

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

GIOVANNI PITRUZZELLA

apresentadas em 11 de julho de 2019(1)

Processo C-400/18

Infohos

contra

Belgische Staat

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação, Bélgica)]

«Reenvio prejudicial — IVA — Isenções — Agrupamentos autónomos — Prestações relativas a membros e a não membros»

1. Um agrupamento autónomo de pessoas constituído por vários Centros Públicos de Assistência Social, aos quais presta serviços de interesse público, perde a sua qualidade de entidade isenta de IVA relativamente às atividades que desenvolve em benefício dos seus membros por ter decidido também prestar serviços a terceiros?

2. É esta, no essencial, a questão colocada pelo órgão jurisdicional belga, que pede ao Tribunal de Justiça que aprecie a compatibilidade com o direito da União de uma disposição nacional que condiciona a isenção do IVA dos agrupamentos autónomos constituídos por vários Centros Públicos de Assistência Social ao facto de prestarem serviços apenas aos seus associados.

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

3. O artigo 13.º 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 (a seguir «Sexta Diretiva») (2), em matéria de isenções no interior do país, estabelece que:

«A. Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral

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:

[...]

f) As prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma atividade isenta, ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade, quando os referidos agrupamentos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, se tal isenção não for suscetível de provocar distorções de concorrência.»

4. O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva corresponde ao artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (3), que revoga e substitui a Sexta Diretiva. Todavia, apesar da revogação ocorrida, como a data dos factos em causa no processo principal é anterior à data da sua entrada em vigor, ao presente processo é aplicável a Sexta Diretiva.

B. Direito belga

5. O artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 *bis*, do Btw-wetboek (Código belga do IVA), na sua versão aplicável aos factos, prevê que estão isentos do pagamento do imposto:

«Os serviços prestados aos seus membros por agrupamentos autónomos de pessoas que exerçam uma atividade isenta nos termos do presente artigo ou relativamente à qual não possuam a qualidade de sujeitos passivos, quando esses serviços são diretamente necessários ao exercício dessa atividade e os referidos agrupamentos se limitam a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, desde que essa isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência. O Rei regula as condições de aplicação desta isenção.»

6. O artigo 2.o do Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (Decreto Real n.o 43, de 5 de julho de 1991, relativo à isenção do imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito aos serviços prestados por agrupamentos autónomos aos seus membros) (*Belgische Staatsblad*, 6 de agosto de 1991), prevê que:

«As prestações de serviços efetuadas aos seus membros pelos agrupamentos autónomos mencionados no artigo 1.º ficam isentas do imposto, desde que:

1. as atividades do agrupamento consistam exclusivamente no fornecimento de prestações de serviços diretamente no interesse dos próprios membros, e desde que estes exerçam, todos, uma atividade isenta por força do artigo 44.o do Código ou relativamente à qual não possuam a qualidade de sujeitos passivos.»

II. Matéria de facto, processo principal e questão prejudicial

7. A Infohos, recorrente no processo principal, é um agrupamento de informática hospitalar fundado por vários Centros Públicos de Assistência Social, a seguir «CPAS» (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn) (4). Presta serviços de informática hospitalar aos CPAS que dele são membros e, adicionalmente às prestações aos seus próprios membros, também a não membros. Em 5 de setembro de 2000, celebrou um contrato com a NV IHC-Group com o objetivo

de desenvolverem conjuntamente, a pedido da Infohos, aplicações informáticas novas ou inovadoras para os hospitais que são seus membros.

8. A Infohos não se registou como sujeito passivo de IVA, por entender, por um lado, que, por força do artigo 6.º do Código do IVA (5), assim não podia ser qualificada e, de qualquer modo, por estar isenta do IVA nos termos do artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 *bis*, do mesmo código.

9. Em 20 de abril de 2005, na sequência de uma inspeção, a Autoridade Tributária considerou que os serviços prestados reciprocamente entre a Infohos e a IHC?Group (enquanto entidade não membro do agrupamento) deviam ser sujeitos ao pagamento do IVA. Além disso, segundo a Autoridade Tributária, a realização de operações tributáveis para não membros implicava que também as operações realizadas para os seus membros tivessem de ser sujeitas ao IVA e que a Infohos, portanto, deixava de poder beneficiar da isenção do imposto relativamente às prestações realizadas para os próprios membros prevista no artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 *bis*, do Código do IVA.

10. Em 13 de dezembro de 2005, a Autoridade Tributária levantou um auto com base no qual foi emitido um aviso de liquidação declarado exequível.

11. Em 22 de maio de 2007, por requerimento apresentado no Rechtbank van eerste aanleg Brugge (Tribunal de Primeira Instância de Bruges, Bélgica), a Infohos impugnou o aviso de liquidação, pedindo que fosse suspensa a sua execução e que fosse declarado que as quantias exigidas não eram devidas; a título subsidiário, pediu que fossem anuladas as sanções aplicadas ou, pelo menos, que fossem substancialmente reduzidas, e ainda o reembolso de todas as quantias cobradas com base no aviso de liquidação, para além dos juros de mora, e a condenação da recorrida nas despesas.

12. Por Sentença de 23 de fevereiro de 2009, o referido órgão jurisdicional declarou que não estavam preenchidas as condições de aplicação da isenção prevista no artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 *bis*, do Código do IVA e que o recorrente era devedor do IVA em relação a todos os serviços que prestou a membros e não membros.

13. A Infohos interpôs recurso dessa decisão no Hof van Beroep te Gent (Tribunal de Recurso de Gand, Bélgica), o qual, por Acórdão de 21 de setembro de 2010, declarou que a Infohos não podia invocar a isenção constante do artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 *bis*, do Código do IVA, pois também prestava serviços a não membros, e, portanto, a aplicação da isenção teria falseado a concorrência. Todavia, também declarou que a Infohos, enquanto sujeito passivo misto, podia intentar uma ação de reembolso contra o Estado belga relativamente ao montante de 117 781,03 euros.

14. Em 5 de julho de 2012, a Autoridade Tributária interpôs recurso de cassação para o Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação, Bélgica). Por Acórdão de 31 de outubro de 2014, o Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação) anulou a decisão do Hof van Beroep te Gent (Tribunal de Recurso de Gand) por ser incoerente considerar, por um lado, que a recorrente não pode invocar o artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 *bis*, do Código do IVA, dado que a Infohos presta serviços não apenas aos seus próprios membros mas também a não membros, o que implica ser-lhe reconhecido o estatuto de sujeito passivo global, e, por outro lado, que a Infohos pode invocar o estatuto de sujeito passivo misto, ao abrigo do artigo 46.º do Código IVA, para poder beneficiar da isenção pelos serviços prestados aos seus membros, proporcionalmente aos serviços prestados a não membros, com o direito a dedução limitado às prestações tributáveis realizadas a favor de não membros.

15. O Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação) remeteu o processo ao Hof van Beroep

Antwerpen (Tribunal de Recurso de Antuérpia, Bélgica). Por Acórdão de 20 de setembro de 2016, esse órgão jurisdicional declarou que a autorização para comercializar, mediante retribuição, as aplicações informáticas que sejam propriedade exclusiva da recorrente ou compropriedade indivisa da recorrente e da IHC?Group é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 18.º, n.º 1, segundo parágrafo, ponto 7, do Código do IVA e, por conseguinte, deve ser considerada uma prestação tributável. Além disso, declarou ainda que a recorrente no processo principal, como não se limita a prestar serviços aos seus membros, mas, através da IHC?Group, com a qual celebrou um acordo de cooperação, comercializa em benefício de não membros aplicações de *software*, desenvolvidas por si ou por sua conta, não tem o direito de invocar em relação a qualquer uma das suas atividades a isenção prevista no artigo 44.º, n.º 2, ponto 1 *bis*, do Código do IVA.

16. A Infohos impugnou em seguida a decisão no Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação) alegando que a condição de aplicação da isenção prevista no artigo 2.o, n.o 1, do Decreto Real, segundo a qual o agrupamento autónomo de pessoas (a seguir «AAP») (6) apenas pode prestar serviços aos seus membros, não se encontra prevista no artigo 13.o, A, n.o 1, alínea f), da Sexta Diretiva e que, portanto, a disposição nacional não está em conformidade com a disposição de direito da União.

17. O órgão jurisdicional de reenvio, Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação) sublinha que o Hof van Beroep Antwerpen (Tribunal de Recurso de Antuérpia) entendeu que uma interpretação rigorosa do artigo 13.o, A, n.o 1, alínea f), da Sexta Diretiva, em especial da condição nele definida que obriga os AAP a apenas exigirem dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes cabe nas despesas comuns, obsta a que as prestações de serviços possam também ser efetuadas em benefício de não membros. Além disso, como não se limitava a prestar serviços aos seus membros, mas também comercializava a favor de terceiros aplicações informáticas de *marketing*, a Infohos não podia esperar que a isenção abrangesse todas as suas atividades.

18. O problema assim suscitado só pode ser resolvido, segundo o órgão jurisdicional nacional, através da interpretação do artigo 13.o, A, n.o 1, alínea f), da Sexta Diretiva.

19. Consequentemente, o Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da [Sexta Diretiva, atual artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112], ser interpretado no sentido de [que autoriza] os Estados?Membros a sujeitar a isenção nele prevista a [um requisito] de exclusividade que tem por consequência que um agrupamento autónomo que também preste serviços a não membros está inteiramente sujeito a IVA, mesmo em relação aos serviços prestados aos seus membros?»

III. Análise jurídica

20. O órgão jurisdicional de reenvio, com a sua questão prejudicial, pergunta, no essencial, se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva obsta a uma legislação como a belga que só admite que os AAP fiquem isentos do pagamento do IVA caso prestem serviços apenas aos membros do agrupamento.

21. Se assim não for, caso essa disposição seja considerada compatível com o direito da União, ter-se-á de concluir que, sempre que um AAP também preste serviços a não membros, torna-se sujeito passivo de IVA mesmo para efeitos dos serviços prestados aos seus próprios membros.

22. A qualificação do recorrente no processo principal como AAP e o cumprimento no que respeita à sua atividade — pelo menos quanto aos seus membros — dos requisitos definidos no

artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, e portanto das condições prévias em presença das quais as prestações efetuadas estão isentas do pagamento do IVA, não são especificamente contestados e, por conseguinte, podem considerar-se assentes. De todo o modo, cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar, em concreto, se os requisitos definidos no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), estão reunidos (7).

23. Acrescento, porém, que o órgão jurisdicional nacional é obrigado a examinar igualmente a compatibilidade da oferta de serviços a não membros com o objeto social do AAP. Com efeito, sempre que a atividade relativamente a não membros extravase o objeto do AAP, devem ser avaliadas as suas consequências ao abrigo do direito nacional.

24. São duas, no essencial, as teses defendidas pelos interessados que apresentaram as suas observações para efeitos da resposta à questão prejudicial submetida.

25. Uma primeira tese, proposta pela Comissão e pela recorrente a título principal, orienta-se no sentido de uma resposta negativa à questão prejudicial e, portanto, no da incompatibilidade com o direito da União de uma disposição como a belga, que condiciona a isenção do IVA ao facto de os serviços do agrupamento serem exclusivamente oferecidos aos associados.

26. Em especial, essa tese funda-se no pressuposto de que o facto de se excluir da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), os AAP que também prestam serviços a não membros corresponde a uma interpretação excessivamente restritiva da disposição, dando, portanto, lugar a uma aplicação complexa, senão impossível, da isenção.

27. Esclarece-se a este respeito que a prestação de serviços a terceiros por um AAP só é admitida se sujeita ao regime normal de tributação (salvo se objeto de outra isenção), nos termos do artigo 2.º da Sexta Diretiva que define o âmbito de aplicação desse diploma.

28. A possibilidade de prestar serviços a entidades estranhas ao agrupamento não pode, portanto, segundo esta tese, ser posta em causa por um requisito de exclusividade adicional, estranho ao conteúdo do disposto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva.

29. Uma segunda tese, proposta pelo Governo belga e pelo Governo português, orienta-se no sentido de uma resposta afirmativa à questão prejudicial e, portanto, no da compatibilidade com o direito da União de uma disposição como a belga, que condiciona a isenção do IVA ao facto de os serviços do agrupamento serem exclusivamente oferecidos aos associados.

30. A exclusividade obrigatória resultaria da própria disposição que prevê, entre o mais, que a isenção só seja concedida se não for suscetível de provocar distorções de concorrência, o que ocorreria no caso de serviços prestados a terceiros, dado que o AAP foi especificamente constituído para prestar serviços aos seus membros.

31. O requisito de exclusividade teria também por função garantir uma correta aplicação do princípio da neutralidade fiscal.

32. A primeira tese parece-me mais convincente, com as precisões que em seguida exponho.

33. É necessário, em primeiro lugar, verificar se a introdução desse requisito de exclusividade está em conformidade com uma interpretação literal, sistemática e teleológica do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva (8) e, em segundo lugar, se os Estados-Membros dispõem de uma margem de discricionariedade para o instituir.

A. Interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva com referência aos objetivos da própria diretiva e à função das isenções

34. A letra da referida disposição nada diz sobre a necessidade de a prestação de serviços aos membros ser exclusiva.

35. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as isenções do IVA — as quais, como se verá no n.º 41, constituem conceitos autónomos de direito da União — devem ser interpretadas de forma estrita, porquanto as referidas isenções constituem uma derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo.

36. Todavia, essa interpretação estrita do Estado-Membro no momento da transposição da diretiva não pode ir ao ponto de tornar excessivamente difícil a aplicação do regime das isenções ou de esvaziar dos seus efeitos o respetivo conceito autónomo (9).

37. Assim, importa evocar a *ratio* da própria disposição.

38. O objetivo da Sexta Diretiva em matéria de IVA (10) é a harmonização das legislações nacionais a fim de instituir um sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado e, portanto, uma matéria coletável uniforme.

39. Esse objetivo encontra-se especificado no nono considerando nos seguintes termos: «[c]onsiderando que a matéria coletável deve ser objeto de harmonização, a fim de que a aplicação da taxa comunitária às operações tributáveis conduza a resultados comparáveis em todos os Estados-Membros» (11).

40. Como especificado no considerando 11 da Sexta Diretiva, de facto, «é conveniente estabelecer uma lista comum de isenções, a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros».

41. Daqui se conclui, como o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de esclarecer, que o objetivo da cobrança uniforme dos recursos próprios em todos os Estados-Membros só pode ser logrado através de uma interpretação e aplicação harmonizadas das isenções, que implica a elaboração de um conceito autónomo de direito da União para essas isenções (12).

42. Mais precisamente, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), define a isenção de IVA de que podem beneficiar certos AAP que se fundam num sistema de autoassistência, ou seja, um agrupamento cuja finalidade é prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício da respetiva atividade (que deve ser isenta ou relativamente à qual não possuam a qualidade de sujeito passivo) e que se limita a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns.

43. A finalidade dessa isenção consiste, com efeito, «em evitar que a pessoa que oferece certos serviços seja sujeita ao pagamento do IVA quando tenha sido levada a colaborar com outros profissionais através de uma estrutura comum encarregue das atividades necessárias à realização dos referidos serviços» (13), bem como «em isentar de IVA certas atividades de interesse geral, a fim de facilitar o acesso a determinadas prestações de serviços assim como o fornecimento de determinados bens, evitando o acréscimo de custos que decorreria da sua sujeição a IVA» (14).

44. A Comissão, como decorre das observações juntas ao processo, na falta de uma interpretação da disposição de isenção por parte do Tribunal de Justiça, esclareceu, em diversos

documentos de trabalho sobre o IVA, que nem o caráter especial da isenção nem a necessidade de efetuar uma interpretação estrita da isenção podem justificar a proibição de os beneficiários também exercerem atividades (embora sujeitas a imposto) relativamente a terceiros (15).

45. Da *ratio* da referida disposição e das isenções previstas não resulta, portanto, como ficou esclarecido em documentos oficiais da Comissão, a necessidade da introdução de um requisito de exclusividade dos serviços oferecidos pelos AAP aos respetivos membros.

46. Para concluir no que respeita à coerência de uma disposição como a belga com os objetivos da isenção, essa disposição, na sua rigidez, revela-se desproporcionada relativamente ao objetivo prosseguido.

47. O Tribunal de Justiça já por diversas vezes declarou que, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, que faz parte dos princípios gerais do direito da União, os meios utilizados para efeitos da aplicação da Sexta Diretiva devem ser aptos a realizar os objetivos visados por esse diploma e não devem ir além do que é necessário para os alcançar (16).

48. A perda da isenção também no que respeita às operações efetuadas em benefício dos membros corre o risco de alterar o equilíbrio da disposição de direito da União a favor de uma intenção «punitiva», estranha ao espírito da diretiva.

49. Parece mais correto, para efeitos da aplicação da isenção, prestar mais atenção à atividade desenvolvida pela entidade do que à natureza do próprio sujeito.

50. Isto significa que a isenção prevista apenas deve ser concedida aos serviços que os AAP prestam aos seus membros, mas não que os AAP apenas podem prestar serviços aos seus membros. A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que as prestações de serviços fornecidas aos seus membros por AAP beneficiam da isenção prevista na referida disposição, mesmo quando estas prestações sejam fornecidas a um único ou a alguns dos referidos membros (17).

51. É a atividade exercida a favor dos membros, para os fins tutelados pela disposição de direito da União, que é merecedora de proteção e, portanto, da isenção, e não a natureza do sujeito que deve ser considerada merecedora da isenção apenas se prestasse serviços exclusivamente aos membros do próprio agrupamento. E isto desde que, naturalmente, o órgão jurisdicional nacional declare, relativamente à entidade requerente da isenção, que se encontram preenchidos os requisitos previstos na Sexta Diretiva (18).

B. Margem de discricionariedade dos Estados-Membros

52. O artigo 13.º, A, n.º 1, prevê que os Estados-Membros estabeleçam as condições «com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções [...] enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso».

53. A alínea f) acrescenta que a isenção não deve ser suscetível de «provocar distorções de concorrência».

54. A margem de apreciação dos Estados-Membros na determinação das condições de acesso à isenção não pode ir ao ponto de alterar a definição do conteúdo das isenções elencadas na diretiva (19).

55. O Estado-Membro, portanto, não pode aprovar disposições suscetíveis de privar de conteúdo a isenção ou tornar a sua aplicação mais difícil ou impossível (20).

56. Essa situação verifica-se quando o Estado-Membro, em cumprimento da diretiva, aprove medidas rígidas de carácter geral, como as previstas no artigo 2.º do Decreto Real belga, que limitam o âmbito de aplicação da isenção.

57. A expressão «com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas» destina-se, em meu entender, a permitir aos Estados-Membros aprovar regulamentações nacionais suscetíveis de não tornar demasiado complexa para os operadores económicos a aplicação das isenções e, eventualmente, também a racionalizar as formas de controlo.

58. Não se pode decerto entender, como parece resultar de alguns argumentos das partes, essa expressão como apenas destinada a facilitar as verificações das autoridades competentes.

59. Dos autos não resulta, portanto, qual seria a dificuldade excessiva, para as autoridades nacionais, de aplicar e controlar a correta aplicação das isenções previstas na diretiva (21).

60. Caberá ao órgão jurisdicional nacional verificar se os beneficiários das isenções possuem uma contabilidade organizada e separada que permita os necessários controlos pelas autoridades competentes.

61. Todavia, a referida expressão não pode justificar a introdução de um requisito rígido de exclusividade, estranho, como se afirmou, à letra e à *ratio* da disposição de direito da União.

62. O mesmo se deve dizer relativamente à outra parte da referida disposição, que permite aos Estados-Membros determinar as condições para «evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso».

63. Também essa parte da disposição não permite considerar necessária a disposição adicional, baseada na diretiva, de exclusividade da prestação de serviços em benefício dos membros.

64. A eventual prestação de serviços a terceiros não pode ser considerada suscetível de favorecer as fraudes, evasões e abusos desde que essas prestações sejam devidamente separadas na contabilidade do agrupamento e sujeitas ao pagamento do imposto devido.

65. Quanto, por último, ao risco de distorção de concorrência, a análise pode ser mais complexa, mas, em meu entender, conduz à mesma conclusão no que toca à possibilidade, ou não, de os AAP também prestarem serviços a terceiros não membros.

66. O Tribunal de Justiça esclareceu que «a concessão da isenção de IVA deve ser recusada se existir um risco real de que a mesma possa, por si só, provocar, de imediato ou no futuro, distorções de concorrência» (22).

67. Como afirmou a advogada-geral J. Kokott, a existência de uma distorção da concorrência não pode ser decidida previamente de forma abstrata para determinados setores. Por conseguinte, a Sexta Diretiva não confere ao legislador nacional qualquer margem de apreciação com vista à adoção de uma disposição abstrata que prescinda de uma verificação *in concreto* da distorção da concorrência (23).

68. Porém, uma disposição como a belga, pelo que nos é dado perceber a partir dos autos, em que o Governo belga apresenta como principal razão para a introdução do requisito de exclusividade uma possível distorção de concorrência, presume, numa disposição geral e rígida, sem qualquer margem de apreciação para o órgão jurisdicional, que a prestação de serviços a

terceiros distorce a concorrência nesse mercado específico.

69. O Tribunal de Justiça já afirmou que, para determinar se a aplicação, a uma determinada atividade, da isenção visada no artigo 132.o, n.o 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 é suscetível de provocar distorções de concorrência, o legislador nacional tem certamente a possibilidade de prever normas facilmente geridas e controladas pelas autoridades competentes. Todavia, essas condições não podem ter por objeto a definição do conteúdo das isenções previstas pela referida diretiva, esclarecendo que a condição relativa à inexistência de distorções de concorrência, visada no artigo 132.o, n.o 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, não tem como consequência permitir ao Estado-Membro limitar, de uma maneira geral, o âmbito de aplicação dessa isenção (24).

70. A isenção poderia dar origem a uma distorção da livre concorrência se a maior parte das prestações de serviços fossem efetuadas em benefício de não membros e se as prestações efetuadas em benefício de não membros do agrupamento também fossem isentas do IVA.

71. Nenhuma das duas situações pode ocorrer na interpretação que se propõe e, portanto, deve considerar-se que também no que respeita a este aspeto os argumentos a favor da necessidade de um requisito de exclusividade não convencem, mesmo na falta de dados objetivos que o suportem.

C. Limites à possibilidade de os AAP prestarem serviços a terceiros não membros

72. Os requisitos para a isenção prevista no artigo em causa, como a própria Comissão recordou nas observações que apresentou ao Tribunal, podem resumir-se do seguinte modo: as prestações isentas devem ser fornecidas por agrupamentos autónomos de pessoas; esses agrupamentos devem exercer atividades isentas ou relativamente às quais não possuam a qualidade de sujeito passivo; o objetivo dessas prestações deve ser o de fornecer aos seus próprios membros serviços diretamente necessários ao exercício da atividade; esses agrupamentos devem limitar-se a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns.

73. Todos estes requisitos devem ser objeto de fiscalização pelo órgão jurisdicional nacional.

74. Importa, no entanto, precisar que, na ótica da interpretação teleológica e sistemática até agora proposta, devem ser definidas algumas condições adicionais para que possa ocorrer a isenção do IVA relativamente aos serviços prestados aos membros quando uma entidade também ofereça serviços a não membros do agrupamento (a sujeitar ao IVA).

75. Em primeiro lugar, os serviços prestados aos membros devem ser quantitativamente preponderantes relativamente aos prestados a terceiros, que, por conseguinte, podem ter natureza meramente residual no conjunto da atividade do agrupamento (25).

76. E isto para evitar que fique desvirtuada a função dos agrupamentos e que, desse modo, possam verificar-se comportamentos evasivos da norma, suscetíveis de falsar a concorrência.

77. Em segundo lugar, sempre com o objetivo de não desvirtuar a referida função, é necessário que o beneficiário da isenção demonstre que a atividade exercida a favor de terceiros não membros é promotora de melhorias técnicas, passíveis de no futuro também vir a beneficiar os seus membros.

78. Ambas as verificações acima descritas são da competência do órgão jurisdicional nacional que deve aplicar os critérios de interpretação precedentemente expostos para chegar a uma conclusão sobre a existência, ou não, do direito à isenção no caso de uma entidade que presta

serviços aos seus membros mas também a terceiros.

79. Com estas precisões, necessárias para preservar a coerência dos objetivos da diretiva e das isenções, é ainda mais difícil que se possam temer riscos de distorção de concorrência, acentuando-se pelo contrário a função das isenções que é a de compensar uma desvantagem concorrencial dos AAP em relação àqueles que realizam as prestações do agrupamento através de pessoal próprio ou através de um agrupamento para efeitos de IVA (26).

IV. Conclusão

80. À luz das considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda nos seguintes termos ao pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação, Bélgica):

«O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, atual artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não autoriza os Estados-Membros a sujeitar a isenção nele prevista a um requisito de exclusividade, nos termos do qual um agrupamento autónomo que também preste serviços a não membros está inteiramente sujeito a IVA, mesmo em relação aos serviços prestados aos seus membros.

Cabe ao órgão jurisdicional nacional apreciar se se encontram preenchidos os requisitos da isenção prevista na referida disposição e, relativamente aos serviços prestados a não membros, se, para não desvirtuar os objetivos da isenção, estes não são quantitativamente predominantes relativamente aos prestados aos membros e se se justificam por razões de eficiência técnica de que podem beneficiar igualmente os membros.»

1 Língua original: italiano.

2 JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 JO 2006, L 347, p. 1.

4 Resulta dos autos que a Infohos é um agrupamento constituído em 21 de fevereiro de 1986 sob a forma de entidade pública pelos CPAS de Aalst, Blankenberge, Bruge, Gent, Kortrijk, Oostende e Ronse. O artigo 3.º do pacto social define o objeto do agrupamento como sendo o de assegurar, analisar, organizar e gerir sistemas informáticos de apoio à organização dos hospitais dos próprios membros, bem como às atividades conexas desenvolvidas pelos mesmos membros.

5 O referido artigo prevê que os estabelecimentos públicos não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que realizam na qualidade de autoridade pública, mesmo que através de tal atividade ou operação recebam direitos, emolumentos, quotas ou remunerações.

6 Por agrupamento autónomo de pessoas (AAP) entende-se o agrupamento de pessoas ou empresas que autonomamente fornecem bens ou prestam serviços aos seus próprios membros.

7 V., neste sentido, Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 27).

8 Relativamente à interpretação dessa disposição, v. Acórdão de 21 de setembro de 2017,

DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, n.º 29 e jurisprudência referida), segundo o qual, para a interpretação de uma disposição de direito da União, há que tomar em consideração não só os seus termos mas também o contexto em que se inscreve e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte.

9 Neste sentido, sempre no que respeita à interpretação da mesma disposição, v. Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 30 e jurisprudência referida). O Tribunal de Justiça afirma que, embora sendo necessária uma interpretação estrita, isso não significa que os termos utilizados para especificar as isenções devam ser interpretados de maneira a privar essas isenções dos seus efeitos ou a torná-las quase inaplicáveis.

10 Assim como o objetivo da Diretiva 2006/112 em vigor.

11 Nono considerando da Sexta Diretiva.

12 A este respeito, Acórdão de 15 de junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, n.º 11), e Acórdão de 14 de dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, n.º 26).

13 Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 37), e Acórdão de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha (C-616/15, EU:C:2017:721, n.º 56).

14 Acórdão de 21 de setembro de 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, n.º 33 e jurisprudência referida), e Acórdão de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha (C-616/15, EU:C:2017:721, n.ºs 47, 48 e jurisprudência referida relativamente ao objetivo do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), no contexto da Diretiva 2006/112).

15 Conforme resulta dos autos, o Comité do IVA manifestou-se sobre esse aspeto relativamente ao artigo 132.º, n.º 1, alínea f), mas a Comissão considera que essa interpretação também é válida no que respeita ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), que vigorava anteriormente devido à identidade de conteúdo; v. artigo 398.º da Diretiva 2006/112, documento de trabalho n.º 654, de 3 de março de 2010, ponto 3.4, alínea a).

16 Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 25), e, por analogia, Acórdão de 26 de abril de 2012, Comissão/Países Baixos (C-508/10, EU:C:2012:243, n.º 75).

17 Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 43).

18 Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 27).

19 A este respeito, v. Acórdão de 14 de dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, n.º 26 e jurisprudência referida), e Acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 39 e jurisprudência referida).

20 V., ainda, Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 30 e jurisprudência referida).

21 A este respeito, artigo 398.º da Diretiva 2006/112, documento de trabalho n.º 654, de 3 de março de 2010, ponto 3.4, alínea a), no qual se indicam possíveis problemas e dificuldades

práticas para a autoridade, os quais, todavia, como se afirma, não diferem das dificuldades práticas que surgem em inúmeras outras situações em que é necessário examinar as atividades sujeitas ao imposto e as atividades isentas. A Comissão sublinhou igualmente que essa análise foi reproduzida e desenvolvida no documento de trabalho junto ao Livro Verde sobre o futuro do IVA [SEC(2010) 1455 final de 1 de dezembro de 2010] e nos trabalhos posteriores do Comité do IVA (artigo 398.o da Diretiva 2006/112/CE, documento de trabalho n.o 856, de 6 de maio de 2015, ponto 3.1.10)

22 Acórdão de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, n.o 64), e Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, n.o 68).

23 Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, n.o 22).

24 Acórdão de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha (C-616/15, EU:C:2017:721, n.o 65 e jurisprudência referida e n.o 67).

25 Resulta dos autos que, a partir de 1 de julho de 2016, após um pedido de esclarecimentos da Comissão apresentado ao Governo belga, entrou em vigor na Bélgica um novo regime de isenções para os AAP. Em especial, o novo artigo 44.º, n.o 2 *bis*, do Código IVA prevê que, caso um AAP também preste serviços a não membros, as prestações efetuadas em proveito dos seus próprios membros gozam da isenção caso essas operações representem a parte preponderante da atividade desenvolvida pelo AAP.

26 Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, n.o 67).