

Processo C-253/07

Canterbury Hockey Club

e

Canterbury Ladies Hockey Club

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Prestações de serviços conexas com a prática do desporto – Prestações de serviços a favor de pessoas que praticam desporto – Prestações de serviços a favor de associações não registadas e de pessoas colectivas – Inclusão – Requisitos»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Isenções previstas na Sexta Directiva*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m)]

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Isenções previstas na Sexta Directiva*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m)]

1. O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios deve ser interpretado no sentido de que abrange igualmente, no contexto de pessoas que praticam desporto, prestações de serviços fornecidas a pessoas colectivas e a associações não registadas, desde que – o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar – essas prestações tenham uma estreita conexão com a prática do desporto e sejam indispensáveis à sua realização, sejam efectuadas por organismos sem fins lucrativos e que os beneficiários efectivos das referidas prestações sejam pessoas que praticam desporto.

Com efeito, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva não pretende fazer beneficiar da isenção que prevê apenas certos tipos de desportos, mas visa a prática do desporto em geral, o que inclui igualmente os desportos necessariamente praticados por particulares em grupos de pessoas ou praticados no âmbito de estruturas organizacionais e administrativas instituídas por associações não registadas ou por pessoas colectivas, como os clubes desportivos, na condição de as exigências descritas no artigo 13.º, A, n.os 1, alínea m), e 2, alínea b), serem preenchidas. Exigir que as prestações de serviços em causa sejam directamente fornecidas às pessoas singulares que praticam desporto no âmbito de uma estrutura organizacional instituída por um clube desportivo, teria por consequência que um grande número de prestações de serviços

indispensáveis à prática do desporto seriam automática e inevitavelmente excluídas do benefício desta isenção, independentemente da questão de saber se as prestações estão directamente relacionadas com as pessoas que praticam o desporto ou com os clubes desportivos e de quem é o beneficiário efectivo. Tal resultado seria contrário ao fim prosseguido pela isenção prevista na referida disposição, que consiste em fazer efectivamente beneficiar da isenção as prestações fornecidas a pessoas que praticam desporto.

Além disso, o princípio da neutralidade fiscal, no respeito do qual as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser aplicadas, seria violado se a possibilidade de invocar o benefício da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva fosse tributária da estrutura organizacional própria da actividade desportiva praticada.

Com vista a garantir uma aplicação efectiva da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, esta disposição deve ser interpretada no sentido de que prestações de serviços efectuadas no âmbito, designadamente, de desportos praticados em grupos de pessoas ou praticados no âmbito de estruturas organizacionais instituídas por clubes desportivos são, em princípio, susceptíveis de beneficiar da isenção visada na referida disposição. Daqui resulta que, para avaliar se certas prestações de serviços estão isentas, a identidade do destinatário formal de uma prestação de serviços e a forma jurídica sob a qual este desta beneficia não são pertinentes.

(cf. n.os 27, 29?31, 35, disp. 1)

2. A expressão «certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto», utilizada no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, não autoriza os Estados-Membros a restringir a isenção prevista nesta disposição por referência aos destinatários das prestações de serviços em causa.

Com efeito, as eventuais restrições ao benefício das isenções previstas no artigo 13.º, A, da Sexta Directiva só podem verificar-se em aplicação do n.º 2 desta disposição. Assim, se um Estado-Membro conceder uma isenção para uma certa prestação de serviços estreitamente conexa com a prática do desporto e da educação física, efectuada por organismos sem fins lucrativos, não pode submeter a mesma isenção a requisitos diferentes dos previstos no artigo 13.º, A, n.º 2, da Sexta Directiva. Dado que esta disposição não prevê restrições por referência aos destinatários das prestações de serviços em questão, os Estados-Membros não têm o poder de excluir um certo grupo de destinatários destas prestações do benefício da isenção em causa.

(cf. n.os 39, 40, disp. 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

16 de Outubro de 2008 (*)

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Prestações de serviços conexas com a prática do desporto – Prestações de serviços a favor de pessoas que praticam desporto – Prestações de serviços a favor de associações não registadas e de pessoas colectivas – Inclusão – Requisitos»

No processo C-253/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), por decisão de 1 de Fevereiro de 2007, entrada no Tribunal de Justiça em 29 de Maio de 2007, no processo

Canterbury Hockey Club,

Canterbury Ladies Hockey Club

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, T. von Danwitz (relator), E. Juhász, G. Arestis e J. Malenovský, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretária: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 3 de Julho de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Canterbury Hockey Club e do Canterbury Ladies Hockey Club, por M. G. MacDonald, advocate,
- em representação do Governo do Reino Unido, por T. Harris e L. Seeboruth, na qualidade de agentes, assistidos por I. Hutton, barrister,
- em representação do Governo helénico, por K. Georgiadis, I. Bakopoulos e K. Boskovits, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. Afonso e R. Lyal, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável

uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre o Canterbury Hockey Club e o Canterbury Ladies Hockey Club (a seguir, em conjunto, «Hockey Clubs») e os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners»), a propósito da sujeição a imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») de quotizações recebidas pelo England Hockey Limited (a seguir «England Hockey»), em contrapartida das quais fornece prestações de serviços aos Hockey Clubs, quando, segundo estes últimos, tais prestações devem ser isentas de IVA.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva sujeita a IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 13.º, A, da Sexta Directiva, intitulado «Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral», prevê, designadamente:

«1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta 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, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que praticam o desporto ou a educação física;

[...]

2. [...]

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

– não forem indispensáveis à realização das operações isentas;

– se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao [IVA].»

Legislação nacional

5 Nos termos do anexo 9, grupo 10, ponto 3, da Lei de 1994 relativa ao IVA (Value Added Tax Act 1994), está isenta de IVA:

«A prestação a um particular, por um organismo elegível, de serviços estreitamente conexas com o desporto ou a educação física praticados por esse particular e essenciais à sua prática, excepto se, agindo esse organismo como associação no interesse dos seus membros, o destinatário das prestações não for membro.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 6 Os Hockey Clubs são clubes desportivos reservados aos seus membros e contam com várias equipas de hóquei. Os seus membros pagam uma quotização anual como contrapartida dos direitos associados à sua adesão. São associações não registadas, sem personalidade jurídica.
- 7 Os Hockey Clubs são membros do England Hockey, um organismo com fins não lucrativos que tem por objectivo encorajar e desenvolver a prática do hóquei em Inglaterra. Pagam?Ihe uma quotização de filiação sobre a qual o England Hockey aplica IVA.
- 8 Como contrapartida das quotizações que recebe, o England Hockey presta aos seus membros certos serviços, designadamente um sistema de acreditação dos clubes, formações para treinadores, árbitros, monitores e jovens, uma rede de gabinetes de promoção do hóquei, possibilidades de acesso a subvenções públicas e ao mecenato derivado das lotarias, aconselhamento em matéria de *marketing* e de obtenção de patrocínios, serviços de gestão e seguros para os clubes e organização de competições para as equipas.
- 9 Os Commissioners notificaram o England Hockey de que as quotizações que recebe, em contrapartida das quais presta serviços aos clubes de hóquei nele filiados, deviam ser sujeitas à taxa normal de IVA. Não sendo esses clubes pessoas que praticam desporto, tais prestações de serviços não preenchiam os requisitos da isenção.
- 10 Os Hockey Clubs interpuseram recurso dessa decisão para o VAT and Duties Tribunal, alegando que os serviços prestados pelo England Hockey estavam isentos de IVA, em aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva.
- 11 Na sequência deste recurso, o VAT and Duties Tribunal declarou que as prestações de serviços fornecidas pelo England Hockey podiam ser consideradas prestações feitas a jogadores individuais, membros dos Hockey Clubs, uma vez que estes últimos têm o estatuto de associações não registadas, sem personalidade jurídica. Os Hockey Clubs deviam ser considerados «transparentes» e os seus membros individuais tomados em conta, através deles, para determinar se o England Hockey fornecia prestações de serviços estreitamente conexas com o desporto a «pessoas que praticam o desporto», ficando, nesse caso, estas prestações de serviços isentas de IVA.
- 12 Os Commissioners recorreram desta decisão para a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, argumentando que os Hockey Clubs não podiam ser considerados «transparentes» no que diz respeito ao IVA. Os Hockey Clubs, por sua vez, apresentaram um recurso subordinado, alegando que a decisão do VAT and Duties Tribunal devia ser confirmada por motivos diferentes dos apresentados por este, a saber, que o requisito referido no ponto 3, grupo 10, do anexo 9, da Lei de 1994 relativa ao IVA, segundo o qual os serviços devem ser prestados a um «particular», não transpunha correctamente a disposição do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva.
- 13 Segundo a High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, as prestações de serviços fornecidas pelo England Hockey não dão directamente aos membros dos Hockey Clubs meios para praticar hóquei. Assinalou que as partes no processo principal não contestam que as prestações de serviços fornecidas pelo England Hockey tenham uma estreita conexão com o desporto.
- 14 A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, entendeu que não havia

motivos para considerar os Hockey Clubs «transparentes» em matéria de IVA e julgou admissível o recurso interposto pelos Commissioners. Considerando que a solução do recurso subordinado, interposto pelos Hockey Clubs, dependia de uma interpretação do direito comunitário, este órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1. Para efeitos da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, o termo ‘pessoas’ no contexto de ‘pessoas que praticam o desporto’ inclui pessoas colectivas e associações sem personalidade jurídica ou está limitado a indivíduos, na acepção de pessoas singulares ou de seres humanos?

2. Se o termo ‘pessoas’ no contexto de ‘pessoas que praticam o desporto’ incluir pessoas colectivas e associações sem personalidade jurídica, bem como indivíduos, a expressão ‘certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto’ permite a um Estado-Membro limitar a isenção aos indivíduos que praticam desporto?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

15 A Sexta Directiva atribui um âmbito de aplicação muito vasto ao IVA, abrangendo todas as actividades económicas de produção, de comercialização ou de prestação de serviços (v., designadamente, acórdão de 15 de Junho de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Colect., p. 1737, n.º 10). No entanto, o artigo 13.º da referida directiva isenta de IVA certas actividades.

16 As isenções previstas no referido artigo são, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, conceitos autónomos do direito comunitário, que têm como objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (v., designadamente, acórdãos de 18 de Novembro de 2004, *Temco Europe*, C-284/03, Colect., p. I-11237, n.º 16; de 26 de Maio de 2005, *Kingscrest Associates e Montecello*, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 22, bem como de 14 de Junho de 2007, *Horizon College*, C-434/05, Colect., p. I-4793, n.º 15).

17 Os termos usados para designar as isenções referidas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que constituem excepções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efectuada a título oneroso. Todavia, esta regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 13.º devam ser interpretados de um modo que as prive dos seus efeitos (acórdãos, já referidos, *Temco Europe*, n.º 17, e *Horizon College*, n.º 16). Estes devem ser interpretados à luz do contexto em que se inscrevem, das finalidades e da economia da Sexta Directiva, tendo especialmente em conta a *ratio legis* da isenção em questão (v., neste sentido, acórdãos *Temco Europe*, já referido, n.º 18, e de 3 de Março de 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Colect., p. I-1527, n.º 28).

18 O artigo 13.º, A, da Sexta Directiva visa isentar de IVA certas actividades de interesse geral. Esta isenção não abrange todas as actividades de interesse geral, mas unicamente as que aí são enumeradas e descritas de maneira muito detalhada (acórdãos de 14 de Dezembro de 2006, *VPD Dental Laboratory*, C-401/05, Colect., p. I-12121, n.º 24, e *Horizon College*, já referido, n.º 14).

19 Quanto à prática do desporto e da educação física, enquanto actividades de interesse geral, a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva destina-se a

encorajar este tipo de actividades, mas não isenta, genericamente, todas as prestações de serviços ligadas a estas (v. acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Turn? und Sportunion Waldburg, C?246/04, Colect., p. I?589, n.º 39).

20 O benefício da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva está subordinado a certos requisitos, que decorrem desta mesma disposição.

21 Em primeiro lugar, as prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física devem ser fornecidas pelo organismo referido no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva. Assim, para que as prestações de serviços em causa sejam susceptíveis de ser isentas por força desta disposição, é indispensável que estas prestações sejam fornecidas por um organismo sem fins lucrativos. Como resulta da decisão de reenvio, tal requisito pode verificar-se no litígio no processo principal.

22 Em segundo lugar, as prestações de serviços efectuadas por tais organismos são susceptíveis de ser isentas, enquanto operações de interesse geral, desde que sejam estreitamente conexas com a prática do desporto ou da educação física e sejam fornecidas às pessoas que praticam desporto ou educação física. Por outro lado, resulta do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), primeiro travessão, da Sexta Directiva que as prestações de serviços referidas no n.º 1, alínea m), do referido artigo 13.º, A, apenas podem ser isentas se forem indispensáveis à realização da operação isenta, isto é, a prática do desporto ou da educação física.

23 Assim, a isenção de uma operação determina-se, nomeadamente, em função da natureza da prestação de serviços fornecida e da relação desta com a prática do desporto ou da educação física.

24 Neste contexto, há que examinar se o argumento, deduzido pelos Governos do Reino Unido e helénico e baseado na redacção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, segundo o qual apenas as pessoas singulares têm capacidade para praticar desporto e, por conseguinte, apenas as prestações de serviços fornecidas directamente a essas pessoas podem ser isentas, é susceptível de influenciar a resposta a dar à primeira questão prejudicial.

25 A Comissão das Comunidades Europeias considera, a este respeito, que a referida disposição deve ser interpretada não de maneira literal, mas, a fim de garantir uma aplicação efectiva da isenção que prevê, em função da prestação de serviços em causa, e que é necessário, por conseguinte, tomar em consideração não apenas o destinatário formal ou legal desta prestação mas também o seu destinatário concreto ou beneficiário efectivo.

26 A este respeito, embora seja verdade que o termo «pessoas», em si mesmo, é suficientemente amplo para incluir não apenas pessoas singulares mas também as associações não registadas ou as pessoas colectivas, segundo um uso linguístico habitual, apenas as pessoas singulares praticam desporto, embora possam fazê-lo em grupo.

27 Todavia, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva não pretende fazer beneficiar da isenção que prevê apenas certos tipos de desportos, mas visa a prática do desporto em geral, o que inclui igualmente os desportos necessariamente praticados por particulares em grupos de pessoas ou praticados no âmbito de estruturas organizacionais e administrativas instituídas por associações não registadas ou por pessoas colectivas, como os clubes desportivos, na condição de as exigências descritas nos n.os 21 e 22 do presente acórdão serem preenchidas.

28 A prática do desporto numa tal estrutura implica geralmente, por razões práticas, organizacionais e administrativas, que o particular não organize ele próprio os serviços indispensáveis à prática do desporto, mas que o clube desportivo de que faz parte organize e

ofereça esses serviços, como, por exemplo, a colocação à disposição de um terreno ou de um árbitro necessários à prática de qualquer desporto de equipa. Nestas situações, é, por um lado, entre o clube desportivo e o prestador de serviços e, por outro, entre o clube desportivo e os seus membros que os serviços são fornecidos e que os vínculos jurídicos são contraídos.

29 Assim, se os termos «prestações de serviços [...] efectuadas [...] às pessoas que praticam o desporto», do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m) da Sexta Directiva, fossem interpretados no sentido de que exigem que as prestações de serviços em causa sejam directamente fornecidas às pessoas singulares que praticam desporto no âmbito de uma estrutura organizacional instituída por um clube desportivo, a isenção prevista nesta disposição dependia da existência de uma relação jurídica entre o prestador de serviços e as pessoas que praticam desporto em tal estrutura. Tal interpretação teria por consequência que um grande número de prestações de serviços indispensáveis à prática do desporto seriam automática e inevitavelmente excluídas do benefício desta isenção, independentemente da questão de saber se as prestações estão directamente relacionadas com as pessoas que praticam o desporto ou com os clubes desportivos e de quem é o beneficiário efectivo. Tal resultado, como alegou com razão a Comissão, seria contrário ao fim prosseguido pela isenção prevista na referida disposição, que consiste em fazer efectivamente beneficiar da isenção as prestações fornecidas a pessoas que praticam desporto.

30 Desta interpretação decorria, além disso, que a isenção prevista para as operações efectuadas por estabelecimentos ou organismos mencionados no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), não beneficiaria certas pessoas que praticam um desporto unicamente pelo facto de o praticarem no âmbito de uma estrutura gerida por um clube. Ora, a referida interpretação não seria conforme ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA, no respeito do qual as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser aplicadas (v., neste sentido, acórdão de 11 de Junho de 1998, Fischer, C-283/95, Colect., p. I-3369, n.º 27). Com efeito, este princípio opõe-se nomeadamente a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA (v., neste sentido, acórdão de 7 de Setembro de 1999, Gregg, C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 20). Daqui resulta que o referido princípio seria violado se a possibilidade de invocar o benefício da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva fosse tributária da estrutura organizacional própria da actividade desportiva praticada.

31 Com vista a garantir uma aplicação efectiva da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, esta disposição deve ser interpretada no sentido de que prestações de serviços efectuadas no âmbito, designadamente, de desportos praticados em grupos de pessoas ou praticados no âmbito de estruturas organizacionais instituídas por clubes desportivos são, em princípio, susceptíveis de beneficiar da isenção visada na referida disposição. Daqui resulta que, para avaliar se certas prestações de serviços estão isentas, a identidade do destinatário formal de uma prestação de serviços e a forma jurídica sob a qual esta beneficia não são pertinentes.

32 No entanto, para poderem beneficiar da referida isenção, as prestações de serviços devem, em conformidade com o artigo 13.º, A, n.os 1, alínea m), e 2, alínea b), primeiro travessão, da Sexta Directiva, ser fornecidas por um organismo sem fins lucrativos, devem ter uma conexão estreita com a prática do desporto e ser indispensáveis à sua realização, sendo os beneficiários efectivos destas prestações as pessoas que praticam o desporto. Em contrapartida, as prestações de serviços que não preencham estes critérios, designadamente as ligadas aos clubes desportivos e ao seu funcionamento, como, por exemplo, o aconselhamento em matéria de *marketing* e de obtenção de patrocínios, não podem beneficiar desta isenção.

33 Por último, importa salientar que, por força do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), segundo travessão, da Sexta Directiva, as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista no n.º 1, alínea m), do referido artigo 13.º, A, se se destinarem essencialmente a facultar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com empresas comerciais sujeitas a IVA.

34 No litígio no processo principal, compete ao órgão jurisdicional de reenvio, tomando em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão a fim de apurar os seus elementos característicos (v. acórdãos de 2 de Maio de 1996, *Faaborg?Gelting Linien*, C?231/94, Colect., p. I?2395, n.º 12, e de 18 de Janeiro de 2001, *Stockholm Lindöpark*, C?150/99, Colect., p. I?493, n.º 26), determinar se as prestações de serviços fornecidas pelo England Hockey aos Hockey Clubs são estreitamente conexas com a prática do desporto e indispensáveis à sua realização, se os beneficiários efectivos destas prestações são pessoas que praticam desporto, bem como se as referidas prestações se destinam ou não, essencialmente, a facultar ao England Hockey receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com empresas comerciais sujeitas a IVA.

35 Por conseguinte, há que responder à primeira questão colocada que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que abrange igualmente, no contexto de pessoas que praticam desporto, prestações de serviços fornecidas a pessoas colectivas e a associações não registadas, desde que – o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar – essas prestações tenham uma estreita conexão com a prática do desporto e sejam indispensáveis à sua realização, sejam efectuadas por organismos sem fins lucrativos e que os beneficiários efectivos das referidas prestações sejam pessoas que praticam desporto.

Quanto à segunda questão

36 Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se os Estados?Membros são autorizados a restringir o regime de isenção previsto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva às prestações de serviços efectuadas a pessoas que praticam desporto.

37 Segundo o Governo do Reino Unido, os Estados?Membros são livres de limitar o alcance da isenção por referência às prestações de serviços fornecidas a pessoas, dado que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva exige unicamente a isenção de «certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto».

38 A este respeito, há que concluir que as diferentes categorias de actividades que devem ser isentas de IVA, as que podem ser isentas pelos Estados?Membros e as que o não podem, bem como as condições a que os Estados?Membros podem sujeitar as actividades susceptíveis de beneficiar da isenção, são definidas com precisão pelo conteúdo do artigo 13.º, A, da Sexta Directiva (acórdão de 3 de Abril de 2003, *Hoffmann*, C?144/00, Colect., p. I?2921, n.º 38).

39 As eventuais restrições ao benefício das isenções previstas no artigo 13.º, A, da Sexta Directiva só podem verificar?se em aplicação do n.º 2 desta disposição (v. acórdão *Hoffmann*, já referido, n.º 39). Assim, se um Estado?Membro conceder uma isenção para uma certa prestação de serviços estreitamente conexa com a prática do desporto e da educação física, efectuada por organismos sem fins lucrativos, não pode submeter a mesma isenção a requisitos diferentes dos previstos no artigo 13.º, A, n.º 2, da Sexta Directiva (v. acórdão de 7 de Maio de 1998, *Comissão/Espanha*, C?124/96, Colect., p. I?2501, n.º 18). Uma vez que esta disposição não prevê restrições por referência aos destinatários das prestações de serviços em questão, os Estados?Membros não têm o poder de excluir um certo grupo de destinatários destas prestações

do benefício da isenção em causa.

40 Desta forma, há que responder à segunda questão colocada que a expressão «certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto», utilizada no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva, não autoriza os Estados-Membros a restringir a isenção prevista nesta disposição por referência aos destinatários das prestações de serviços em causa.

Quanto às despesas

41 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que abrange igualmente, no contexto de pessoas que praticam desporto, prestações de serviços fornecidas a pessoas colectivas e a associações não registadas, desde que – o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar – essas prestações tenham uma estreita conexão com a prática do desporto e sejam indispensáveis à sua realização, sejam efectuadas por organismos sem fins lucrativos e que os beneficiários efectivos das referidas prestações sejam pessoas que praticam desporto.**

2) **A expressão «certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto», utilizada no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Directiva 77/388, não autoriza os Estados-Membros a restringir a isenção prevista nesta disposição por referência aos destinatários das prestações de serviços em causa.**

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.