CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

MELCHIOR WATHELET

apresentadas em 21 de dezembro de 2016 (1)

Processo C?633/15

London Borough of Ealing

contra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo First?tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de primeira instância, Secção Fiscal, Reino Unido)]

«IVA – Isenções – Prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática do desporto – Exclusão da isenção quando esta possa provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA»

I – Introdução

1. O pedido de decisão prejudicial diz respeito à interpretação do artigo 133.º, 1.º parágrafo, alínea d), e segundo parágrafo, 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).

2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o London Borough of Ealing (autarquia londrina de Ealing) aos Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administração Fiscal e Aduaneira do Reino Unido, a seguir «Administração Fiscal») a propósito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) dos direitos de entrada em instalações desportivas, cobrados pela autarquia londrina de Ealing.

II – Quadro jurídico

A – *Direito da União*

3. O artigo 13.º, A, 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, a seguir «Sexta Diretiva»), intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», dispõe o seguinte:

«1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

m) Certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que praticam o desporto ou a educação física;

[...]

2. a) 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:

[...]

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

[...]»

4. Em conformidade com o artigo 28.º, n.º 3, alínea a), desta diretiva, durante um período transitório, os Estados-Membros podem continuar a aplicar o IVA às operações isentas por força dos artigos 13.º ou 15.º da referida diretiva, cuja lista consta do Anexo E desta.

5. Do ponto 4 desse anexo constava a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Diretiva. O referido ponto 4 foi revogado, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 1990, pelo artigo 1.º, primeiro parágrafo, n.º 1, da Décima Oitava Diretiva 89/465/CEE do Conselho, de 18 de julho de 1989, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ? supressão de determinadas derrogações previstas no n.º 3 do artigo 28.º da Diretiva 77/388/CEE (JO 1989, L 226, p. 21, a seguir «décima oitava diretiva»). O artigo 1.º, primeiro parágrafo, n.º 1, tem a seguinte redação:

«A [Sexta Diretiva] é alterada do seguinte modo:

1. No anexo E, as operações referidas nos pontos 1, 3 a 6 [...] serão suprimidas a partir de 1 de janeiro de 1990.

Os Estados-Membros que aplicassem, à data de 1 de janeiro de 1989, o imposto sobre o valor acrescentado às operações mencionadas nos pontos 4 e 5 do anexo E, ficam autorizados a aplicar as condições referidas no ponto A, n.º 2, alínea a), último travessão, do artigo 13.º igualmente às prestações de serviços e entregas de bens, previstas no ponto A, n.º 1, alíneas m) e n) do artigo 13.º, efetuadas por organismos de direito público.»

6. A Diretiva 2006/112, em conformidade com os seus artigos 411.º e 413.º, revogou e substituiu, a partir de 1 de janeiro de 2007, a legislação da União em matéria de IVA, nomeadamente a Sexta Diretiva. Nos termos dos considerandos 1 e 3 desta diretiva, a reformulação da Sexta Diretiva era necessária para apresentar todas as disposições aplicáveis de forma clara e racional, reformulando a estrutura e a redação sem que daí resultassem, em princípio, alterações substanciais. As disposições da referida diretiva são assim, em substância, idênticas às disposições correspondentes da Sexta Diretiva.

7. O artigo 13.º, n.º 1, da referida diretiva dispõe o seguinte:

«Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

[...]»

8. O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva, constante do capítulo 2 do título IX desta, capítulo esse intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», dispõe o seguinte:

«Os Estados?Membros isentam as seguintes operações:

[...]

Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física.»

9. Nos termos do artigo 133.º da Diretiva 2006/112:

«Os Estados?Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas [...], m) e [...] 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:

[...]

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

Os Estados?Membros que, por força do disposto no Anexo E da [Sexta Diretiva], aplicavam em 1 de janeiro de 1989 o IVA às operações referidas nas alíneas m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º podem igualmente aplicar as condições previstas na alínea d) do primeiro parágrafo do presente artigo, quando as referidas entregas de bens ou prestações de serviços efetuadas por organismos de direito público estejam isentas.»

B – *Direito do Reino Unido*

10. Durante o período transitório previsto no artigo 28.º, n.º 3, da Sexta Diretiva, o Reino Unido

da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte continuou a tributar as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos. Por força do *Group 10 of Schedule 6 of the Value Added Tax Act 1983* (grupo 10 do anexo 6 da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, de 1983), apenas dois tipos de prestações de serviços estavam isentas de IVA, designadamente, por um lado, a concessão por um organismo com ou sem fins lucrativos do direito de participar numa competição desportiva quando a contrapartida dessa concessão se destine integralmente ao financiamento do ou dos prémios atribuídos nessa competição e, por outro lado, a concessão por um organismo sem fins lucrativos criado para fins desportivos ou de atividade física de lazer do direito de participar numa competição nesse domínio.

11. A partir de 1 de janeiro de 1994, o Reino Unido isentou, com algumas exceções, as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas aos particulares por organismos sem fins lucrativos. De acordo com o *Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994* (grupo 10 do anexo 9 da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, de 1994), essa isenção é aplicável:

«1. À concessão do direito de participar numa competição desportiva ou numa atividade física de lazer quando a contrapartida dessa concessão consista num montante destinado integralmente ao financiamento do ou dos prémios atribuídos nessa competição.

2. À concessão, por um organismo elegível criado para fins desportivos ou de atividade física de lazer, do direito de participar numa competição nesse domínio.

3. À prestação a um particular, por um organismo elegível, de serviços estreitamente relacionados com a prática de desporto ou de educação física por parte desse particular e essenciais a essa prática, exceto, nos casos em que esse organismo atue no âmbito de um sistema associativo, os serviços prestados a particulares que não sejam membros.»

12. A *Note (2A) to Group 10* (nota interpretativa 2A do grupo 10) define «organismo elegível» como um organismo sem fins lucrativos que satisfaça determinadas condições. Nos termos da *Note (3) to Group 10* (nota interpretativa 3 do grupo 10), os organismos sem fins lucrativos de direito público [designadamente, as autoridades locais, os ministérios e os organismos e entidades públicas que constam da lista publicada em 1993 pelo Office of Public Service and Science (Departamento de serviço público e ciência) não podem ser considerados «organismos elegíveis» na aceção do *Item 3 to Group 10 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994* (n.º 3 do grupo 10 do anexo 9 da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, de 1994).

III – Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13. A autarquia londrina de Ealing é uma autoridade local que explora instalações desportivas, tais como ginásios e piscinas. Durante o período compreendido entre 1 de junho de 2009 e 31 de agosto de 2012, pagou o IVA cobrado sobre os direitos de entrada nessas instalações desportivas.

14. Considerando que essas prestações de serviços deviam estar isentas de IVA, por força do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, pediu à Administração Fiscal o reembolso do IVA pago sobre as referidas prestações. Esse pedido foi indeferido com o fundamento de que a legislação nacional excluía dessa isenção as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas por autoridades locais, como a autarquia londrina de Ealing, em conformidade com o artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), dessa diretiva.

15. A autarquia londrina de Ealing interpôs recurso dessa decisão no First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de primeira instância (Secção Fiscal), Reino Unido]. Neste órgão jurisdicional,

sustentou que o Reino Unido não podia invocar o artigo 133.º, segundo parágrafo da referida diretiva, uma vez que, em 1 de janeiro de 1989, a legislação nacional não sujeitava a IVA todas as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, mas isentava algumas. Além disso, esta disposição não permite excluir as autoridades locais da isenção das prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, isentando ao mesmo tempo as mesmas prestações de serviços efetuadas por outros organismos sem fins lucrativos. Por último, o referido artigo 133.º, ao exigir que se determine «caso a caso» se essa isenção é suscetível de provocar distorções de concorrência, não autoriza os Estados-Membros a excluir todas as autoridades locais do benefício da referida isenção.

16. O órgão jurisdicional de reenvio refere que a autarquia londrina de Ealing não alega que atua na qualidade de autoridade pública na aceção do artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 quando presta os seus serviços. Afirma atuar como um organismo sem fins lucrativos, na aceção da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), dessa diretiva, cujas prestações de serviços estão estreitamente relacionadas com a prática de desporto e se destinam a pessoas que pratiquem desporto.

17. Segundo este órgão jurisdicional, o que esteve na origem do litígio no processo principal foi apenas o sentido, o alcance e a aplicação do artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), e segundo parágrafo, da referida diretiva. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio especifica que não existe nenhuma diferença objetiva para o consumidor entre a natureza das prestações de serviços efetuadas pela autarquia londrina de Ealing e as efetuadas por outros organismos sem fins lucrativos.

18. Nestas circunstâncias, o First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de primeira instância (Secção Fiscal), Reino Unido] decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode o Reino Unido, ao abrigo do artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, impor a condição prevista na alínea d) deste artigo aos organismos de direito público [, por um lado,] nos casos em que, em 1 de janeiro de 1989, as operações em causa eram tributadas pelo Reino Unido, mas em que outros serviços relativos à prática de desporto estavam isentos e [, por outro lado,] nos casos em que as operações em causa não estavam isentas, ao abrigo do direito nacional, antes da imposição pelo Reino Unido da condição estabelecida no artigo 133.º, [primeiro parágrafo,] alínea d), dessa diretiva?

2) Em caso de resposta afirmativa à [primeira] questão, pode o Reino Unido impor a condição prevista no artigo 133.º [, primeiro parágrafo,] alínea d), da Diretiva 2006/112 aos organismos sem fins lucrativos de direito público sem aplicar simultaneamente essa condição aos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público?

3) Em caso de resposta afirmativa à [segunda] questão, pode o Reino Unido excluir do benefício da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), [da Diretiva 2006/112] todos os organismos sem fins lucrativos de direito público sem analisar, caso a caso, se a concessão dessa isenção é suscetível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas a IVA?»

IV – Tramitação processual no Tribunal de Justiça

19. O presente pedido de decisão prejudicial foi apresentado no Tribunal de Justiça em 30 de novembro de 2015. A autarquia londrina de Ealing, o Governo do Reino Unido e a Comissão apresentaram observações escritas.

20. Em 26 de outubro de 2016, realizou-se uma audiência na qual a autarquia londrina de Ealing, o Governo do Reino Unido e a Comissão apresentaram as suas observações orais.

V – Análise

A – Observações preliminares

21. A regra geral em matéria de IVA, instituída no artigo 2, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112, é a de que as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, estão sujeitas ao IVA.

22. O artigo 13.º da Diretiva 2006/112 exclui do conceito de «sujeito passivo de IVA» os organismos de direito público relativamente às atividades ou operações tributáveis que exerçam na qualidade de autoridades públicas. Em contrapartida, quando um organismo sem fins lucrativos de direito público atue da mesma forma que os organismos que não sejam de direito público (ou seja, da mesma forma que os operadores económicos privados), é considerado sujeito passivo de IVA relativamente às atividades e às operações que sejam tributáveis.

23. O artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 impõe que os Estados-Membros isentem várias operações em benefício de certas atividades de interesse geral, entre as quais são referidas, na alínea m) dessa disposição, as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, quando sejam efetuadas por organismos sem fins lucrativos. O objetivo do legislador da União é promover a prática de desporto e de educação física, tendo em conta os benefícios que estes proporcionam à população em termos de desenvolvimento físico e de saúde.

24. Em derrogação da regra instituída pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea m), o artigo 133.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva, atribui aos Estados-Membros a faculdade de fazer depender a concessão da isenção aos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público da observância de quatro condições diferentes, entre as quais figura, na alínea d) desta disposição, a condição relativa à concorrência. De acordo com esta condição, «[a]s isenções não podem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA».

25. Todos os Estados-Membros podem aplicar esta derrogação.

26. O artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 oferece apenas aos Estados-Membros que, por força do disposto no Anexo E da Sexta Diretiva, aplicavam, em 1 de janeiro de 1989, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto (2), uma possibilidade de derrogação adicional, segundo a qual podem fazer depender a concessão da isenção aos organismos sem fins lucrativos de direito público da observância apenas da condição relativa à concorrência, ou seja, a condição constante do artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), desta disposição. É verdade que as restantes condições referidas nesta disposição e, em todo o caso, as condições referidas nas alíneas a) e b) destinam-se, naturalmente, aos organismos sem fins lucrativos de direito privado (3)

27. Decorre das considerações que antecedem que está reservado um tratamento fiscal mais favorável aos organismos sem fins lucrativos de direito público, tanto nos Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 1989, aplicavam, por força do disposto no Anexo E da Sexta Diretiva, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto como nos Estados-Membros que não fizeram uso dessa faculdade.

28. Em suma, os Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 1989, aplicavam, por força do disposto no Anexo E da Sexta Diretiva, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto podem fazer depender a concessão da isenção da observância das quatro condições previstas no artigo 133.º, primeiro parágrafo, quando o prestador de serviços desportivos em causa seja um organismo sem fins lucrativos que não seja de direito público, ao passo que, no que diz respeito aos organismos sem fins lucrativos de direito público, essa concessão apenas pode depender da condição relativa à concorrência.

29. Os Estados-Membros que não fizeram uso da faculdade oferecida pelo Anexo E da Sexta Diretiva apenas podem fazer depender de condições a isenção concedida aos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público, uma vez que os de direito público estão definitivamente isentos com base no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva. Se não impuserem nenhuma condição, as prestações de serviços em causa ficam definitivamente isentas no que diz respeito a todos os organismos sem fins lucrativos.

30. Decorre do pedido de decisão prejudicial que o Reino Unido é um dos Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 1989, aplicavam, por força do disposto no Anexo E da Sexta Diretiva, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto.

31. Afigura-se que a legislação britânica em causa no processo principal exclui, desde logo, os organismos sem fins lucrativos de direito público (nomeadamente as autoridades locais como a autarquia londrina de Ealing) do benefício da isenção de IVA no que diz respeito às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto (4), e isso sem fazer qualquer referência à condição relativa à concorrência, de cuja observância o Reino Unido pode fazer depender a concessão da isenção nos termos do artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112.

32. Tal poderia levar o Tribunal de Justiça a considerar que as questões prejudiciais são meramente hipotéticas, uma vez que lhe é perguntado se o Reino Unido está autorizado a impor aos organismos de direito público a condição relativa à concorrência, prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da referida diretiva e, em caso afirmativo, em que condições, quando essa condição não está prevista em lado nenhum na legislação britânica nem nas comunicações da Administração britânica que explicam essa legislação. Por conseguinte, há que concluir que a aplicação de IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas pelos organismos sem fins lucrativos de direito público não tem base legal, uma vez que a regra é a isenção, eventualmente condicionada, o que não é o caso da norma britânica que, como afirmou o Governo do Reino Unido na audiência, exclui, pura e simplesmente, essas prestações da isenção.

33. Todos os intervenientes na audiência confirmaram, de resto, que a legislação britânica não fazia qualquer referência expressa à condição relativa à concorrência, prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da referida diretiva.

34. Dito isto, o órgão jurisdicional de reenvio, as partes no processo principal e a Comissão partem da premissa segundo a qual a exclusão das autoridades locais do benefício da isenção de IVA sobre as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto resulta da utilização,

pelo Reino Unido, da faculdade que lhe é oferecida pelo segundo parágrafo do artigo 133.º, de fazer depender a concessão da isenção aos organismos sem fins lucrativos de direito público da observância da condição de que a mesma não seja «suscetível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA» (5)

35. Na audiência, a autarquia londrina de Ealing referiu que as autoridades britânicas se declaravam autorizadas a invocar a condição relativa à concorrência, devendo essa posição ser compreendida como a manifestação da decisão destas de excluir as autoridades locais da isenção porque as respetivas atividades provocam necessariamente distorções de concorrência.

36. O representante do Governo do Reino Unido concordou com o que a autarquia londrina de Ealing afirmara a este respeito, considerando que essa posição se justificava pelo risco de que as autoridades locais subsidiassem as atividades desportivas e que o seu «comportamento provável» causaria uma distorção de concorrência.

37. A Comissão seguiu o mesmo raciocínio, reconhecendo que a condição relativa à concorrência não estava, de forma nenhuma, presente *expressis verbis* na legislação britânica, mas que tal não era necessário devido à discricionariedade concedida aos Estados-Membros pela referida diretiva (6)

38. No que diz respeito à hipótese de o Tribunal de Justiça aceitar a tese de que a legislação britânica impôs implicitamente a condição relativa à concorrência, desenvolverei o meu raciocínio em seguida, nas presentes conclusões, partindo do princípio de que, para o legislador da União e a Administração Fiscal britânica, a concessão da isenção de IVA sobre as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas pelos organismos sem fins lucrativos de direito público é «suscetível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA» (7)

? em todos os casos. Embora a condição esteja implicitamente presente na legislação britânica, presume-se que nunca é respeitada.

B – Quanto à primeira questão prejudicial

39. Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 autoriza um Estado-Membro a impor aos organismos de direito público a condição relativa à concorrência, prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da referida diretiva, nos casos em que, por força do disposto no Anexo E da Sexta Diretiva, em 1 de janeiro de 1989, esse Estado-Membro apenas sujeitava a IVA determinadas prestações de serviços relacionados com a prática de desporto e isentava outras.

40. Partilho da posição do Governo do Reino Unido e da Comissão de que a resposta a esta pergunta deve ser afirmativa.

41. Como decorre da sua redação, o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 não exige que todas as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto estivessem sujeitas ao IVA em 1 de janeiro de 1989 para que o Estado-Membro possa impor, no final do período de transição, a condição relativa à concorrência aos organismos sem fins lucrativos de direito público. Pelo contrário, refere-se, de forma geral, aos Estados-Membros «que, por força do disposto no Anexo E da [Sexta Diretiva], aplicavam em 1 de janeiro de 1989 o IVA às operações referidas na[] alínea[] m) [...] do n.º 1 do artigo 132.º», o que era o caso do Reino Unido.

42. Ainda que tivesse sido mais claro referir-se aos Estados-Membros «que, por força do disposto no Anexo E da [Sexta Diretiva], aplicavam em 1 de janeiro de 1989 o IVA [a] operações referidas na[] alínea[] m) [...] do n.º 1 do artigo 132.º» (8), a interpretação em sentido contrário não seria coerente com o objetivo da Sexta Diretiva (9), que era permitir aos Estados-Membros, durante um período de transição, prolongar o regime de sujeição ao IVA das referidas prestações de serviços relacionados com a prática de desporto. Por outras palavras, anteriormente os Estados-Membros podiam sujeitar ao IVA as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, mas não estavam a tal obrigados. Daqui decorre que, em 1 de janeiro de 1989, a sujeição ao IVA não tinha de abranger necessariamente todas as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto.

43. A autarquia londrina de Ealing responde que a interpretação literal e estrita da frase «quando as referidas entregas de bens ou prestações de serviços efetuadas por organismos de direito público estejam isentas» constante do artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 impunha que o Reino Unido isentasse as operações em causa quando alterou a sua legislação, em 1994, antes de proceder à aplicação da condição relativa à concorrência.

44. Não é essa a minha interpretação. De facto, os próprios termos utilizados pelo legislador da União vão ao encontro desta interpretação. Com efeito, a disposição em causa refere-se às prestações de serviços que «estejam isentas» e não às que «estavam isentas» na altura. O facto de um Estado-Membro optar por proceder, simultaneamente, à isenção das prestações de serviços relacionados com a prática de desporto e à utilização da condição relativa à concorrência, não pode ser considerado incompatível com o direito da União. Muito pelo contrário, esse procedimento é idêntico ao adotado no artigo 1.º, primeiro parágrafo, n.º 1, da décima oitava diretiva (10)

, através do qual o legislador da União obrigara os Estados-Membros «que, por força do disposto no Anexo E da [Sexta Diretiva], aplicavam em 1 de janeiro de 1989 o IVA [sobre as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto]» a isentá-las a partir de 1 de janeiro de 1990, ao mesmo tempo que lhes permitira sujeitar a concessão da isenção aos organismos sem fins lucrativos de direito público a determinadas condições.

45. O facto de o Reino Unido não ser obrigado a isentar de IVA a prestação de serviços relacionados com a prática de desporto antes de proceder à aplicação da condição relativa à concorrência assenta mesmo na exigência de dar à Diretiva 2006/112 uma interpretação e uma aplicação coerentes com a décima oitava diretiva.

46. De facto, a Diretiva 2006/112 é uma mera reformulação das diretivas IVA anteriores, nomeadamente das sexta e décima oitava diretivas, não contendo qualquer alteração substancial (11)

. A redação do artigo 1.º da décima oitava diretiva pôs termo, a partir de 1 de janeiro de 1990, ao período transitório durante o qual as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas por organismos sem fins lucrativos podiam continuar a estar sujeitas ao IVA. Este artigo está igualmente na origem do artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112.

47. Além disso, o artigo 1.º da décima oitava diretiva não utiliza a expressão «quando a [prestação de serviços relacionados com a prática de desporto] efetuada por organismos de direito público esteja isenta», o que indica que não estava previsto acrescentar uma condição adicional para que os Estados-Membros pudessem aplicar às prestações de serviços efetuadas por organismos sem fins lucrativos de direito público a condição relativa à concorrência. Este artigo exigia apenas que as operações em causa estivessem sujeitas ao IVA em 1 de janeiro de 1989 para que o Estado-Membro em causa pudesse impor a condição relativa à concorrência às atividades levadas a cabo por organismos sem fins lucrativos de direito público.

48. Pelas razões referidas, proponho que o Tribunal de Justiça responda à primeira questão que o artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), e segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros impor a condição relativa à concorrência aos organismos sem fins lucrativos de direito público, ainda que, em 1 de janeiro de 1989, determinadas prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, que não as que estavam sujeitas ao IVA, estivessem isentas e ainda que as prestações de serviços em causa não estivessem isentas, ao abrigo do direito nacional, antes da imposição pelo Estado-Membro da condição prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da Diretiva 2006/112.

C – Quanto à segunda questão prejudicial

49. Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 autoriza um Estado-Membro que, ao abrigo da Sexta Diretiva, aplicava, em 1 de janeiro de 1989, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, a impor o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto (12)

efetuadas pelos organismos sem fins lucrativos de direito público (13)
, quando isenta os outros organismos sem fins lucrativos sem lhes impor nenhuma das condições previstas no artigo 133.º, primeiro parágrafo, dessa diretiva, nomeadamente a condição relativa à concorrência, prevista na alínea d) dessa disposição.

50. Proponho que a resposta a esta questão seja negativa, pelas razões que se seguem.

51. Como referi nos n.os 23 e 24 das presentes conclusões, o artigo 132.º da Diretiva 2006/112 impõe aos Estados-Membros o princípio da isenção das prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas por todos os organismos sem fins lucrativos, quer se trate de organismos de direito público quer não. Todavia, este princípio admite exceções, uma vez que o artigo 133.º dessa diretiva estabelece as condições das quais os Estados-Membros podem fazer depender a concessão da isenção.

52. Todos os Estados-Membros podem fazer depender a isenção do IVA sobre as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas pelos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público das quatro condições previstas no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alíneas a) a d).

53. Apenas os Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 1989, aplicavam o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas pelos organismos sem fins lucrativos, de direito público ou não, podem *igualmente* (a partir de 1 de janeiro de 1990) fazer depender a isenção dos serviços desportivos prestados pelos organismos de direito público unicamente da condição relativa à concorrência, prevista na alínea d) da referida disposição (14)

54. Dito isto, a redação do artigo 133.º, segundo parágrafo, suscita várias dificuldades. Designadamente, permite aos Estados-Membros que, em 1 de janeiro de 1989, aplicavam o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, por força do disposto no Anexo E da Sexta Diretiva, aplicar *as condições* previstas na alínea d) do primeiro parágrafo [do presente artigo]», quando se trata apenas de uma condição. Também não especifica a que entidades podem ser aplicadas essas condições, ainda que se refira à isenção em causa apenas no que diz respeito aos organismos sem fins lucrativos de direito público.

55. Além disso, utiliza os termos «quando as referidas [...] prestações de serviços efetuadas por organismos de direito público estejam isentas», o que pode fazer crer que determinados Estados-Membros podem manter o IVA sobre as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas pelos organismos sem fins lucrativos de direito público, o que, na minha opinião, é contrário à regra da isenção instituída pelo legislador da União.

56. Face a esta falta de clareza da redação do artigo 133.º, segundo parágrafo, da referida diretiva, verifico que a redação do artigo 1.º, primeiro parágrafo, n.º 1, da décima oitava diretiva, à qual se considera que a Diretiva 2006/112 não trouxe qualquer alteração substancial (15), é mais clara.

57. Nos termos desta disposição, «[o]s Estados-Membros que aplicassem, à data de 1 de janeiro de 1989, o [IVA] às operações mencionadas [como prestações de serviços relacionados com a prática de desporto], ficam autorizados a aplicar [a condição relativa à concorrência] igualmente às prestações de serviços [...], previstas no ponto A, n.º 1, alínea [m] [...] do artigo 13.º, efetuadas por organismos de direito público».

58. Esta redação mostra claramente, em primeiro lugar, que a isenção das prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas pelos organismos de direito público deve ser a regra, mesmo nos Estados-Membros que, como o Reino Unido, aplicavam o IVA a essas prestações de serviços em 1 de janeiro de 1989, por força do disposto no Anexo E da Sexta Diretiva, e, em segundo lugar, que, no que diz respeito aos organismos sem fins lucrativos de direito público, a concessão da isenção pode estar sujeita à condição relativa à concorrência.

59. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, por outro lado, as condições das quais os Estados-Membros podem fazer depender a concessão da isenção «não se referem de forma nenhuma à definição do conteúdo das [isenções]» (16)

, uma vez que os Estados-Membros «[não podem] submeter a [...] isenção a outras condições diferentes das previstas [na diretiva]» (17)

60. Daqui decorre que, se a diferença de tratamento em benefício dos organismos sem fins lucrativos de direito público (18)

é, como observa a Comissão, inerente à Diretiva 2006/112, os Estados-Membros não podem modificar nem o sentido nem a amplitude dessa diferença.

61. Ora, no presente processo, a legislação britânica em causa inverte essa diferença de

tratamento ao não fazer depender a concessão da isenção aos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público da observância de nenhuma das condições previstas no artigo 133.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva, quando exclui, de forma geral, as autoridades locais do benefício da isenção partindo do princípio, implicitamente, de que a condição relativa à concorrência e que lhes é imposta nunca pode ser respeitada no que lhes diz respeito.

62. Esta legislação pressupõe uma leitura do artigo 133.º da referida diretiva muito diferente da minha, de acordo com a qual os dois parágrafos deste artigo são independentes um do outro, a ponto de permitirem aos Estados-Membros que, por força do disposto no Anexo E da Sexta Diretiva, aplicavam, em 1 de janeiro de 1989, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto gozar de total discricionariedade na concessão da isenção.

63. Considero que esta leitura é contrária quer à redação do segundo parágrafo do artigo 133.º quer ao princípio da neutralidade fiscal.

64. De facto, tal como o artigo 1.º, primeiro parágrafo, n.º 1, da décima oitava diretiva, o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 prevê que os Estados-Membros que, por força do disposto no Anexo E da Sexta Diretiva, aplicavam, em 1 de janeiro de 1989, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto «*podem igualmente*» (19) fazer depender a concessão da isenção aos organismos sem fins lucrativos de direito público da condição relativa à concorrência.

65. Em minha opinião, a utilização do termo «igualmente» implica que esses Estados-Membros apenas podem fazer depender a concessão da isenção aos organismos sem fins lucrativos de direito público dessa condição quando já o façam no que diz respeito aos outros organismos sem fins lucrativos.

66. Podemos chegar à mesma conclusão com base no princípio da neutralidade fiscal, que constitui a expressão, em matéria de IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento.

67. De facto, há que recordar que o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratados de maneira diferente do ponto de vista do IVA (20)

68. No caso em apreço, as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas pela autarquia londrina de Ealing (designadamente, o acesso aos ginásios e às piscinas) são certamente semelhantes às mesmas prestações de serviços efetuadas pelos organismos que não sejam de direito público. Trata-se de prestações de serviços que estão em concorrência entre si e que devem ser tratadas da mesma maneira. Porquê pagar IVA para ir à piscina, consoante esta seja explorada por um organismo sem fins lucrativos de direito público ou de direito privado?

69. Pelas razões referidas, proponho que o Tribunal de Justiça responda à segunda questão que o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que, por força da Sexta Diretiva, aplicava, em 1 de janeiro de 1989, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto apenas pode fazer depender a concessão da isenção de IVA aos organismos sem fins lucrativos de direito público da condição relativa à concorrência, prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), dessa diretiva, quando aplique igualmente essa condição às prestações efetuadas pelos outros organismos sem fins lucrativos.

D – Quanto à terceira questão prejudicial

70. Abordo a terceira questão apenas para o caso de o Tribunal de Justiça decidir que o Reino Unido pode fazer depender a concessão da isenção de IVA sobre as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto efetuadas pelos organismos sem fins lucrativos de direito público da condição relativa à concorrência, prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da Diretiva 2006/112, ainda que não aplique essa condição às prestações efetuadas pelos outros organismos sem fins lucrativos.

71. Através da sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 permite aos Estados-Membros que, por força da Sexta Diretiva, aplicavam, em 1 de janeiro de 1989, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto excluir todos os organismos sem fins lucrativos de direito público do benefício da isenção dessas prestações de serviços sem analisar, caso a caso, se a concessão dessa isenção é suscetível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas a IVA.

72. Em minha opinião, um Estado-Membro não pode excluir da isenção, de forma geral, todos os organismos sem fins lucrativos de direito público, ainda que, em 1 de janeiro 1989, aplicasse o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto.

73. Como referi no n.º 23 das presentes conclusões, a regra instituída pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 obriga os Estados-Membros a isentar de IVA a prestação de serviços relacionados com a prática de desporto efetuada por organismos sem fins lucrativos.

74. Mesmo na época em que o artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva dispunha que «os Estados-Membros isenta[riam] [as prestações de serviços relacionados com a prática de desporto] nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso», o Tribunal de Justiça decidira que «[ess]as condições [...] não se refer[iam] de forma nenhuma à definição do conteúdo das [isenções] previstas nessa disposição» (21)

75. O Tribunal de Justiça decidira igualmente que «não resulta[va] dessa disposição que um Estado-Membro, se concede[esse] uma isenção para certa prestação de serviços que t[ivesse] uma ligação estreita com a prática do desporto e da educação física, prestada por organismos sem fim lucrativo, pod[ia] submeter a mesma isenção a outras condições diferentes das previstas no artigo 13.º, A, n.º 2» (22)

76. Uma vez que a Diretiva 2006/112 não alterou em nada as condições que estavam previstas no artigo 13.º, A, n.º 2, da Sexta Diretiva, decorre dessa jurisprudência que os Estados-Membros são obrigados a conceder a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, impondo, eventualmente, apenas as condições definidas nos artigos 132.º e 133.º dessa diretiva, sem acrescentar outras.

77. No que diz respeito às condições para a concessão da isenção previstas no artigo 133.º dessa diretiva e, mais concretamente, à condição relativa à concorrência, o Tribunal de Justiça decidiu que «essa faculdade [...] não permit[ia] adotar medidas gerais [...] que limit[assem] o âmbito de aplicação dessas isenções. Com efeito, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa às disposições correspondentes da Sexta Diretiva, um Estado-Membro não pode, ao subordinar a isenção visada no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), dessa diretiva a uma ou a várias condições

previstas no artigo 133.º da mesma diretiva, alterar o âmbito de aplicação dessa isenção» (23)

78. Com este fundamento, o Tribunal de Justiça declarou incompatíveis com os artigos 132.º e 133.º da referida diretiva várias disposições do direito dos Estados-Membros, nomeadamente uma disposição do direito espanhol que limitava o âmbito de aplicação da isenção aos organismos ou estabelecimentos desportivos privados de carácter social cujos direitos de entrada ou quotizações periódicas não excedessem um determinado montante (24)

79. É neste quadro de análise que há que abordar a questão do órgão jurisdicional de reenvio, através da qual este pretende saber se um Estado-Membro pode excluir todos os organismos sem fins lucrativos de direito público, dos quais fazem parte as autoridades locais, do benefício da isenção das prestações de serviços relacionados com a prática de desporto sem analisar, caso a caso, se a concessão dessa isenção é suscetível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas a IVA.

80. As partes têm posições divergentes quanto a este assunto. Por um lado, a autarquia londrina de Ealing considera que a avaliação do risco de distorções de concorrência deve ser feita, como no caso dos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público, «caso a caso» (25)

, tendo em conta as circunstâncias específicas de cada atividade desportiva.

81. Por outro lado, o Governo do Reino Unido e a Comissão consideram que, de acordo com o acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505, n.os 48 a 53), a avaliação desse risco não pode ser realizada ao nível local de cada organismo sem fins lucrativos, mas, pelo contrário, de forma geral à escala nacional.

82. Este acórdão dizia respeito à interpretação do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva (atual artigo 13.º da Diretiva 2006/112), nos termos do qual os «organismos de direito público não [eram] considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exer[cessem] na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobr[assem] direitos, taxas, quotizações ou remunerações».

83. A propósito desta disposição, o Tribunal de Justiça decidiu, no n.º 53 do acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505), que «as distorções de concorrência significativas às quais pode conduzir a não sujeição ao IVA dos organismos de direito público que atuam enquanto autoridades públicas devem ser avaliadas por referência à atividade em causa, enquanto tal, e não a um mercado local em particular» (26)

84. Segundo a autarquia londrina de Ealing, esta jurisprudência é apenas parcialmente (27) aplicável no presente processo, uma vez que o artigo 13.º da Diretiva 2006/112 refere-se a uma outra problemática, designadamente a de determinar se um organismo de direito público é ou não um sujeito passivo. Em contrapartida, o que está em causa no presente processo não é a sua qualidade de sujeito passivo mas a existência ou não de uma distorção de concorrência se a isenção lhe for concedida.

85. Partilho desta tese. O artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da referida diretiva diz respeito à qualidade de sujeitos passivos dos organismos de direito público e prevê que estes «não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas». O artigo 13.º, n.º 2 dessa diretiva estabelece a ligação com a isenção das prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, prevista no artigo

132.º, n.º 1, alínea m), da referida diretiva, dispondo que «[o]s Estados-Membros podem considerar como atividades de autoridades públicas as atividades realizadas pelos organismos de direito público, quando estejam isentas por força do disposto nos artigos 132.º [...]» da referida diretiva.

86. Ora, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, ao efetuar prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, a autarquia londrina de Ealing não alega que atua na qualidade de autoridade pública na aceção do artigo 13.º, o que a Administração Fiscal não contesta.

87. Por outro lado, a aplicação do princípio estabelecido no n.º 53 do acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505) é contrária à redação do artigo 133.º da Diretiva 2006/112, segundo a qual a relação entre a concessão da isenção e a observância de determinadas condições, entre as quais a relativa à concorrência, deve ser estabelecida «caso a caso».

88. É verdade que essa qualificação surge apenas no primeiro parágrafo desse artigo, que diz respeito aos organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público. No entanto, não existe nenhuma razão convincente, e o Governo do Reino Unido e a Comissão não apresentam nenhuma, que justifique uma aplicação diferenciada da mesma condição no que diz respeito aos organismos sem fins lucrativos de direito público.

89. Os termos utilizados nas outras versões linguísticas da Diretiva 2006/112 tornam ainda mais claro o facto de que a análise das condições previstas no artigo 133.º, primeiro parágrafo, da referida diretiva deve ser individualizada no que diz respeito a cada organismo. Cito, a título de exemplo, as versões em línguas inglesa («in each individual case»), grega («???????? ??? ????? ??????????») e alemã («im Einzelfall»).

90. A Comissão refere as dificuldades que as autoridades locais e os operadores privados enfrentariam, nos termos dos n.os 49 a 51 do acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505), se tivessem de proceder a uma análise «caso a caso», e nomeadamente a necessidade de uma «reavaliação sistemática, com base em análises económicas frequentemente complexas, das condições de concorrência numa multiplicidade de mercados locais, cuja determinação pode revelar-se particularmente difícil na medida em que a delimitação desses mercados não coincide necessariamente com a competência territorial das autoridades locais» (28)

91. Por que razão, no entanto, essa avaliação não é exequível no caso dos organismos sem fins lucrativos de direito público, quando o é no caso dos outros organismos (29)
?

92. Pelas razões referidas, proponho que o Tribunal de Justiça responda à terceira questão que o artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não permite a um Estado-Membro excluir, de forma geral, todos os organismos sem fins lucrativos de direito público do benefício da isenção das prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, sem analisar, caso a caso, se a concessão dessa isenção é suscetível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas a IVA.

VI – Conclusão

93. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais submetidas pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de primeira instância (Secção Fiscal)]

da seguinte forma:

1) O artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), e segundo parágrafo, 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 permite aos Estados-Membros impor a condição relativa à concorrência aos organismos sem fins lucrativos de direito público, ainda que, em 1 de janeiro de 1989, determinadas prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, que não as que estavam sujeitas ao IVA, estivessem isentas e ainda que as prestações de serviços em causa não estivessem isentas, ao abrigo do direito nacional, antes da imposição pelo Estado-Membro da condição prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da Diretiva 2006/112.

2) O artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), e segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que, por força da Diretiva 77/388/CEE, 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, aplicava, em 1 de janeiro de 1989, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, apenas pode fazer depender a concessão da isenção de IVA aos organismos sem fins lucrativos de direito público da condição relativa à concorrência, prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), dessa diretiva, quando esse Estado aplique igualmente essa mesma condição às prestações efetuadas pelos outros organismos sem fins lucrativos.

3) O artigo 133.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não permite aos Estados-Membros que, por força da Diretiva 77/388, aplicavam, em 1 de janeiro de 1989, o IVA às prestações de serviços relacionados com a prática de desporto excluir, de forma geral, todos os organismos sem fins lucrativos de direito público do benefício da isenção das prestações de serviços relacionados com a prática de desporto, sem analisar, caso a caso, se a concessão dessa isenção é suscetível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas a IVA.

1 – Língua original: francês.

2 – De acordo com a Comissão, os Estados-Membros a que esta disposição se refere são a República Federal da Alemanha e o Reino Unido.

3 – Nos termos do artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Diretiva 2006/112, «[o]s 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». Na alínea b) desta disposição, «[e]sses 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». Nos termos do artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea c), da referida diretiva, «[e]sses 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».

4 – Com exceção dos direitos de participação numa competição desportiva, que estão isentos de IVA no que diz respeito a todos os organismos sem fins lucrativos.

5 – Artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da referida diretiva, ao qual se refere o seu artigo 133.º, segundo parágrafo.

- 6 – Ainda que o representante da Comissão tenha citado, a propósito da discricionariedade concedida aos Estados-Membros, um provérbio que pode aplicar-se ao caso em apreço: «Give him an inch, he will take a mile» (dá-se-lhe a mão e quer logo o braço).
- 7 – Artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), da referida diretiva.
- 8 – Sublinhado nosso.
- 9 – V., artigo 28.º, n.º 3, alínea a), em conjugação com o Anexo E, ponto 4, da sexta diretiva. O carácter transitório destas disposições, que permitem uma derrogação temporária da isenção das prestações de serviços relacionadas com a prática de desporto, prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m) dessa diretiva, implica que as mesmas não se opunham a uma isenção parcial dessas prestações de serviços. V., por analogia, acórdão de 29 de abril de 1999, *Norbury Developments* (C-136/97, EU:C:1999:211, n.os 19 e 20).
- 10 – V. n.º **Error! Reference source not found.** das presentes conclusões.
- 11 – V. considerandos 1 e 3 da diretiva.
- 12 – Com exceção dos direitos de participação em competições desportivas.
- 13 – Impondo-lhes a condição relativa à concorrência, prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea d), dessa diretiva e considerando que essa condição nunca é respeitada no que lhes diz respeito.
- 14 – V. artigo 133.º, segundo parágrafo, da referida diretiva. Como observei no n.º 26 das presentes conclusões, afigura-se que as condições referidas nas alíneas a) a c) dessa disposição são mais adequadas para serem aplicadas aos organismos sem fins lucrativos de direito privado do que aos de direito público.
- 15 – V. considerandos 1 e 3 desta diretiva.
- 16 – Acórdão de 7 de maio de 1998, *Comissão/Espanha* (C-124/96, EU:C:1998:204, n.º 11).
- 17 – Acórdão de 7 de maio de 1998, *Comissão/Espanha* (C-124/96, EU:C:1998:204, n.º 18 e jurisprudência referida).
- 18 – V. n.os 24 a 27 das presentes conclusões.
- 19 – Sublinhado nosso.
- 20 – V. acórdãos de 8 de maio de 2003, *Comissão/França* (C-384/01, EU:C:2003:264, n.º 25 e jurisprudência referida), e de 10 de novembro de 2011, *The Rank Group* (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 32 e jurisprudência referida).
- 21 – Acórdão de 7 de maio de 1998, *Comissão/Espanha* (C-124/96, EU:C:1998:204, n.º 11 e jurisprudência referida).
- 22 – *Ibidem* (n.º 18). Na realidade, estas condições permaneceram tal e qual no artigo 133.º da Diretiva 2006/112.

- 23 – Acórdão de 19 de dezembro de 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, n.º 35 e jurisprudência referida). V., igualmente, nesse sentido, acórdão de 25 de fevereiro de 2016, Comissão/Países Baixos (C-22/15, não publicado, EU:C:2016:118, n.º 38).
- 24 – Acórdão de 7 de maio de 1998, Comissão/Espanha (C-124/96, EU:C:1998:204, n.º 19).
- 25 – Artigo 133.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112.
- 26 – Sublinhados nossos.
- 27 – Tal como a Comissão, a autarquia londrina de Ealing aceita que as distorções de concorrência sejam avaliadas por referência à atividade desportiva em causa.
- 28 – N.º 49 desse acórdão.
- 29 – É, de resto, estranho verificar que a legislação do Reino Unido prescreve tal análise caso a caso no que diz respeito à isenção de IVA aplicável às prestações de serviços relacionados com a cultura, que é objeto de longas explicações no n.º 3.8 da nota do IVA 701/47 relativa à cultura (VAT Notice 701/47: culture).