivalentes através de outros métodos (tais como a criação de uma filial no Estado-Membro ou no país terceiro em causa)?

c) caso seja aplicável apenas a outros prestadores, a possibilidade real de distorção deve ser apreciada determinando se o [agrupamento autónomo de pessoas] tem a garantia de conservar a clientela formada pelos seus membros, independentemente do eventual benefício da isenção de IVA – e, por conseguinte, deve ser apreciada em função do acesso dos prestadores alternativos ao mercado nacional onde os membros do [agrupamento autónomo de pessoas] estão estabelecidos? Em caso afirmativo, a questão de saber se o [agrupamento autónomo de pessoas] tem a garantia de conservar a clientela formada pelos seus membros, por serem parte do mesmo grupo de sociedades, é relevante?

d) deve a potencial distorção ser avaliada a nível nacional em relação [aos] prestadores [alternativos] no país terceiro onde o [agrupamento autónomo de pessoas] está estabelecido?

e) cabe à autoridade fiscal na [União] responsável pela aplicação da Diretiva [2006/112] o ónus de provar a probabilidade de uma distorção?

f) é necessário que a autoridade fiscal da [União] solicite uma avaliação especializada específica do mercado do país terceiro onde o [agrupamento autónomo de pessoas] está estabelecido?

(g) pode a existência de uma possibilidade real de distorção ser estabelecida através da

identificação de um mercado comercial no país terceiro?

3) Pode a isenção a favor dos [agrupamentos autónomo de pessoas] aplicar-se em circunstâncias como as do caso em apreço, em que os membros do [agrupamento autónomo de pessoas] estão ligados entre si por relações económicas, financeiras ou organizacionais?

4) Pode a isenção a favor dos [agrupamentos autónomo de pessoas] aplicar-se quando os membros de um grupo de sociedades tenham criado um agrupamento IVA que é um sujeito passivo único? Para responder a esta questão, é relevante o facto de o KIC, o membro representante que (à luz da legislação nacional) constitui o beneficiário dos serviços, não ser membro do [agrupamento autónomo de pessoas]? Em caso afirmativo, esta relevância é eliminada pelas disposições da legislação nacional que preveem que o membro representante possui as características e o estatuto dos membros do [agrupamento autónomo de pessoas] para efeitos de aplicação da isenção a favor dos [agrupamentos autónomo de pessoas]?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### ***Quanto à terceira e quarta questões***

33 Com a terceira e quarta questões, que há que examinar em conjunto e em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nesta disposição se aplica às prestações de serviços fornecidas por um agrupamento autónomo de pessoas cujos membros formam um agrupamento IVA, na aceção do artigo 11.º dessa diretiva, quando essas prestações de serviços são efetuadas a favor desse agrupamento IVA. Em caso afirmativo, pergunta, por um lado, se a circunstância de o membro representante do referido agrupamento IVA não ser membro desse agrupamento autónomo de pessoas tem incidência na aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 e, por outro, se essa incidência pode ser eliminada por disposições do direito nacional.

34 A título preliminar, há que sublinhar que resulta da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 que o agrupamento autónomo de pessoas é um sujeito passivo autónomo, distinto dos seus membros. Com efeito, resulta da própria letra dessa disposição que o agrupamento autónomo de pessoas é autónomo e que efetua, por conseguinte, as suas prestações de serviços de modo independente, na aceção do artigo 9.º da Diretiva 2006/112. Além disso, se as prestações de serviços efetuadas pelo agrupamento autónomo de pessoas não fossem prestações de serviços efetuadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade não estariam sujeitos a IVA, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. Esses serviços não poderiam, portanto, ser objeto de uma isenção como a prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da mesma Diretiva (Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, n.º 61).

35 Importa igualmente recordar que, por força do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros devem isentar as prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma atividade isenta ou relativamente à qual não têm a qualidade de sujeito passivo, com o objetivo de proporcionar 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, desde que tal isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência.

36 A este respeito, decorre dos considerandos 25 e 35 da Diretiva 2006/112 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 (v., neste sentido, Acórdão de 20 de novembro de 2019, Infohos, C?400/18, EU:C:2019:992, n.º 29 e jurisprudência referida).

37 Por outro lado, resulta de jurisprudência constante que os termos utilizados para designar as isenções de IVA previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados de forma estrita, pois essas isenções constituem exceções ao princípio geral segundo o qual todos os serviços prestados a título oneroso por um sujeito passivo são sujeitos a imposto. 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 132.º devam ser interpretados de maneira que as prive dos seus efeitos. A jurisprudência do Tribunal de Justiça não tem o objetivo de impor uma interpretação que torne as isenções em causa quase inaplicáveis na prática (Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo, C?274/15, EU:C:2017:333, n.º 50 e jurisprudência referida).

38 No que se refere à redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, tal como foi recordado no n.º 35 do presente acórdão, a isenção prevista nesta disposição visa as prestações de serviços que esses agrupamentos autónomos de pessoas efetuam a favor dos seus membros. Ora, não resulta dessa redação que as prestações de serviços que esses agrupamentos fornecem aos seus membros estejam excluídas do âmbito de aplicação dessa isenção quando estes últimos constituem um agrupamento IVA, na aceção da Diretiva 2006/112. Não obstante, tendo em conta os próprios termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, a constituição desse agrupamento IVA não pode ter como consequência estender a aplicação da referida isenção a prestações de serviços efetuadas a favor de entidades que não são membros do agrupamento autónomo de pessoas.

39 Segundo jurisprudência constante, para a interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que essa disposição faz parte (Acórdão de 20 de novembro de 2019, Infohos, C?400/18, EU:C:2019:992, n.º 33 e jurisprudência referida).

40 No que se refere ao contexto em que se inscreve o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, há que realçar que esta disposição figura no capítulo 2, intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», do título IX dessa diretiva. Este título indica que a isenção prevista na referida disposição apenas visa os agrupamentos autónomos de pessoas cujos membros exercem atividades de interesse geral (Acórdão de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha, C?616/15, EU:C:2017:721, n.º 44).

41 Ora, esse contexto não revela elementos que excluam da referida isenção os agrupamentos autónomos de pessoas cujos membros constituem um agrupamento IVA, na aceção do artigo 11.º da Diretiva 2006/112, desde que, todavia, todos os membros desses agrupamentos exerçam atividades de interesse geral.

42 No que diz respeito ao objetivo do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), no contexto da Diretiva 2006/112, importa recordar a finalidade das disposições do artigo 132.º desta diretiva, que consiste em 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 (Acórdão de 21 de setembro de 2017, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, n.º 28 e jurisprudência referida).

43 Assim, as prestações de serviços efetuadas por um agrupamento autónomo de pessoas estão abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 quando contribuírem diretamente para o exercício de atividades de interesse geral previstas no artigo 132.º desta diretiva (Acórdão de 21 de setembro de 2017, Aviva, C?605/15, EU:C:2017:718, n.º 29 e jurisprudência referida).

44 Nestas condições, deve concluir-se que estão, em princípio, abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da referida diretiva as prestações de serviços que um agrupamento autónomo de pessoas fornece aos seus membros que constituem um agrupamento IVA, quando contribuírem essas prestações contribuem diretamente para o exercício das atividades de interesse geral previstas no artigo 132.º dessa diretiva. Em contrapartida, esta isenção não se pode aplicar às prestações de serviços de que beneficiam os membros de um agrupamento IVA que não são igualmente membros do agrupamento autónomo de pessoas que exercem essas atividades de interesse geral.

45 A este respeito, cabe recordar que a aplicação do regime previsto no artigo 11.º da Diretiva 2006/112 implica que a regulamentação nacional adotada com fundamento nessa disposição permite que as pessoas, nomeadamente as sociedades, que tenham vínculos nos planos financeiro, económico e de organização deixem de ser consideradas como sujeitos passivos distintos para efeitos do IVA para serem consideradas um único sujeito passivo. Assim, quando é feita aplicação, por um Estado-Membro, da referida disposição, a ou as pessoas vinculadas na aceção dessa mesma disposição não podem ser consideradas como um sujeito passivo ou como sujeitos passivos, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, Acórdão de 22 de maio de 2008, Ampliscientifica e Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, n.º 19).

46 Conclui-se que a equiparação a um único sujeito passivo impede que os membros do agrupamento IVA continuem a subscrever separadamente declarações de IVA e continuem a ser identificados, dentro e fora do grupo, como sujeitos passivos, uma vez que só o sujeito passivo único está habilitado a subscrever as referidas declarações. Daqui decorre que, nessa situação, para efeitos de IVA, se deve considerar que as prestações de serviços efetuadas por um terceiro a favor de um membro de um agrupamento IVA foram efetuadas não a favor desse membro, mas do próprio agrupamento IVA ao qual aquele pertence [Acórdão de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C?7/13, EU:C:2014:2225, n.º 29].

47 Por conseguinte, para efeitos de IVA, os serviços prestados por um agrupamento autónomo de pessoas aos membros de um agrupamento IVA não podem ser considerados prestados individualmente aos seus membros, mas sim ao agrupamento IVA no seu todo [v., por analogia, Acórdão de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C?7/13, EU:C:2014:2225, n.º 30].

48 Daqui decorre que esses serviços são considerados prestados a favor do agrupamento IVA em causa, no seu todo, e, portanto, igualmente a favor da entidade representante do agrupamento IVA. Assim, na hipótese de esta última entidade não ser igualmente membro do agrupamento autónomo de pessoas, a aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 beneficiaria os não membros do agrupamento autónomo de pessoas.

49 Ora, esta disposição só visa expressamente as prestações de serviços que os agrupamentos autónomos de pessoas fornecem aos seus membros. Esse não é o caso das prestações de serviços que um agrupamento autónomo de pessoas fornece a um agrupamento de IVA cujos membros não são todos igualmente membros desse agrupamento autónomo de pessoas. Tendo em conta a redação precisa das condições de isenção, toda e qualquer

interpretação que alargue o alcance do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 é incompatível com a finalidade desta disposição (v., neste sentido, Acórdão de 15 de junho de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, EU:C:1989:246, n.º 14).

50 A este respeito, há que salientar que esta conclusão não pode, à luz das considerações que figuram nos n.os 36 e 49 do presente acórdão, ser posta em causa por disposições do direito nacional que preveem que o membro representante do agrupamento IVA possui as características e o estatuto dos membros do agrupamento autónomo de pessoas em causa para efeitos da aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112. Com efeito, uma vez que essa isenção constitui um conceito autónomo de direito da União, a sua aplicação está sujeita à condição de todos os membros do agrupamento IVA serem efetivamente membros do referido agrupamento autónomo de pessoas. Se não preencherem esta condição, as referidas disposições do direito nacional não podem conduzir à aplicação da referida isenção.

51 Por conseguinte, dado que resulta da decisão de reenvio que o agrupamento autónomo de pessoas em causa no processo principal prestou serviços a título oneroso a um agrupamento IVA no qual um dos membros não era membro desse agrupamento autónomo de pessoas, este último agrupamento não pode beneficiar da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 e a prestação desses serviços constitui uma operação tributável, por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.

52 Esta conclusão não é posta em causa pelo Acórdão de 20 de novembro de 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), no qual o Tribunal de Justiça declarou, em substância, nos seus n.os 42 a 44, que a isenção de IVA prevista no 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), que corresponde ao artigo 131.º e ao artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, não está sujeita ao requisito de os serviços em causa serem oferecidos exclusivamente aos membros do agrupamento autónomo de pessoas em causa. Isso implica, por um lado, que, em conformidade com esta disposição, estão isentas unicamente as prestações de serviço efetuadas a favor dos membros desse agrupamento autónomo de pessoas, na medida em que essas prestações continuam a ser efetuadas no quadro dos objetivos para os quais esse agrupamento foi instituído e são, portanto, oferecidas em conformidade com o objeto deste último. Por outro lado, as prestações de serviços efetuadas a favor de pessoas que não são membros do referido agrupamento autónomo de pessoas não podem beneficiar desta isenção, dado que essas prestações de serviço não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação da referida isenção e ficam sujeitas a IVA, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva.

53 Com efeito, no processo que deu origem ao Acórdão de 20 de novembro de 2019, *Infohos* (C-400/18, EU:C:2019:992), as prestações de serviços em causa eram fornecidas, por um lado, aos membros do agrupamento autónomo de pessoas em causa e, por outro, a pessoas que não eram seus membros nem constituíam, com os membros desse agrupamento autónomo de pessoas, um agrupamento IVA, na aceção do artigo 11.º da Diretiva 2006/112. Nesse processo, não havia nenhum risco de alargar o alcance da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva 77/388.

54 Ora, no presente processo, uma vez que, para efeitos de IVA, se deve considerar que as prestações de serviços fornecidas por um agrupamento autónomo de pessoas a um membro desse agrupamento IVA foram efetuadas não a favor desse membro, mas do agrupamento de IVA ao qual esse membro pertence, o alcance da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 corre o risco de ser alargado, a não ser que todos os membros desse

agrupamento IVA sejam também membros do agrupamento autónomo de pessoas em causa.

55 Tendo em conta todas as considerações anteriores, há que responder à terceira e quarta questões que o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nesta disposição não é aplicável às prestações de serviços fornecidas por um agrupamento autónomo de pessoas a um agrupamento IVA, na aceção do artigo 11.º desta diretiva, uma vez que nem todos os membros deste último agrupamento são membros do referido agrupamento autónomo de pessoas. A existência de disposições do direito nacional que preveem que o membro representante desse agrupamento IVA possui as características e o estatuto dos membros do agrupamento autónomo de pessoas em causa, para efeitos da aplicação da isenção prevista em benefício dos agrupamentos autónomos de pessoas, é irrelevante a este respeito.

### ***Quanto à primeira e segunda questões***

56 Tendo em conta a resposta dada à terceira e quarta questões, não há que responder à primeira e segunda questões.

### **Quanto às despesas**

57 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 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nesta disposição não é aplicável às prestações de serviços fornecidas por um agrupamento autónomo de pessoas a um agrupamento de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo, na aceção do artigo 11.º desta diretiva, uma vez que nem todos os membros deste último agrupamento são membros do referido agrupamento autónomo de pessoas. A existência de disposições do direito nacional que preveem que o membro representante desse agrupamento de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo possui as características e o estatuto dos membros do agrupamento autónomo de pessoas em causa, para efeitos da aplicação da isenção prevista em benefício dos agrupamentos autónomos de pessoas, é irrelevante a este respeito.**

Assinaturas

\* Língua do processo: inglês.