

Edição provisória

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)**

22 de setembro de 2022 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 98.º – Faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida de IVA a determinadas entregas de bens e prestações de serviços – Anexo III, ponto 14 – Conceito de "direito de utilização de instalações desportivas" – Ginásios – Acompanhamento individual ou em grupo»

No processo C-330/21,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunal de Primeira Instância da Flandres Oriental, juízo de Gand, Bélgica), por Decisão de 20 de maio de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 27 de maio de 2021, no processo

**The Escape Center BVBA**

contra

**Belgische Staat,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: N. Jääskinen, presidente de secção, M. Safjan e M. Gavalec (relator), juízes,

advogado-geral: A. M. Collins,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de The Escape Center BVBA, por H. Vandenberghe, advocaat,
- em representação do Governo belga, por P. Cottin e J.-C. Halleux, bem como por C. Pochet, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo neerlandês, por K. Bulterman e A. Hanje, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo finlandês, por M. Pere, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por P. Carlin e W. Roels, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado?geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 98.º, n.º 2, lido em conjugação com o ponto 14 do anexo III 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, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade The Escape Center BVBA, que explora um ginásio, ao Belgische Staat (Estado belga) a propósito da aplicação da taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) às atividades dessa sociedade.

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

3 Nos termos do artigo 96.º da Diretiva IVA, os Estados?Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado?Membro, que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.

4 O artigo 97.º desta diretiva dispõe que a taxa normal não pode ser inferior a 15 %.

5 O artigo 98.º, n.os 1 e 2, da referida diretiva prevê:

«1. Os Estados?Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam?se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do Anexo III.

[...]»

6 O anexo III da Diretiva IVA, que inclui a lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas de IVA previstas no artigo 98.º desta, inclui, no seu ponto 14:

«[O direito de utilização de instalações desportivas.]»

### ***Direito belga***

7 O artigo 37.º, n.º 1, da Lei de 3 de julho de 1969, que cria o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, prevê que o Rei fixa as taxas deste imposto e determina a repartição dos bens e dos serviços segundo essas taxas, tendo em conta a regulamentação adotada pela União Europeia na matéria.

8 O artigo 1.º do Decreto Real n.º 20, de 20 de julho de 1970, que fixa as taxas do imposto sobre o valor acrescentado e determina a repartição dos bens e dos serviços segundo essas taxas dispõe que a taxa normal do IVA aplicável aos bens e serviços visados pelo referido código é fixada em 21 % e que, por derrogação a este princípio, o imposto é cobrado à taxa reduzida de 6 % no que respeita aos bens e serviços enumerados na tabela A do anexo desse decreto real. Este artigo prevê, todavia, que essa taxa reduzida não é aplicável quando os serviços relativos à

tabela A são acessórios de um contrato complexo que tem principalmente por objeto outros serviços.

9 Nos termos da rubrica XXVIII da tabela A do anexo do referido decreto real, está sujeita à taxa de 6 % «[a] concessão do direito de acesso a instalações culturais, desportivas e recreativas e a concessão do direito de as utilizar [...]».

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

10 The Escape Center, uma sociedade que prossegue fins lucrativos e está sujeita a IVA pela atividade de «ginásios», concede a pessoas o direito de aceder às suas instalações onde estas podem utilizar equipamentos para melhorar a sua condição física e desenvolver a musculatura. A utilização dos equipamentos desportivos é feita individualmente ou em grupo, sem acompanhamento ou com acompanhamento limitado. Também propõe um acompanhamento personalizado e cursos de grupo.

11 No contexto da sua atividade, esta sociedade sempre declarou IVA a 21 %. Todavia, tendo em conta uma jurisprudência nacional em matéria de IVA, desenvolvida num processo em que não tinha sido parte, considerou que a taxa reduzida de IVA de 6 % se aplicava à totalidade da sua atividade, em vez da taxa normal de IVA de 21 %.

12 Por conseguinte, The Escape Center pediu o reembolso da diferença de 15 % de IVA no período compreendido entre 2015 e o primeiro trimestre do ano de 2018, inclusive, a saber, 48 622,64 euros. A administração fiscal, não partilhando deste ponto de vista, enviou, em 25 de março de 2019, um aviso de regularização que esta sociedade contestou perante o órgão jurisdicional de reenvio, o Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunal de Primeira Instância da Flandres Oriental, juízo de Gand, Bélgica).

13 Esse órgão jurisdicional salienta que a prática da administração fiscal belga não é uniforme no que respeita à taxa de IVA a aplicar à atividade dos operadores que exploram ginásios. Com efeito, alguns inspetores consideram que há que aplicar a taxa normal de 21 % ao conjunto destas atividades, enquanto outros aceitam a aplicação da taxa reduzida de 6 % ou de uma taxa de IVA ponderada, baseando-se numa repartição das diferentes atividades sujeitas, respetivamente, a estas duas taxas.

14 Além disso, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a administração fiscal dos Países Baixos admite, por seu turno, que os serviços, como o facto de dar cursos, instruções ou assegurar um acompanhamento são abrangidos pelo conceito de «dar ocasião para desporto», sujeito a uma taxa reduzida de IVA. Do mesmo modo, esse órgão jurisdicional indica estar inclinado a decidir, com base na leitura da jurisprudência desenvolvida pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 10 de novembro de 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855), que o direito de utilização de instalações desportivas está abrangido pela taxa reduzida de IVA, mesmo quando o acompanhamento individual ou em grupo completa o serviço.

15 Nestas condições, o Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen Afdeling Gent (Tribunal de Primeira Instância da Flandres Oriental, juízo de Gand), considerando que a solução do litígio que lhe foi submetido necessita da interpretação das disposições da Diretiva IVA, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva [IVA], lido em conjugação com o anexo III, ponto 14, da mesma diretiva, ser interpretado no sentido de que a utilização de instalações desportivas só está abrangida pela taxa reduzida de IVA se não for prestado acompanhamento individual ou em grupo?»

### **Quanto à questão prejudicial**

16 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o ponto 14 do anexo III desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços que consiste em conceder o direito de utilização das instalações desportivas de um ginásio e em fornecer um acompanhamento individual ou em grupo pode ser sujeita a uma taxa reduzida de IVA.

17 Por força do artigo 96.º da Diretiva IVA, cada Estado-Membro aplica a mesma taxa normal de IVA às entregas de bens e às prestações de serviços.

18 Em derrogação a este princípio, o artigo 98.º, n.º 1, desta diretiva reconhece aos Estados-Membros a possibilidade de aplicarem uma ou duas taxas reduzidas de IVA. Nos termos do artigo 98.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da referida diretiva, as taxas reduzidas de IVA aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III da mesma diretiva.

19 O ponto 14 do anexo III da diretiva IVA autoriza os Estados-Membros a aplicar uma taxa reduzida de IVA à «utilização de instalações desportivas».

20 A Diretiva IVA não contém uma definição do conceito de «utilização de instalações desportivas» e o Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de execução da Diretiva 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1), não prevê uma definição deste conceito. Por outro lado, nem a Diretiva IVA nem o Regulamento de Execução n.º 282/2011 comportam uma remissão para o direito dos Estados-Membros a este respeito, pelo que o referido conceito deve ser interpretado de maneira autónoma e uniforme (v., neste sentido, Acórdão de 29 de outubro de 2015, Sudaş, C-174/14, EU:C:2015:733, n.os 53 e 54).

21 Ora, o Tribunal de Justiça já interpretou o conceito de «[direito de] utilização de instalações desportivas», que figura no ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA, no sentido de que visa o direito de utilizar instalações destinadas à prática do desporto e da educação física, bem como a sua utilização para esse fim (Acórdão de 10 de novembro de 2016, Baştová, C-432/15, EU:C:2016:855, n.º 65).

22 Logo, o ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA pode abranger as prestações de serviços ligadas à utilização das instalações necessárias à prática de desportos e da educação física (ver, neste sentido, Acórdão de 10 de novembro de 2016, Baştová, C-432/15, EU:C:2016:855, n.º 66).

23 Como sublinha a Comissão, esta constatação é conforme à escolha do legislador da União de encorajar o exercício efetivo do desporto e da educação física, em vez de incidir no exercício de um direito de acesso às instalações desportivas. Com efeito, a finalidade deste anexo III é tornar menos onerosas, e portanto mais acessíveis ao consumidor final, que suporta definitivamente o IVA, determinadas prestações de serviços consideradas particularmente necessárias (ver, neste sentido, Acórdão de 22 de abril de 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach, C-703/19, EU:C:2021:314, n.º 37 e jurisprudência referida) e, nesse contexto, o seu ponto 14 destina-se a promover a prática de atividades desportivas e a torná-las

acessíveis aos particulares (ver, neste sentido, Acórdão de 10 novembro de 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, n.º 64).

24 Embora seja indubitável que o acesso a um ginásio que dá direito à utilização das instalações desportivas, tal como o acompanhamento dos novos clientes visando a utilização responsável dos equipamentos desse ginásio, está abrangido pelo ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA, importa salientar que The Escape Center propõe, além desse acesso e desse direito de utilização, acompanhamentos personalizados e cursos coletivos. Por conseguinte, há que verificar se todas as prestações propostas por esta sociedade podem estar abrangidas pelo ponto 14 do anexo III desta diretiva, na medida em que constituem uma prestação única.

25 A este respeito, importa recordar que existe uma «prestação única» quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, considerado como consumidor médio, estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria carácter artificial (Acórdãos de 27 de outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649 n.º 22, bem como de 17 de dezembro de 2020, Franck, C?801/19, EU:C:2020:1049 n.º 25).

26 Tal acontece igualmente quando um ou mais elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados uma prestação ou prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal. Em especial, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si mesma, mas o meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (Acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, n.º 52, e de 19 de dezembro de 2018, Mailat, C?17/18, EU:C:2018:1038, n.º 34).

27 A este respeito, não é relevante o facto de que, noutras circunstâncias, os elementos que integram tal operação possam ser fornecidos isoladamente e sejam considerados, em virtude do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo da Diretiva IVA, distintos e independentes (ver, neste sentido, Despacho de 19 de janeiro de 2012, Purple Parking e Airparks Services, C?117/11, não publicado, EU:C:2012:29, n.º 31).

28 Para apreciar se o acompanhamento personalizado e os cursos coletivos, aos quais o acesso ao ginásio dá igualmente direito, constituem prestações acessórias da concessão desse acesso ou da utilização das instalações desportivas desse ginásio, o órgão jurisdicional de reenvio deve procurar os elementos característicos da operação em causa, tendo em conta todas as circunstâncias em que esta se desenrola (Despacho de 19 de janeiro de 2012, Purple Parking e Airparks Services, C?117/11, não publicado, EU:C:2012:29, n.º 30 e jurisprudência referida).

29 Embora caiba ao órgão jurisdicional de reenvio realizar tais apreciações, incumbe ao Tribunal de Justiça fornecer-lhe todos os elementos de interpretação do direito da União que lhe possam ser úteis (ver, neste sentido, Acórdãos de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, n.º 31 e jurisprudência referida, bem como de 8 de dezembro de 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, n.º 30).

30 Neste caso, é importante notar que o Tribunal de Justiça já decidiu que as prestações ligadas à prática do desporto e da educação física devem, na medida do possível, ser consideradas como um todo (ver, por analogia, Acórdão de 22 de janeiro de 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C?55/14, EU:C:2015:29, n.º 25 e jurisprudência referida).

31 A este respeito, à semelhança do Governo neerlandês, importa referir que certas atividades

físicas praticadas em ginásios carecem forçosamente de um enquadramento que torne possível a sua prática ou só podem ser praticadas no contexto de um curso coletivo. Por conseguinte, o acesso a um ginásio que oferece a prática de tais atividades físicas, o enquadramento individual e os cursos coletivos a que esse acesso dá direito, surgem como elementos conexos que formam, em princípio, uma única prestação. Em contrapartida, como sublinha o Governo finlandês, não será esse o caso quando o acompanhamento personalizado ou o curso coletivo, que decorrem num ginásio, visam não o enquadramento ou o acompanhamento habitual de certas atividades físicas, mas essencialmente o ensino ou o treino de uma disciplina desportiva.

32 Por outro lado, na medida em que as fórmulas propostas aos clientes dão acesso tanto às instalações do ginásio em que o desporto e a educação física podem ser praticados como aos cursos coletivos, sem qualquer distinção em função do tipo de instalação efetivamente utilizada e da eventual participação nos cursos coletivos, esta circunstância constitui um indício importante da existência de uma prestação única. Neste contexto, a tomada em conta da intenção de cada visitante quanto à utilização das infraestruturas postas à disposição ou à participação nos cursos coletivos oferecidos pelo operador seria contrária aos objetivos do sistema do IVA de garantir a segurança jurídica e a aplicação correta e simples da taxa reduzida de IVA no que respeita à utilização das instalações desportivas. A este respeito, há que recordar que, para facilitar os atos inerentes à aplicação do IVA, há que tomar em consideração, salvo em casos excecionais, a natureza objetiva da operação em causa (ver, neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, n.os 32 e 36, bem como jurisprudência referida).

33 Assim, sob reserva da apreciação final pelo órgão jurisdicional de reenvio, parece resultar dos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe, tal como foram apresentados no pedido de decisão prejudicial, que o acompanhamento personalizado e os cursos coletivos a que o acesso ao ginásio explorado pela The Escape Center dá direito são acessórios do direito de utilização das instalações deste ginásio ou da utilização efetiva destas últimas.

34 Além disso, quando um Estado-Membro decide fazer uso da possibilidade que lhe confere o artigo 98.º, n.os 1 e 2, da Diretiva IVA, de aplicar uma taxa reduzida de IVA a uma categoria de prestações constante do anexo III desta diretiva, tem a possibilidade de limitar a aplicação dessa taxa reduzida de IVA a elementos concretos e específicos dessa categoria, desde que respeite o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (ver, neste sentido, Acórdãos de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C-94/09, EU:C:2010:253, n.º 28, bem como de 9 de setembro de 2021, Phantasialand, C-406/20, EU:C:2021:720, n.º 25 e jurisprudência referida).

35 Ora, o Governo belga indica que, através do artigo 1.º do Decreto real n.º 20, de 20 de julho de 1970, e da rubrica XXVIII da tabela A do anexo deste decreto real, o legislador belga introduziu essa limitação a fim de prever a aplicação da taxa reduzida de IVA apenas para a concessão do direito de acesso a instalações desportivas e de as utilizar, com exclusão de qualquer acompanhamento, personalizado ou não, e de qualquer enquadramento sob a forma de curso. Por conseguinte, como precisa o comentário administrativo especial relativo à exploração de um «centro de fitness», adotado em 24 de julho de 1984, em caso de fornecimento, pelo operador de um ginásio, de um ensino às pessoas que aí praticam as diferentes atividades, os serviços desse operador estão sujeitos à taxa normal de IVA.

36 Segundo este governo, essa aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA preenche a dupla condição estabelecida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, recordada no n.º 34 do presente acórdão, segundo a qual a regulamentação nacional, por um lado, só deve isolar, para efeitos da aplicação da taxa reduzida, aspetos concretos e específicos da categoria de prestações em causa e, por outro, deve respeitar o princípio da neutralidade fiscal (Acórdãos de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C-94/09, EU:C:2010:253, n.º 30, bem como de 27 de fevereiro de 2014, Pro

37 Embora caiba ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no presente processo, se trata de uma aplicação seletiva da taxa reduzida de IVA, resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que não parece ser esse o caso.

38 Com efeito, por um lado, as disposições do referido decreto real, evocadas pelo Governo belga, não parecem determinar mais precisamente, entre as prestações de serviços incluídas na categoria que figura no ponto 14 do anexo III da Diretiva IVA, aquelas a que se aplica a taxa reduzida de IVA. Retomando estas disposições, no essencial, o conteúdo do referido ponto 14 do anexo III, não se afigura que possam ser consideradas como limitando a aplicação da taxa reduzida de IVA a aspetos concretos e específicos da categoria de prestações em causa.

39 Por outro lado, no que diz respeito ao comentário administrativo especial sobre a exploração de um «centro de fitness», adotado em 24 de julho de 1984, é de notar que esse comentário parece refletir apenas uma prática administrativa, uma vez que o Governo belga não argumentou que com ele implementou uma aplicação seletiva da taxa reduzida do IVA. Além disso, no seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio não faz referência a este comentário administrativo nem expõe uma prática administrativa fiscal divergente quanto à taxa do IVA a aplicar à atividade dos operadores que gerem ginásios.

40 Incumbe, em definitivo, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar a natureza e o alcance do referido decreto real e do referido comentário no direito nacional.

41 Tendo em conta o que precede, há que responder à questão submetida que o artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva IVA, lido em conjugação com o ponto 14 do anexo III desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que uma prestação de serviços que consiste em conceder o direito de utilização das instalações desportivas de um ginásio e em fornecer um acompanhamento individual ou em grupo pode ser sujeita a uma taxa reduzida de IVA, quando esse acompanhamento esteja ligado à utilização dessas instalações e seja necessário para a prática do desporto e da educação física ou quando esse acompanhamento seja acessório do direito de utilização das referidas instalações ou da sua utilização efetiva.

### **Quanto às despesas**

42 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 (Oitava Secção) declara:

**O artigo 98.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lido em conjugação com o ponto 14 do anexo III desta diretiva,**

**deve ser interpretado no sentido de que:**

**uma prestação de serviços que consiste em conceder o direito de utilização das instalações desportivas de um ginásio e em fornecer um acompanhamento individual ou em grupo pode ser sujeita a uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado, quando esse acompanhamento esteja ligado à utilização dessas instalações e seja necessário para a prática do desporto e da educação física ou quando esse acompanhamento seja acessório do direito de utilização das referidas instalações ou da**

**sua utilização efetiva.**

Assinaturas

\* Língua do processo: neerlandês.