



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

21 de fevereiro de 2013*

«Fiscalidade — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 132.º, n.º 1, alínea m) — Isenção — Prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física — Prática de atividades desportivas de maneira não organizada e não sistemática — Parque aquático municipal»

No processo C-18/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Nejvyšší správní soud (República Checa), por decisão de 15 de dezembro de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 16 de janeiro de 2012, no processo

Město Žamberk

contra

Finanční ředitelství v Hradci Králové, atual Odvolací finanční ředitelství,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: T. von Danwitz (relator), presidente de secção, A. Rosas, E. Juhász, D. Šváby e C. Vajda, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: A. Impellizzeri, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 12 de dezembro de 2012,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da město Žamberk, por J. Lukáš, advokát,
- em representação da Finanční ředitelství v Hradci Králové, por E. Horáková, na qualidade de agente,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, M. Šimerdová e Z. Malůšková, na qualidade de agentes,

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

* Língua do processo: checo.

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a město Žamberk (cidade de Žamberk) à Finanční ředitelství v Hradci Králové, atual Odvolací finanční ředitelství (Direção de Finanças de recurso), a propósito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») do preço de entrada em contrapartida do qual a město Žamberk permite o acesso ao seu parque aquático municipal.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA, sujeita a IVA «[a]s prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».
- 4 O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), desta diretiva, que figura no capítulo 2, intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», do título IX da referida diretiva, prevê:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

- m) 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.»
- 5 Nos termos do artigo 134.º desta mesma diretiva:

«As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista [na alínea m)] do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:

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

Direito checo

- 6 O artigo 61.º, alínea d), da Lei n.º 235/2004 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, na sua versão aplicável aos factos no processo principal, intitulado «Outras prestações isentas de imposto sem direito à dedução», prevê:
- «Estão também isentas de imposto as prestações seguintes:
- [...]
- d) as prestações de serviços estreitamente relacionadas com o desporto ou a educação física, por pessoas coletivas que não tenham sido constituídas ou estabelecidas com fins lucrativos, a pessoas que pratiquem desporto ou educação física.»
- 7 Segundo o artigo 2.º, n.º 1, da Lei n.º 115/2001 relativa à promoção do desporto, o conceito de desporto corresponde a todas as formas de atividade física que, por meio de uma participação organizada ou não organizada, tenham por objetivo o desenvolvimento harmonioso da condição física e psíquica, a melhoria da saúde e a obtenção de resultados desportivos em competições desportivas de todos os níveis.
- 8 O n.º 2 desta mesma disposição define a expressão «desporto para todos» como desporto organizado e não organizado assim como os lazeres ativos destinados a largas camadas da população.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 9 A město Žamberk disponibiliza, contra o pagamento de um direito de entrada, um parque aquático municipal que compreende, nomeadamente, uma piscina dividida em várias pistas e equipada com pranchas de saltos, uma piscina infantil, escorregas aquáticos, uma banheira de massagem, uma piscina natural com corrente, um terreno de voleibol de praia, espaços para ténis de mesa e material desportivo para aluguer. O órgão jurisdicional de reenvio observa que, tanto quanto é do seu conhecimento, nenhum clube nem organização de desporto exerce as suas atividades no local, e nenhuma escola ou outra entidade utiliza o local para educação física.
- 10 Na sua declaração fiscal referente ao período tributável do primeiro trimestre do ano de 2009, a město Žamberk declarou um excedente de IVA de 198 182 CZK. A este respeito, o Finanční úřad v Žamberku (Serviço de Finanças de Žamberk) considerou que as prestações do parque aquático municipal da město Žamberk constituíam prestações isentas sem direito a dedução do IVA e, conseqüentemente, fixou, por aviso de cobrança de 17 de junho de 2009, o excedente referente ao exercício em causa em 154 105 CZK.
- 11 Tendo este aviso de cobrança sido confirmado por decisão da Finanční ředitelství v Hradci Králové (Direção de Finanças de Hradec Králové) de 15 de dezembro de 2009, a město Žamberk interpôs recurso no Krajský soud v Hradci Králové (Tribunal de Segunda Instância da Região de Hradec Králové) que anulou a decisão da Finanční ředitelství v Hradci Králové. Esta última interpôs recurso de cassação no Nejvyšší správní soud (Supremo Tribunal Administrativo).
- 12 Tendo em conta a definição do conceito de «desporto» consagrada, a nível nacional, pelo artigo 2.º da Lei n.º 115/2001, o Nejvyšší správní soud pretende saber, no essencial, se as atividades desportivas não organizadas e não sistemáticas podem ser qualificadas de «prática de desporto», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA.

- 13 Interroga-se, igualmente, sobre a questão de saber se o facto de um parque aquático como o que está em causa no processo principal propor aos seus visitantes não apenas a possibilidade de praticar certas atividades desportivas mas também atividades de relaxamento ou de descanso, e se o facto de a intenção de todos os visitantes não ser necessariamente a prática de atividades desportivas, pode ter incidência na aplicabilidade do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA.
- 14 O Nejvyšší správní soud precisa que o seu pedido não tem por objeto a interpretação do conceito de «organismos sem fins lucrativos» na aceção da referida disposição, dado que a questão de saber se a město Žamberk está abrangida por este conceito não foi submetida à sua apreciação no âmbito do litígio no processo principal, em razão do direito processual checo. Por outro lado, as questões prejudiciais não visam os requisitos adicionais para isenção de IVA fixados no artigo 134.º da diretiva IVA.
- 15 Nestas condições, o Nejvyšší správní soud decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Podem as atividades desportivas não organizadas, [não sistemáticas] e recreativas, suscetíveis de serem praticadas num complexo de piscinas ao ar livre (por exemplo, natação recreativa, jogos de bola recreativos, etc.)[,] ser qualificadas de prática de desporto ou de educação física na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da [d]iretiva [IVA]?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à [primeira questão], a admissão, a título oneroso, a esse complexo de piscinas ao ar livre, que oferece aos seus visitantes a oportunidade, acima referida, de praticar atividades desportivas, embora juntamente com outros tipos de diversão ou recreação, deve ser qualificada de serviço estreitamente relacionado com a prática de desporto ou de educação física prestado a pessoas que pratiquem desporto ou educação física, na aceção daquela disposição da [d]iretiva [IVA], e, por conseguinte, um serviço isento de [IVA] sempre que seja prestado por uma entidade sem fins lucrativos e estejam [preenchidos os] demais [requisitos previstos] pela [mesma] diretiva?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 16 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que atividades desportivas não organizadas, não sistemáticas e que não tenham por objetivo a participação em competições desportivas podem ser qualificadas de prática de desporto na aceção desta disposição.
- 17 Em primeiro lugar, há que notar, tendo em conta o conceito de «desporto» contido no direito nacional, que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as isenções previstas no referido artigo são conceitos autónomos do direito da União, que têm como objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (v., designadamente, acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colet., p. I-973, n.º 15; de 14 de junho de 2007, Horizon College, C-434/05, Colet., p. I-4793, n.º 15; e de 16 de outubro de 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Colet., p. I-7821, n.º 16).
- 18 Como indica o título do capítulo em que se integra o artigo 132.º da diretiva IVA, as isenções nele previstas têm como objetivo favorecer certas atividades de interesse geral (v. acórdão de 23 de abril de 2009, TNT Post UK, C-357/07, Colet., p. I-3025, n.º 32). No entanto, essas isenções não se destinam a isentar de IVA todas as atividades de interesse geral, mas unicamente as que aí são enumeradas e

descritas de maneira muito detalhada (v. acórdãos Horizon College, já referido, n.º 14; Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey, já referido, n.º 18; e de 10 de junho de 2010, Future Health Technologies, C-86/09, Colet., p. I-5215, n.º 29).

- 19 Os termos usados para designar as referidas isenções são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada pelo sujeito passivo a título oneroso. Todavia, esta regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de um modo que as prive dos seus efeitos (acórdãos de 18 de novembro de 2004, Temco Europe, C-284/03, Colet., p. I-11237, n.º 17; Horizon College, já referido, n.º 16; e Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, já referido, n.º 17).
- 20 Assim, esses termos devem ser interpretados à luz do contexto em que se inscrevem, das finalidades e da economia da diretiva IVA, tendo especialmente em conta a *ratio legis* da isenção em questão (v., neste sentido, acórdãos Temco Europe, já referido, n.º 18; de 3 de março de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Colet., p. I-1527, n.º 28; e Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, já referido, n.º 17).
- 21 No que respeita ao artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA, há que salientar que esta disposição visa, segundo o seu teor, a prática de desporto e de educação física em geral. Tendo em conta esse teor, a referida disposição não pretende fazer beneficiar da isenção nela prevista apenas certos tipos de desportos (v., neste sentido, acórdão Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, já referido, n.º 27).
- 22 Do mesmo modo, o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA não exige, para ser aplicável, que a atividade desportiva seja praticada a um determinado nível, por exemplo, a nível profissional, nem que a atividade desportiva em causa seja praticada de determinada maneira, a saber, regularmente ou de forma organizada ou com vista à participação em competições desportivas, desde que, porém, o exercício dessa atividade não se inscreva num quadro de puro repouso e de relaxamento.
- 23 No que respeita à finalidade do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA, importa salientar que esta disposição prossegue o objetivo de favorecer certas atividades de interesse geral, a saber, os serviços que tenham uma relação estreita com a prática de desporto ou de educação física, que são fornecidos por organismos sem fins lucrativos às pessoas que praticam desporto ou educação física. Assim, a referida disposição visa promover essa prática por largas camadas da população.
- 24 Ora, uma interpretação desta mesma disposição que limite o âmbito de aplicação da isenção nela prevista a atividades desportivas exercidas de maneira organizada, sistemática ou que tenham por objetivo a participação em competições desportivas seria contrária ao referido objetivo.
- 25 Tendo em conta o exposto, há que responder à primeira questão que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que atividades desportivas não organizadas, não sistemáticas e que não tenham por objetivo a participação em competições desportivas podem ser qualificadas de prática de desporto na aceção desta disposição.

Quanto à segunda questão

- 26 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o acesso a um parque aquático que propõe aos visitantes não apenas instalações que permitem o exercício de atividades desportivas mas também outros tipos de atividades de relaxamento e de repouso pode constituir uma prestação de serviços estreitamente relacionada com a prática de desporto.

- 27 Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de atos, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão para determinar, por um lado, se se está em presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única está abrangida pela isenção em causa (v., neste sentido, acórdãos de 27 de outubro de 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank*, C-41/04, Colet., p. I-9433, n.º 19; de 29 de março de 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Colet., p. I-2697, n.º 21; e de 10 de março de 2011, *Bog e o.*, C-497/09, C-499/09, C-501/09 e C-502/09, Colet., p. I-1457, n.º 52).
- 28 Há que considerar que existe uma prestação única quando dois ou mais elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao cliente estejam tão estreitamente relacionados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria carácter artificial (acórdãos *Levob Verzekeringen e OV Bank*, já referido, n.º 22; de 21 de fevereiro de 2008, *Part Service*, C-425/06, Colet., p. I-897, n.º 53; e *Bog e o.*, já referido, n.º 53). Além disso, está-se em presença de uma prestação única quando um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, pelo contrário, outros elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal (v., designadamente, acórdãos, já referidos, CPP, n.º 30; *Levob Verzekeringen e OV Bank*, n.º 21; e *Bog e o.*, n.º 54 e jurisprudência referida).
- 29 Para determinar se uma prestação complexa única deve ser qualificada de prestação de serviços estreitamente relacionada com a prática de desporto ou de educação física na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA, ainda que essa prestação compreenda igualmente elementos que não tenham essa relação, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenrola a operação para encontrar todos os elementos característicos e identificar os elementos predominantes (v., neste sentido, designadamente, acórdãos de 2 de maio de 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Colet., p. I-2395, n.ºs 12 e 14; *Levob Verzekeringen e OV Bank*, já referido, n.º 27; e *Bog e o.*, já referido, n.º 61).
- 30 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o elemento predominante deve ser determinado com base no ponto de vista do consumidor médio (v., neste sentido, designadamente, acórdãos *Levob Verzekeringen e OV Bank*, já referido, n.º 22, e de 2 de dezembro de 2010, *Everything Everywhere*, C-276/09, Colet., p. I-12359, n.º 26) e tendo em conta, numa apreciação de conjunto, a importância qualitativa, e não simplesmente quantitativa, dos elementos abrangidos pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA, relativamente aos que não estão abrangidos por essa isenção (v., neste sentido, acórdão *Bog e o.*, já referido, n.º 62).
- 31 No âmbito da cooperação instituída pelo artigo 267.º TFUE, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se, numa situação particular, o sujeito passivo fornece uma prestação única e abrangida pela referida isenção, e fazer todas as apreciações de facto definitivas a esse respeito (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, CPP, n.º 32; *Levob Verzekeringen e OV Bank*, n.º 23; e *Bog e o.*, n.º 55). Todavia, incumbe ao Tribunal de Justiça fornecer aos referidos órgãos jurisdicionais todos os elementos de interpretação do direito da União que possam ser úteis para a decisão do processo que lhes foi submetido (v. acórdãos *Levob Verzekeringen e OV Bank*, já referido, n.º 23, e de 27 de setembro de 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, n.º 20).
- 32 No que respeita à existência de uma prestação complexa única no processo principal, há que examinar se as instalações agrupadas no parque aquático em causa formam um conjunto tal que o acesso a esse conjunto constitui uma única prestação, cuja decomposição teria carácter artificial. A este respeito, se, como no caso em apreço, o único tipo de bilhete de entrada proposto para o parque aquático dá acesso ao conjunto das instalações, sem nenhuma distinção em função do tipo de instalação efetivamente utilizado, da maneira e da duração da sua utilização durante o período de validade do bilhete de entrada, essa circunstância constitui um indício importante da existência de uma prestação complexa única.

- 33 Quanto à questão de saber se, no quadro de uma tal prestação complexa única, o elemento predominante é a possibilidade de exercer atividades desportivas abrangidas pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA ou antes o simples repouso e o relaxamento, há que efetuar essa determinação, como foi recordado no n.º 30 do presente acórdão, tendo como base o ponto de vista do consumidor médio, o qual deverá ser determinado com fundamento num conjunto de elementos objetivos. No quadro dessa apreciação de conjunto, há que ter em conta, em particular, a conceção do parque aquático em causa resultante das suas características objetivas, a saber, as diferentes infraestruturas propostas, a sua disposição, o seu número e a sua importância em relação à globalidade do parque.
- 34 Tratando-se, em particular, de espaços aquáticos, o órgão jurisdicional nacional deve ter em consideração, designadamente, o facto de saber se estes se prestam a uma prática da natação de natureza desportiva, estando, por exemplo, divididos em pistas, equipados de marcadores e de profundidade e dimensão adequadas, ou se são, pelo contrário, organizados de maneira que se prestam essencialmente a uma utilização lúdica.
- 35 Em contrapartida, o facto de a intenção de um certo número de visitantes não estar direcionada para o elemento predominante da prestação em causa assim determinado não pode pôr em causa essa determinação.
- 36 Com efeito, uma abordagem que consista em tomar em conta a intenção de cada visitante, individualmente, em relação com a utilização das infraestruturas disponibilizadas seria contrária aos objetivos do sistema do IVA de garantir a segurança jurídica e a correta e simples aplicação das isenções previstas no artigo 132.º da diretiva IVA. A este respeito, há que recordar que, para facilitar os atos inerentes à aplicação do IVA, há que tomar em consideração, salvo em casos excecionais, a natureza objetiva da operação em causa (v., neste sentido, acórdãos de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Colet., p. I-983, n.º 24; de 9 de outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colet., p. I-7257, n.º 33; e de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, Colet., p. I-7797, n.º 39).
- 37 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à segunda questão que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o acesso a um parque aquático que propõe aos visitantes não apenas instalações que permitem o exercício de atividades desportivas mas também outros tipos de atividades de relaxamento e de repouso pode constituir uma prestação de serviços estreitamente relacionada com a prática de desporto. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, à luz dos elementos de interpretação fornecidos pelo Tribunal de Justiça no presente acórdão e tendo em conta as circunstâncias particulares do processo principal, é esse o caso neste processo.

Quanto às despesas

- 38 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

- 1) O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), 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 atividades desportivas não organizadas, não sistemáticas e que não tenham por objetivo a participação em competições desportivas podem ser qualificadas de prática de desporto na aceção desta disposição.**

- 2) **O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o acesso a um parque aquático que propõe aos visitantes não apenas instalações que permitem o exercício de atividades desportivas mas também outros tipos de atividades de relaxamento e de repouso pode constituir uma prestação de serviços estreitamente relacionada com a prática de desporto. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, à luz dos elementos de interpretação fornecidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no presente acórdão e tendo em conta as circunstâncias particulares do processo principal, é esse o caso neste processo.**

Assinaturas