

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

4 de maio de 2017 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Isenções – Prestações, a título oneroso, de serviços de restauração e de entretenimento, por um estabelecimento de ensino a favor de um público restrito»

No processo C-699/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível), Reino Unido], por decisão de 2 de dezembro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 24 de dezembro de 2015, no processo

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

contra

Brockenhurst College,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, E. Regan (relator), A. Arabadjiev, C. G. Fernlund e S. Rodin, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: X. Lopez Bancalari, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 10 de novembro de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Brockenhurst College, por L. Poots, barrister, mandatada por R. J. Finlayson, solicitor,
- em representação do Governo do Reino Unido, inicialmente por V. Kaye, e em seguida por S. Brandon, na qualidade de agentes, assistidos por M. Jones, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea

i), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «Diretiva 2006/112»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe os Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (administração tributária e aduaneira do Reino Unido, a seguir «administração tributária») ao Brockenhurst College (a seguir «College») a propósito da isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que incide sobre os serviços de restauração e entretenimento prestados pelo segundo.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 sujeita a IVA «as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O Título IX da Diretiva 2006/112 tem por epígrafe «Isenções». Este título contém, nomeadamente, um Capítulo 1, sob a epígrafe «Disposições gerais», do qual consta o artigo 131.º dessa diretiva, e um Capítulo 2, sob a epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», que agrupa os artigos 132.º a 134.º da referida diretiva.

5 O artigo 131.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«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.»

6 O artigo 132.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

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.

[...]»

7 O artigo 133.º desta diretiva prevê:

«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:

a) Os organismos em causa não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro, não devendo os eventuais lucros ser em caso algum distribuídos, mas sim afetados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;

b) Esses organismos devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não tenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse direto ou

indireto nos resultados da exploração;

c) Esses organismos devem praticar preços homologados pelas autoridades públicas ou que não excedam tais preços ou, no que diz respeito às atividades não suscetíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao IVA;

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

[...]»

8 Nos termos do artigo 134.º da referida diretiva:

«As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:

a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;

b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.»

Direito do Reino Unido

9 As isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 foram transpostas para o direito do Reino Unido no artigo 31.º da Value Added Tax Act 1994 (Lei de 1994 do imposto sobre o valor acrescentado), que prevê que uma prestação de serviços está isenta se corresponder à descrição constante do anexo 9 dessa lei.

10 O anexo 9, grupo 6, parte II; pontos 1 e 4, dessa lei, prevê que estão isentas:

«1. A prestação, por um organismo elegível, de:

(a) Educação;

[...]

(c) Formação profissional.

[...]

4. Qualquer entrega de bens ou prestação de serviços (exceto serviços relativos a exames), estreitamente relacionada com uma entrega ou prestação abrangida pelo ponto 1 (entrega ou prestação principal), que seja efetuada pelo ou se destine ao organismo elegível que efetua a entrega ou a prestação principal, desde que:

(a) os bens ou serviços devam ser diretamente utilizados pelo aluno, estudante ou formando (consoante os casos) a que se destina a entrega ou prestação principal; e

(b) essa entrega de bens ou prestação de serviços seja efetuada por outro organismo elegível, quando o destinatário da mesma é o organismo elegível que efetua a entrega ou prestação principal.»

11 A nota 1 desse grupo 6 define o conceito de «organismo elegível».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 O College é um estabelecimento de ensino superior que oferece formações nas áreas da restauração, da hotelaria e das artes performativas.

13 Para permitir aos estudantes matriculados nesses cursos adquirir competências num contexto prático, o College gere, por intermédio dos estudantes e sob a supervisão dos respetivos mentores, um restaurante e organiza espetáculos destinados a um público externo ao estabelecimento. Quer o restaurante, quer os espetáculos são abertos a um público restrito, composto por pessoas que podem estar interessadas nos eventos organizados pelo College e são elencadas numa base de dados, para serem mantidas ao corrente desses eventos através de um boletim regular. Estas pessoas são informadas de que os referidos eventos são oferecidos no contexto da formação dos estudantes, a um preço reduzido que, no caso das refeições, ascende a cerca de 80% do preço real da prestação. Caso o número de reservas no restaurante não alcance um mínimo de 30 lugares, o serviço de refeição é cancelado.

14 Resulta dos autos submetidos ao Tribunal que os rendimentos adicionais que o College auferir desses serviços, prestados em concorrência direta com empresas comerciais, não constitui o objetivo principal das referidas prestações.

15 O órgão jurisdicional de reenvio indica que a formação prática foi concebida como parte dos cursos e é conhecida dos estudantes no momento em que se matriculam nos vários cursos.

16 O College entregou, durante o período em causa, o IVA cobrado à taxa normal sobre o preço faturado pelas refeições fornecidas e pelos serviços de entretenimento prestados.

17 Contudo, o College considerou que esses fornecimentos e essas prestações de serviços deviam estar isentos enquanto serviços «estritamente relacionados» com o ensino, em consonância com o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112. Como o seu pedido de reembolso foi indeferido pela administração tributária, o College propôs uma ação no First tier Tribunal (Tax Chambers) [tribunal de primeira instância (juízo tributário), Reino Unido].

18 Por decisão de 5 de novembro de 2012, este tribunal de primeira instância decidiu que essas prestações de serviços estavam isentas de IVA, uma vez que estão estritamente relacionadas com o ensino. Esta decisão foi confirmada, em sede de recurso, pelo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [tribunal de segunda instância (secção tributária e de equidade)], por acórdão de 30 de junho de 2014.

19 A administração tributária interpôs recurso deste acórdão no órgão jurisdicional de reenvio, que entende que o desfecho do processo nele pendente depende da interpretação da Diretiva 2006/112.

20 Nestas condições, a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [tribunal de recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível)] decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) No que respeita ao artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva [2006/112], a prestação a título oneroso de serviços de restauração e de entretenimento por um estabelecimento de ensino a membros do público (que não são os destinatários da prestação principal de ensino) está “estritamente relacionada” com o ensino nos casos em que essas prestações são efetuadas pelos estudantes (que são os destinatários do serviço principal de ensino) no âmbito da sua

formação e como parte integrante dessa formação?

2) Para determinar se as prestações de serviços de restauração e de entretenimento estão abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea i) [da Diretiva 2006/112], dado serem consideradas serviços “estritamente relacionados” [com o] ensino:

a) é relevante o facto de os alunos beneficiarem do envolvimento na preparação dos serviços em questão[,] e não do objeto desses serviços?

b) é relevante o facto de esses serviços não serem recebidos nem consumidos direta ou indiretamente pelos estudantes, mas sim pelos membros do público que pagam por esses serviços um determinado preço e que não são os destinatários da prestação principal de ensino?

c) é relevante o facto de, do ponto de vista dos destinatários típicos dos serviços em questão (ou seja, os membros do público que pagam por eles), esses serviços não constituírem um meio de beneficiar, nas melhores condições, de qualquer outro serviço, mas sim um fim em si mesmo?

d) é relevante o facto de, do ponto de vista dos estudantes, os serviços em questão não serem um fim em si mesmo, mas [...] a participação na preparação desses serviços constitu[i] um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal, ou seja, o ensino?

e) em que medida deve ser tomado em consideração o princípio da neutralidade fiscal?»

Quanto às questões prejudiciais

21 Com as suas questões, que importa apreciar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que podem ser qualificadas de prestações «estritamente relacionadas» com a ministração de ensino, e logo estão isentas de IVA, atividades exercidas em circunstâncias como as em causa no processo principal, que consistem na prestação, por estudantes de um estabelecimento de ensino superior, no contexto da respetiva formação e a título oneroso, de serviços de restauração e de entretenimento a terceiros.

22 O artigo 132.º da Diretiva 2006/112 prevê determinadas isenções que, como indica a epígrafe do capítulo a que esse artigo pertence, têm o objetivo de favorecer certas atividades de interesse geral. Todavia, estas isenções não dizem respeito a todas as atividades de interesse geral, mas sim e unicamente às que nele estão enumeradas e descritas de forma muito detalhada nesse artigo (acórdão de 25 de fevereiro de 2016, Comissão/Países Baixos, C-22/15, não publicado, EU:C:2016, n.º 19, e jurisprudência publicada).

23 Os termos empregues para designar as referidas isenções são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral, resultante do artigo 2.º da Diretiva 2006/112, segundo o qual o IVA incide sobre cada prestação efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Contudo, essa regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (acórdão de 25 de fevereiro de 2016, Comissão/Países Baixos, C-22/15, não publicado, EU:C:2016:118, n.º 20, e jurisprudência referida).

24 O artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112 não contém nenhuma definição do conceito de «operações estritamente relacionadas», dele constante. No entanto, resulta dos próprios termos dessa disposição que a mesma é aplicável às prestações de serviços e entregas de bens que têm uma relação estreita com «a educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional». Por conseguinte, as prestações

de serviços e as entregas de bens só podem ser consideradas «estritamente relacionadas» com o ensino quando são efetivamente fornecidas enquanto prestações acessórias do ensino, que constitui a prestação principal (v., nesse sentido, acórdãos de 14 de junho de 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, n.os 27 e 28 e jurisprudência referida, e de 25 de março de 2010, Comissão/Países Baixos, C?79/09, não publicado, EU:C:2010:171, n.º 50).

25 De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (acórdão de 25 de março de 2010, Comissão/Países Baixos, C?79/09, não publicado, EU:C:2010:171, n.º 51 e jurisprudência referida).

26 Neste aspeto, a aplicação da isenção a operações «estritamente relacionadas» com o ensino está sujeita, em todo o caso, a três condições, parcialmente elencadas nos artigos 132.º e 134.º da Diretiva 2006/112, a saber: em primeiro lugar, quer essa prestação principal, quer a prestação de serviços estritamente relacionados com aquela devem ser efetuadas por organismos referidos no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), dessa diretiva, em segundo lugar, essas prestações de serviços devem ser indispensáveis à realização das operações isentas, e, em terceiro lugar, as referidas prestações de serviços não se devem destinar, essencialmente, a obter, para esses organismos, receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas a IVA (v., nesse sentido, acórdão de 14 de junho de 2007, Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, n.os 34, 38 e 42, e de 25 de março de 2010, Comissão/Países Baixos, C?79/09, não publicado, EU:C:2010:171, n.º 61).

27 No tocante ao processo principal, e quanto à primeira destas condições, é pacífico que o College é um estabelecimento de direito público, com um projeto educativo, elegível para a isenção com fundamento no artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112.

28 Quanto à segunda condição, decorre do n.º 39 do acórdão de 14 de junho de 2007, Horizon College (C?434/05, EU:C:2007:343), que, para serem qualificadas de prestações de serviços indispensáveis à realização dessas operações isentas, essas prestações devem ser de uma natureza ou de uma qualidade tais que, sem o recurso às mesmas, não é possível assegurar que o ensino ministrado pelo organismo abrangido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112, e consequentemente de que os respetivos estudantes beneficiam, tem um valor equivalente.

29 No caso vertente, resulta da decisão de reenvio que o ensino prático é concebido como parte integrante do curso dos estudantes e que, se aquele não for proposto, os estudantes não beneficiam em pleno da sua formação.

30 Com efeito, é esclarecido, nesse sentido, que as funções de restauração são inteiramente assumidas pelos estudantes do College, sob a supervisão dos respetivos mentores, e que o objetivo prosseguido pela gestão do restaurante?escola do College é permitir aos estudantes matriculados nos cursos de restauração e de hotelaria adquirir competências num contexto prático.

31 O mesmo vale para os cursos de artes performativas. O College organiza concertos e espetáculos por intermédio dos seus estudantes matriculados nos referidos cursos, para que estes ganhem experiência prática.

32 Ora, não se pode deixar de observar que, sem essas vertentes práticas, o ensino ministrado pelo College nas áreas da restauração, da hotelaria e do espetáculo não teria valor

equivalente.

33 Esta observação é corroborada pelas circunstâncias de o Reino Unido ter afirmado que o restaurante/escola do College equivale, para os estudantes, a uma sala de aulas e de a Comissão Europeia sublinhar que os estudantes tiram proveito da experiência adquirida por meio da preparação das refeições e do serviço de mesa numa situação real, o que constitui uma parte significativa da sua formação.

34 Nestas circunstâncias, verifica-se que as prestações de serviços de restauração e de entretenimento em casa no processo principal devem ser consideradas indispensáveis para assegurar a qualidade da prestação principal do ensino ministrado pelo College.

35 Quanto à terceira condição, recorde-se que a mesma é uma expressão específica do princípio da neutralidade fiscal, que se opõe, nomeadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., nesse sentido, acórdão de 14 de junho de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, n.º 43 e jurisprudência referida).

36 É pacífico, no processo principal, antes de mais, que as prestações de serviços de restauração e de divertimento oferecidas pelo College são acessíveis unicamente às pessoas previamente inscritas numa lista de difusão mantida por esse estabelecimento. Em particular, o órgão jurisdicional esclareceu que, para os espetáculos, o público é geralmente constituído pelos amigos e pela família dos estudantes do College, e por pessoas previamente inscritas na base de dados desse estabelecimento.

37 Em seguida, o restaurante/escola do College só é acessível mediante reserva e desde que tenha a lotação completa, sendo necessário um mínimo de trinta refeições para os estudantes possam tirar o máximo proveito das respetivas prestações. Assim, ao contrário de um restaurante comercial, em que as reservas são, em princípio, respeitadas incondicionalmente, as refeições são canceladas se o limite necessário não for alcançado.

38 Por último, resulta dos elementos facultados pelo órgão jurisdicional de reenvio que os serviços de restauração, os concertos e os espetáculos são inteiramente prestados, organizados e proporcionados por estudantes em formação, situação que se distingue fundamentalmente da dos estudantes que fazem um estágio numa entidade comercial, em que integram uma equipa profissional que presta esses serviços, em condições concorrenciais que prevalecem nos mercados respetivos.

39 Verifica-se, assim, que as prestações oferecidas pelo College a um número restrito de terceiros, no contexto dos cursos que ministra aos seus estudantes, se distinguem substancialmente das que uma sala de espetáculos ou um restaurante comercial propõe habitualmente e que essas prestações se destinam a um público distinto, porquanto não respondem às mesmas necessidades do consumidor.

40 Ademais, é pacífico que as tarifas fixadas pelo College apenas cobrem 80% do custo da refeição. Assim, não se afigura que os serviços em causa no processo principal se destinem a proporcionar receitas suplementares ao College, mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com empresas comerciais sujeitas a IVA, como os restaurantes ou as salas de espetáculos.

41 Por conseguinte, as prestações oferecidas pelo College a um número restrito de terceiros não se mostram comparáveis às oferecidas por restaurantes e salas de espetáculos comerciais e a isenção de IVA das prestações oferecidas por esse estabelecimento não culmina numa

diferença de tratamento fiscal.

42 Por último, importa recordar que cabe ao tribunal nacional verificar, a partir das indicações dadas pelo Tribunal de Justiça, que essas condições são efetivamente cumpridas, face às circunstâncias de facto específicas do processo nele pendente.

43 Face a todas as considerações expendidas *supra*, há que responder às questões submetidas que o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que podem ser qualificadas de prestações «estritamente relacionadas» com a ministração de ensino, e logo estão isentas de IVA, atividades exercidas em circunstâncias como as em causa no processo principal, que consistem na prestação, por estudantes de um estabelecimento de ensino superior, no contexto da respetiva formação e a título oneroso, de serviços de restauração e de entretenimento a terceiros, quando esses serviços são indispensáveis à formação daqueles e não se destinam a proporcionar receitas suplementares a esse estabelecimento, mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as de empresas comerciais sujeitas a IVA, o que cabe ao tribunal nacional verificar.

Quanto às despesas

44 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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112/CE 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 podem ser qualificadas de prestações «estritamente relacionadas» com a ministração de ensino, e logo estão isentas de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), atividades exercidas em circunstâncias como as em causa no processo principal, que consistem na prestação, por estudantes de um estabelecimento de ensino superior, no contexto da respetiva formação e a título oneroso, de serviços de restauração e de entretenimento a terceiros, quando esses serviços são indispensáveis à formação daqueles e não se destinam a proporcionar receitas suplementares a esse estabelecimento, mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as de empresas comerciais sujeitas a IVA, o que cabe ao tribunal nacional verificar.

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.