

|

## 61996C0124

Conclusões do advogado-geral La Pergola apresentadas em 3 de Fevereiro de 1998. - Comissão das Comunidades Europeias contra Reino de Espanha. - Incumprimento de Estado - Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho - Isenção de certas prestações de serviços que têm uma ligação estreita com a prática do desporto ou da educação física - Restrições não justificadas. - Processo C-124/96.

*Colectânea da Jurisprudência 1998 página I-02501*

### Conclusões do Advogado-Geral

*1 Através da presente acção, a Comissão pede ao Tribunal de Justiça que declare que o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem nos termos da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (1) (a seguir «directiva»). Mais precisamente, a instituição demandante conclui que o regime de isenções previstas pela legislação espanhola relativamente à actividade desportiva praticada em instalações de pessoas privadas é contrária ao disposto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da referida directiva.*

*2 Antes de proceder à apreciação das críticas invocadas pela Comissão, recorda-se brevemente o contexto normativo comunitário e o nacional.*

*O artigo 13.º, A, da directiva dispõe que certas actividades de interesse geral estão isentas de imposto. Em particular, no que aqui nos interessa, está em questão o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), que prevê uma isenção a favor de «certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que praticam o desporto ou a educação física».*

*O artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), prevê seguidamente que:*

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

*- os organismos em questão não devem ter como objectivo a obtenção sistemática de lucro; os eventuais lucros não devem em caso algum ser distribuídos, devendo antes ser destinados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas;*

- devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não detenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;

- devem praticar preços homologados pela administração pública, ou que não excedam os preços homologados, ou, no que diz respeito às actividades não susceptíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para actividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado;

- as isenções não devem ser susceptíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.»

A regulamentação espanhola nesta matéria é constituída actualmente pelo artigo 20.º da Lei n.º 37, de 28 de Dezembro de 1992, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 13.º da Lei n.º 42, de 30 de Dezembro de 1994. A disposição pertinente da referida lei é o artigo 20.º, n.º 1, ponto 13, que está redigido da seguinte forma:

«1. São isentas do imposto as seguintes operações:

...

13. Os serviços fornecidos às pessoas singulares que pratiquem o desporto ou a educação física, qualquer que seja a pessoa ou o organismo prestador, desde que os referidos serviços estejam directamente ligados à prática do desporto ou da educação física e sejam fornecidos pelas pessoas ou os organismos seguintes:

a) organismos de direito público;

b) federações desportivas;

c) Comité Olímpico espanhol;

d) organismos ou estabelecimentos desportivos privados de carácter social cujas quotas de admissão ou quotas periódicas não ultrapassem os montantes a seguir indicados:

- quota de entrada ou de admissão: 265 000 PTA; - quotas periódicas: 4 000 PTA por mês» (2).

Essencialmente, por conseguinte, o legislador espanhol, no que respeita às prestações de serviços conexos com a prática do desporto ou da educação física, concede uma isenção fiscal incondicional às prestações feitas por organismos de direito público, federações desportivas, ou pelo Comité Olímpico espanhol. Pelo contrário, no que se refere às prestações feitas por organismos desportivos privados de carácter social, a concessão da isenção fica condicionada à exigência de que tais organismos exijam quotas associativas de entrada, ou quotas periódicas, de importância inferior à indicada na referida disposição.

3 Considerando que esta última previsão legislativa era contrária ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da directiva, a Comissão instaurou contra o Reino de Espanha o procedimento pré-contencioso previsto no artigo 169.º do Tratado. No decurso desse procedimento, o Estado-Membro acusado contestou a apreciação da instituição demandante e argumentou que a sua legislação não colidia de modo algum com o disposto na referida directiva.

A Comissão intentou, por conseguinte, a presente acção pedindo ao Tribunal que declarasse o incumprimento do Estado acusado. Mais precisamente, os pedidos apresentados pela instituição demandante são formulados da forma seguinte:

«1) declarar que, ao determinar que a isenção de IVA para as prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física só é aplicável a entidades privadas que cobrem quotas que não ultrapassem determinada quantia, o Reino de Espanha violou o disposto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva IVA (77/388/CEE);

2) condenar o Reino de Espanha nas despesas».

O Reino de Espanha pede que a acção seja julgada improcedente e que a instituição demandante seja condenada nas despesas. O Reino Unido constituiu-se interveniente em apoio das conclusões do Estado-Membro demandado.

4 A Comissão afirma que a legislação nacional criticada introduz um critério para a concessão da isenção a favor dos organismos privados de carácter social não previsto pela directiva, e, por conseguinte, contrário a ela. A esse respeito, recorda a jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual o artigo 13.º, A, n.º 1, prevê uma obrigação clara, precisa e incondicionada, para os Estados-Membros, de isentarem as actividades referidas na mesma disposição (3). Essa obrigação, nesta perspectiva, não pode ser acompanhada de posteriores condições não referidas pela directiva. Além disso, a previsão normativa nacional controvertida não pode ser justificada partindo-se do princípio que o limite da importância da quota associativa, que constitui um obstáculo à concessão da isenção, é abrangido pelos «preços homologados pela administração pública», na acepção do terceiro travessão do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a). Neste caso, com efeito, o legislador espanhol introduziu simplesmente uma presunção *juris et de jure* quanto à natureza não lucrativa dos organismos desportivos; os que exigem quotas de entrada inferiores ao limite fixado pela legislação em questão presumem-se organismos que desenvolvem a actividade própria sem finalidade lucrativa; os outros, pelo contrário, são considerados como organismos que prestam serviços tendo como objectivo o lucro, e são, por conseguinte, excluídos do benefício da isenção.

O governo demandado, todavia, argumenta que a aplicação do regime de isenções previstas pela directiva exige necessariamente medidas nacionais de execução, para cuja adopção os Estados-Membros estão investidos de um amplo poder discricionário. Ora, no caso vertente, a legislação controvertida resulta do legítimo exercício dessa margem de discricionariedade que o legislador espanhol utilizou precisamente para alcançar o resultado pretendido pela directiva. O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), com efeito, dispõe que se conceda uma isenção fiscal a favor das prestações de carácter desportivo fornecidas por organismos sem fins lucrativos, e a previsão normativa segundo a qual são excluídos do benefício da isenção os organismos que exijam quotas de participação superiores a uma determinada importância está precisamente destinada a verificar se esses organismos prosseguem ou não um fim lucrativo. Além disso, ainda segundo o Governo espanhol, o artigo 13.º, A, n.º 2, prevê a possibilidade de os Estados-Membros subordinarem a isenção ao cumprimento de algumas condições, entre as quais a de que o organismo fornecedor de serviços pratique «preços homologados pela administração pública». Neste caso, a fixação de um limite máximo da importância das quotas associativas é abrangido, precisamente, pela noção de preço homologado pela administração pública e é, assim, justificado na acepção da disposição acima referida. O Estado-Membro demandado contesta, por conseguinte, a posição da Comissão quanto à exigência de se conceder a isenção segundo um critério casuístico, em vez de o fazer - como é o caso da norma controvertida - por força de uma previsão geral da lei: com efeito, se é verdade que o artigo 13.º, A, n.º 2, dispõe que essa isenção deve ser concedida «caso a caso», a interpretação da Comissão conduziria à necessidade de conceder o benefício em questão apreciando pontualmente a posição de cada um dos operadores privados, o que seria

*praticamente irrealizável. Daí decorre a necessidade de prever um critério de ordem genérica.*

*5 Afirmo desde já que as críticas invocadas pela Comissão devem, na minha opinião, ser acolhidas. A instituição demandante conclui correctamente que os Estados-Membros são obrigados a conceder a isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1. Como o Tribunal de Justiça afirmou noutra ocasião (4), trata-se, efectivamente, de isenções obrigatórias e os Estados-Membros não gozam de qualquer margem de discricionariedade quanto à sua concessão. O poder discricionário respeita, se necessário, à definição das condições destinadas a assegurar, como dispõe o próprio artigo 13.º, A, n.º 1, «a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas» e a «evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso». Em qualquer caso, esse poder discricionário deve ser exercido de forma a assegurar o resultado pretendido pela norma que é o de garantir ao contribuinte que a isso tem direito a concessão do benefício fiscal previsto. Ora, a isenção de que trata o caso vertente respeita a «prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que praticam o desporto ou a educação física» [artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m)] (5). É necessário, por conseguinte, que os serviços em questão gozem, de qualquer forma, da isenção prevista. E é precisamente sob esse ponto de vista que a legislação espanhola não é conforme com a norma em questão. O Governo espanhol observou, com efeito, que a legislação nacional controvertida se destina precisamente a assegurar que os serviços conexos com a prática do desporto fornecidos por organismos que agem sem finalidade lucrativa sejam exonerados do imposto. Todavia, é possível observar que a disposição normativa nacional impugnada na presente acção é manifestamente inadequada para atingir esse resultado. Essa disposição prevê que a isenção será concedida apenas aos organismos que exijam quotas de admissão ou quotas periódicas (designadamente mensais), inferiores a uma determinada importância, sem todavia diversificar essa importância segundo o tipo de actividade desportiva, as instalações necessárias para o respectivo exercício, o lugar em que se situam as próprias instalações ou, finalmente, o número de aderentes ou inscritos no organismo em questão. Noutros termos, o critério escolhido pelo legislador espanhol não toma em conta, de forma alguma, o conjunto de factores que incidem sobre o custo do serviço e, portanto, contribuem, reflexamente, para apreciar se o organismo pelo qual o serviço é prestado age ou não com finalidade lucrativa. Pretendo dizer com isto que a disposição normativa nacional em análise ignora o facto de que a actividade desportiva representa uma realidade complexa e diversificada: o exercício de algumas modalidades desportivas exige infra-estruturas tecnológicas onerosas e implica encargos de manutenção particularmente elevados, enquanto outras, pelo contrário, necessitam de instalações relativamente simples. No primeiro caso, a amortização das estruturas desportivas poderá mesmo exigir quotas de associação elevadas, que não serão, pelo contrário, necessárias nas segundas. Por conseguinte, a disposição normativa espanhola não estabelece um critério seguro para apreciar se o organismo que oferece os serviços em questão opera com finalidade lucrativa. Em rigor, a aplicação dessa disposição pode mesmo conduzir a resultados contrários aos previstos pelo artigo 13.º, A, n.º 1. O organismo privado, com efeito, pode exigir quotas associativas superiores ao limite fixado pela legislação espanhola e, portanto, ser excluído do benefício da isenção, sem todavia exercer a sua actividade com fins lucrativos; enquanto outros organismos, que apenas exigem quotas inferiores a esse limite, podem operar com finalidade lucrativa e serem, apesar disso, admitidos ao benefício da isenção fiscal. O que ofende a finalidade do referido artigo 13.º, A, n.º 1: o interesse público que justifica a concessão do benefício, com efeito, apenas subsiste nos casos em que os serviços conexos com a prática do desporto sejam prestados «por organismos sem fins lucrativos». É necessário, por conseguinte, que o legislador nacional aplique essa disposição assegurando que seja satisfeita a finalidade prosseguida pela directiva. E, pelas razões que acabo de explicar, considero que a normativa espanhola não estabelece um critério adequado para garantir a prossecução dessa finalidade.*

*6 Por conseguinte, não me parece que mereça acolhimento a defesa do Governo demandado segundo a qual os limites da importância prevista pela legislação controvertida deveriam ser considerados como «preços homologados pela administração pública», com a consequência de*

que os mesmos integrariam as condições a que, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), os Estados-Membros podem subordinar a concessão da isenção.

A este propósito, posso mesmo estar de acordo quanto ao facto de que o limite da importância da quota associativa ou da contribuição periódica seja considerada como «preço», no sentido de que é a contrapartida da prestação fornecida pelo organismo que fornece o serviço conexo com a prática desportiva. Todavia, mesmo que queira considerar-se como «preços homologados pela administração pública», seria necessário de qualquer modo que essas quotas fossem graduadas diferentemente segundo o tipo de actividade desportiva. Só assim, com efeito, o «preço» pode ser considerado indicativo de que o organismo em questão presta serviços conexos com a prática do desporto no âmbito de uma actividade exercida sem fins lucrativos, como é exigido pelo artigo 13.º, A, n.º 1, para efeitos de concessão da isenção do imposto.

Em substância, considero que o critério adoptado pelo legislador espanhol para excluir da obrigação do imposto pode, teoricamente, estar abrangido entre as condições estabelecidas no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a). Todavia, parece que esse critério é totalmente inadequado para atingir a finalidade prosseguida pela norma.

Além disso, não partilho a objecção do Governo espanhol segundo a qual a tese da Comissão seria praticamente irrealizável, porque implicaria a necessidade de estabelecer preços diferenciados tendo em conta a situação de cada um dos operadores económicos em particular. Antes de mais, parece-me que uma análise do tipo, por assim dizer, «casuístico» é imposto pela própria norma do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), que prevê precisamente que os Estados-Membros «podem subordinar, caso a caso, a concessão» das isenções à condição de que o organismo interessado pratique preços homologados pela administração pública. Por outro lado, não creio que a solução defendida pela Comissão conduza necessariamente à exigência de apreciar os preços praticados por cada centro desportivo: seria suficiente, de facto, que a legislação nacional adoptasse um critério mais realista e, em vez de fixar uma importância única para todo os tipos de actividade desportiva, determinasse um conjunto de preços diversificados, eventualmente segundo a categoria de actividade exercida. Finalmente, como observa a instituição demandante, a pretensa impossibilidade de proceder a controlos individuais da concessão da isenção é desmentida pela própria legislação espanhola: o artigo 6.º do regulamento relativo ao IVA, com efeito, regula o «reconhecimento do carácter social de certos organismos ou estabelecimentos» e prevê que «os organismos e estabelecimentos privados de carácter social devem pedir o reconhecimento do estatuto à Delegación ou Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria na circunscrição territorial em que se encontra o respectivo domicílio fiscal» (6). O que demonstra que é perfeitamente possível proceder a um controlo «caso a caso» na verificação das condições exigidas para poder beneficiar da isenção, como o exige, por outro lado, a disposição expressa do artigo 13.º, A, n.º 2.

7 À luz das considerações expostas, sugiro, portanto, ao Tribunal de Justiça que considere procedente a acção intentada pela Comissão e condene o Reino da Espanha nas despesas.

(1) - JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

(2) - Ndt: traduzido da tradução italiana feita pelo autor.

(3) - V. acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53).

(4) - V. acórdão Becker, já referido, e em particular os n.os 32, 33 e 34 da fundamentação, na qual o Tribunal de Justiça observou que: «Convém observar... antes de mais que as `condições' acima referidas não dizem respeito de forma nenhuma à definição do conteúdo da isenção prevista. Por um lado, as `condições' acima mencionadas destinam-se a garantir a correcta e simples aplicação das isenções previstas. Um Estado-Membro não pode opor, a um contribuinte que esteja em condições de provar que a sua situação fiscal é efectivamente abrangida por uma

*das categorias de isenções definidas pela directiva, o facto de não ter adoptado as disposições destinadas, precisamente, facilitar a aplicação dessa isenção. Por outro lado, as `condições' referidas respeitam aos procedimentos destinados a prevenir a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos. O Estado-Membro que se encontre na situação de não ter tomado as necessárias precauções para esse efeito não pode invocar a sua própria omissão para recusar a um contribuinte o benefício de uma isenção que ele possa legitimamente invocar por força da directiva, tanto mais que nada impede esse Estado-Membro de recorrer, na falta de disposições específicas nessa matéria, a quaisquer disposições aplicáveis da própria legislação fiscal geral para a luta contra a fraude».*

*(5) - É inútil observar que não merece acolhimento a tese do Governo espanhol segundo a qual os Estados-Membros são livres de determinar quais as prestações isentas, uma vez que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), se limita a prever que sejam isentas apenas «certas prestações de serviços». Com efeito, não creio que o legislador comunitário tenha pretendido reconhecer aos Estados-Membros um poder de opção tão alargado. O termo em questão («certas») corresponde certamente a uma formulação infeliz da norma, mas não reveste o alcance que lhe atribui a defesa do governo demandado: isso apenas significa que nem todas as prestações de serviços são isentas, mas exclusivamente as que, como precisa a referida disposição, são «efectuadas por organismos sem fins lucrativos». Por outro lado, visto que é esta última a finalidade que justifica a concessão da isenção, seria necessário de qualquer modo que a disposição controvertida - ao prever quais as prestações isentas - fosse adequada para prosseguir tal objectivo. O que, como explicarei mais adiante, não acontece neste caso.*

*(6) - Ndt: traduzido da tradução italiana feita pelo autor.*