

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

21 de setembro de 2017 (*)

«Incumprimento de Estado — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 132.º, n.º 1, alínea f) — Isenção das prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas aos seus membros — Limitação aos agrupamentos autónomos cujos membros exercem um número limitado de profissões»

No processo C-616/15,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, que deu entrada em 20 de novembro de 2015,

Comissão Europeia, representada por M. Owsiany-Hornung, B. R. Killmann e R. Lyal, na qualidade de agentes,

demandante,

contra

República Federal da Alemanha, representada por T. Henze, J. Möller e K. Petersen, na qualidade de agentes,

demandada,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente de secção, E. Juhász, C. Vajda (relator), K. Jürimäe e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: X. Lopez Bancalari, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 15 de fevereiro de 2017,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 5 de abril de 2017,

profere o presente

Acórdão

1 Com a sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que se digne declarar que, ao limitar a isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aos agrupamentos autónomos de pessoas (a seguir «AAP») cujos membros exercem um número restrito de profissões, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do 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 (JO 2006, L 347, p. 1).

Quadro jurídico

Direito da União

Sexta Diretiva

2 A 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; EE 09 F 01 p. 54, a seguir «Sexta Diretiva») foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela Diretiva 2006/112. O artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva estipulava:

«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.

As entidades acima referidas serão sempre consideradas sujeitos passivos, designadamente no que se refere às operações enumeradas no anexo D, desde que as mesmas não sejam insignificantes.

[...]»

3 O artigo 13.º A da Sexta Diretiva dispunha:

«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 exerçam 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 limitarem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, desde que tal isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência;

[...]»

4 O artigo 28.º, n.os 3 e 4, desta diretiva previa:

«3. Durante o período transitório a que se refere o n.º 4, os Estados-Membros podem:

a) Continuar a aplicar o imposto às operações isentas por força dos artigos 13.º ou 15.º, cuja lista consta do anexo E;

[...]

4. O período transitório é inicialmente fixado em cinco anos a contar de 1 de janeiro de 1978. O mais tardar seis meses antes do termo desse período, e, posteriormente, quando necessário, o Conselho, com base num relatório da Comissão, procederá à revisão da situação no que diz respeito às derrogações referidas no n.º 3 e, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, decidirá da eventual supressão de algumas ou de todas essas derrogações.»

5 O anexo E da referida diretiva, sob a epígrafe «Lista das operações referidas no n.º 3alínea a), do artigo 28.º», previa:

«[...]

3. Operações referidas em A), 1, f), do artigo 13.º, com exceção das associações de natureza médica ou paramédica;

[...]»

Décima Oitava Diretiva 89/465/CEE

6 Nos termos do artigo 1.º 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 28º da Diretiva 77/388/CEE (JO 1989, L 226, p. 21):

«A Diretiva 77/388/CEE é alterada do seguinte modo:

1) No anexo E, as operações referidas nos pontos 1, 3 a 6, 8, 9, 10, 12, 13 e 14 serão suprimidas a partir de 1 de janeiro de 1990.

[...]»

Diretiva 2006/112

7 O artigo 13.º, n.º 1, primeiro e segundo parágrafos, da Diretiva 2006/112 dispõe:

«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 131.º da Diretiva 2006/112, que figura no capítulo 1, intitulado «Disposições Gerais», do título IX, intitulado «Isenções», desta diretiva, enuncia:

«As isenções previstas nos capítulos 2 a 9 aplicam-se sem prejuízo de outras disposições

comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados?Membros a fim de assegurar a aplicação correta e simples das referidas isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso.»

9 O artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, 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:

- a) As prestações de serviços e as entregas de bens acessórias das referidas prestações efetuadas pelos serviços públicos postais, com exceção dos transportes de passageiros e das telecomunicações;
- b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;
- c) As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado?Membro em causa;
- d) As entregas de órgãos, sangue e leite humanos;
- e) As prestações de serviços efetuadas no âmbito da sua atividade por protésicos dentários, e bem assim o fornecimento de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários;
- f) As prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exerçam 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 limitarem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, desde que tal isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência;
- g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos de carácter social reconhecidos como tal pelo Estado—Membro em causa;

[...]

- i) A educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado—Membro em causa considere prosseguirem fins análogos;

[...]

- 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;

n) Determinadas prestações de serviços culturais, e bem assim entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas por organismos de direito público ou por outros organismos culturais reconhecidos pelo Estado?Membro em causa;

[...]»

10 Nos termos do artigo 133.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112:

«Os Estados?Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) 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.»

11 O artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, que figura no capítulo 3, intitulado «Isenções em benefício de outras atividades», do título IX desta, prevê:

«Os Estados?Membros isentam as seguintes operações:

a) As operações de seguro e de resseguro, incluindo as prestações de serviços relacionadas com essas operações efetuadas por corretores e intermediários de seguros;

[...]

d) As operações, incluindo a negociação, relativas a depósitos de fundos, contas correntes, pagamentos, transferências, créditos, cheques e outros efeitos de comércio, com exceção da cobrança de dívidas;

e) As operações, incluindo a negociação, relativas a divisas, papel?moeda e moeda com valor liberatório, com exceção das moedas e notas de coleção, nomeadamente as moedas de ouro, prata ou outro metal, e bem assim as notas que não sejam normalmente utilizadas pelo seu valor liberatório ou que apresentem um interesse numismático;

[...]»

Direito alemão

12 O segundo capítulo da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), intitulado «Isenção e reembolso do imposto», inclui, no seu § 4, uma lista das prestações de serviços isentas de IVA. Nos termos do § 4, ponto 14, da UStG, na sua versão aplicável aos factos em causa, estão isentas:

«a) a assistência a pessoas singulares prestada no âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas, por médicos, dentistas, homeopatas, fisioterapeutas, parteiras, ou de qualquer outra atividade médica análoga. O primeiro período não se aplica ao fornecimento ou à reparação de próteses dentárias [...] e de aparelhos de ortodontia [...], quando o empresário os tenha fabricado ou reparado na sua empresa;

b) a hospitalização e a assistência médica, incluindo o diagnóstico, os exames médicos, a medicina preventiva, a reabilitação, a assistência ao parto e as prestações de cuidados paliativos, bem como as operações diretamente relacionadas com estas, asseguradas por organismo de

direito público [...];

[...]

d) outras prestações de serviços que os agrupamentos cujos membros exerçam as profissões previstas na alínea a) ou façam parte dos estabelecimentos previstos na alínea b) efetuem aos seus membros, quando essas prestações sejam diretamente necessárias ao exercício das atividades previstas nas alíneas a) ou b) e os agrupamentos se limitarem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns;

[...]»

Procedimento pré-contencioso

13 Por uma notificação para cumprir de 23 de novembro de 2009, a Comissão comunicou à República Federal da Alemanha as suas dúvidas quanto à compatibilidade das disposições do direito nacional relativas à isenção do IVA das 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, com vista a proporcionar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade.

14 Nessa notificação, a Comissão salientou que o direito alemão limitava essa isenção às prestações de serviços efetuadas por AAP cujos membros exercem atividades ou profissões de saúde, ao passo que a Diretiva 2006/112 não limitava a isenção em causa a agrupamentos de categorias profissionais determinadas, mas concedia essa isenção aos agrupamentos de quaisquer pessoas, na medida em que estas últimas estivessem isentas de IVA ou não tivessem a qualidade de sujeito passivo para a atividade que exerciam. Por conseguinte, a Comissão considerou que o direito alemão relativo ao imposto sobre o volume de negócios não respeitava os objetivos do direito da União, tais como prosseguidos pela Diretiva 2006/112.

15 A República Federal da Alemanha respondeu a essa notificação para cumprir por carta de 22 de março de 2010. Nessa carta, confirmou que a regulamentação alemã em causa só isentava efetivamente as prestações de serviços efetuadas pelos AAP se se tratasse de agrupamentos de médicos ou de pessoas que exercem profissões paramédicas, bem como agrupamentos de hospitais ou de estabelecimentos da mesma natureza. Alegou que essa limitação se justificava pelo facto de incumbir ao legislador nacional determinar quais eram as categorias profissionais que podiam beneficiar da isenção em causa sem provocar uma distorção de concorrência. Assim, segundo o referido Estado-Membro, após exame, o legislador alemão tinha considerado que essa isenção só estava justificada no que se referia ao domínio da saúde.

16 Em 7 de abril de 2011, a Comissão enviou um parecer fundamentado à República Federal da Alemanha. Nesse parecer, a Comissão expressou dúvidas quanto à afirmação do referido Estado-Membro, segundo a qual, para evitar distorções de concorrência, as atividades e as profissões de saúde eram as únicas a poder beneficiar da isenção em causa. Segundo a referida instituição, resultava do processo legislativo da União que a Diretiva 2006/112 visava precisamente alargar a isenção aos agrupamentos que incluíssem outras categorias de pessoas. Além disso, a Comissão alega que em diversas ocasiões os órgãos jurisdicionais alemães se viram obrigados a estender o âmbito de aplicação da isenção em causa a categorias profissionais diferentes das enumeradas na regulamentação alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios.

17 A Comissão indicou igualmente que não entendia os elementos em que o legislador alemão se tinha baseado para constatar a persistência de distorções de concorrência no caso de, além

das profissões de saúde já isentas, dever estender a isenção em causa a todos os setores económicos nacionais. Essa instituição considerou que o referido legislador não devia apreciar as eventuais distorções de concorrência baseando-se numa reflexão de carácter geral. Na sua opinião, pelo contrário, a isenção em causa só devia ser recusada em caso de risco real de, em si mesma, poder provocar distorções da concorrência no imediato ou no futuro.

18 A República Federal da Alemanha respondeu ao referido parecer fundamentado por carta de 6 de junho de 2011. Nessa carta, o referido Estado-Membro insistiu, em primeiro lugar, na posição ocupada pela disposição relativa à isenção em causa na Diretiva 2006/112, a saber, no capítulo consagrado às isenções aplicáveis a certas atividades de interesse geral. Deduziu daí que essa isenção não podia ser estendida a todas as atividades da vida económica.

19 Em segundo lugar, a República Federal da Alemanha alegou que a transposição da disposição em causa para o direito interno teve em conta precisamente a proibição de distorções de concorrência, ao limitar essa isenção a determinadas categorias profissionais do domínio da saúde. A este respeito, o referido Estado-Membro sublinhou que o legislador alemão tinha considerado que essa isenção só se justificava em relação aos agrupamentos de profissões de saúde, uma vez que não existiam prestadores autónomos para as atividades propostas por este tipo de agrupamentos.

20 Em terceiro lugar, o referido Estado-Membro salientou que a Comissão não tinha identificado a categoria profissional que tinha sido erradamente excluída da isenção em causa pelo direito alemão.

21 Consequentemente, a República Federal da Alemanha rejeitou o pedido da Comissão para que adotasse todas as medidas necessárias para dar cumprimento ao parecer fundamentado.

22 Uma vez que a regulamentação alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios continuava a limitar a isenção do IVA aos AAP cujos membros exercem uma atividade no domínio da saúde, a Comissão decidiu intentar esta ação no Tribunal de Justiça.

Quanto à ação

Argumentos das partes

23 A Comissão salienta que a legislação alemã em causa, a saber o § 4, ponto 14, da UStG, limita a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 aos serviços prestados por AAP cujos membros exercem um número restrito de profissões, que se circunscrevem essencialmente ao domínio da saúde. Segundo a Comissão, essa limitação é contrária ao referido artigo 132.º, n.º 1, alínea f).

24 Em primeiro lugar, a Comissão considera que a referida legislação não é compatível com o âmbito de aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, dado que este não se limita às prestações efetuadas por AAP cujos membros exerçam determinadas categorias profissionais.

25 Segundo a Comissão, a isenção prevista nessa disposição não se limita aos AAP cujos membros exercem atividades de interesse geral, mas visa todos os AAP cujos membros exercem uma atividade isenta de IVA. Esta instituição acrescenta que, mesmo que essa isenção apenas visasse os AAP cujos membros exercem atividades de interesse geral, o seu âmbito de aplicação não estaria, no entanto, limitado aos AAP cujos membros exercem profissões do domínio da saúde, como previsto na legislação alemã em causa.

26 A Comissão considera que a sua interpretação do âmbito de aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 é confirmada pela redação desta disposição, pelo objetivo prosseguido e pelo contexto histórico em que se inscreve, bem como pelo acórdão de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), no qual o Tribunal de Justiça aplicou a isenção em causa às prestações de serviços efetuadas por um agrupamento de companhias de seguro.

27 Segundo a Comissão, o simples facto de o capítulo em que figura o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 se intitular «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral» não permite privar a redação desta disposição do seu caráter unívoco. O título desse capítulo é o resultado de negligência redacional, que se explica pelo facto de a proposta inicial da Sexta Diretiva prever uma limitação da isenção em causa aos AAP de caráter médico ou paramédico.

28 Em segundo lugar, a Comissão considera que a legislação alemã em causa não se pode justificar por referência à condição relativa à inexistência de distorções de concorrência, a que se refere o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112.

29 Segundo a referida instituição, a presença ou a ausência de distorções de concorrência só pode ser avaliada em função das circunstâncias de cada caso. É impossível apreciar a existência de distorções de concorrência de maneira geral pelos serviços prestados por determinadas profissões e pelos serviços propostos por um AAP que esteja diretamente relacionado com estas. Consequentemente, seria contrário à plena aplicação da Diretiva 2006/112 que o próprio legislador procedesse a esse exame por categorias, em relação a setores profissionais inteiros, como fez o legislador alemão.

30 A República Federal da Alemanha alega, em primeiro lugar, que decorre da redação e da posição do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), na Diretiva 2006/112, bem como do contexto histórico em que se inscreve a referida disposição e dos objetivos prosseguidos, que o âmbito de aplicação pessoal da isenção em causa se limita aos agrupamentos de pessoas que exercem certas atividades de interesse geral.

31 Antes de mais, no que se refere a essa redação e a essa posição, a República Federal da Alemanha salienta que a referida isenção figura no artigo 132.º da Diretiva 2006/112, que faz parte do capítulo 2 desta última, intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral». Daqui decorre que a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da referida diretiva só pode ter por objeto prestações de serviços efetuadas por AAP cujos membros exercem atividades de interesse geral.

32 Esse Estado-Membro considera, mais concretamente, que a isenção prevista na referida disposição só se aplica aos AAP cujos membros exercem as atividades mencionadas no artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) a e), da Diretiva 2006/112, que antecedem a isenção que figura no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), desta diretiva e que se referem ao domínio da saúde. Se assim não fosse, o legislador teria posto esta isenção no fim do artigo 132.º da Diretiva 2006/112, ou num artigo específico.

33 A interpretação segundo a qual a isenção em causa se refere às atividades mencionadas no artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) a e), da Diretiva 2006/112 é confirmada pela utilização que o Tribunal de Justiça fez do termo «profissionais», no âmbito da sua interpretação da referida isenção, no seu acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 37). Na Diretiva 2006/112, o termo «profissão» é utilizado principalmente no contexto das profissões médicas.

34 Seguidamente, a República Federal da Alemanha defende que a sua alegação é confirmada pelo contexto histórico em que se inscreve o artigo 132, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112. A este respeito, observa, nomeadamente, que, na primeira versão da Sexta Diretiva, as disposições conjugadas do artigo 28.º, n.º 3, alínea a), e do ponto 3 do anexo E dessa diretiva, visavam garantir que a isenção prevista no seu artigo 13.ºA, n.º 1, alínea f), fosse aplicada às prestações efetuadas por AAP com caráter médico ou paramédico, ao passo que os Estados-Membros podiam continuar a sujeitar a imposto, até 31 de dezembro de 1989, as prestações análogas efetuadas por outros tipos de AAP. A supressão, a partir de 1 de janeiro de 1990, dessa possibilidade não alterou o âmbito de aplicação da isenção em causa, tendo antes por objeto suprimir certas dificuldades de ordem puramente prática, fora do sistema do IVA.

35 Em segundo lugar, a República Federal da Alemanha considera que a legislação alemã em causa está justificada à luz da condição segundo a qual a isenção em causa só se aplica se não for suscetível de provocar distorções de concorrência. Alega que, contrariamente ao que a Comissão afirma, o legislador nacional pode recorrer a uma apreciação por categoria profissional do risco de distorções de concorrência existente em certas categorias profissionais e, assim, limitar a isenção em causa a algumas dessas categorias.

36 A este respeito, o referido Estado-Membro recorda que esta condição não é suficientemente clara nem incondicional do ponto de vista do seu conteúdo e, por isso, deve ser precisada a nível nacional. A apreciação da referida condição não pode ser confiada às autoridades tributárias, uma vez que só pode ser efetuada com base em análises económicas complexas relativas a cada setor de atividade.

37 Neste contexto, a República Federal da Alemanha salienta que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça e, nomeadamente, do acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C-288/07, EU:C:2008:505, n.os 35 e 36), que a apreciação da condição relativa à inexistência de distorções de concorrência, que figura no artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, que é análoga à que figura no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da mesma diretiva, pode ser efetuada pelo legislador nacional.

38 A República Federal da Alemanha acrescenta que incumbe à Comissão, no âmbito de uma ação intentada com base no artigo 258.º TFUE, demonstrar a existência do alegado incumprimento e apresentar ao Tribunal de Justiça os elementos necessários para verificar a existência de tal incumprimento. Ora, esta instituição não demonstrou que uma isenção das prestações de serviços efetuadas por AAP em benefício dos seus membros provocaria distorções de concorrência em domínios diferentes das profissões previstas na UStG.

Apreciação do Tribunal de Justiça

39 A título preliminar, há que salientar que a ação da Comissão só se refere à limitação, pela República Federal da Alemanha, da isenção do IVA prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 aos agrupamentos cujos membros exercem um número restrito de profissões.

40 Por conseguinte, deve examinar-se, em primeiro lugar, o âmbito de aplicação pessoal do

artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, e, em segundo lugar, apreciar a condição da inexistência de distorções de concorrência, prevista na referida disposição.

Quanto ao âmbito de aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112

41 No que se refere ao âmbito de aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, a principal alegação da Comissão baseia-se no facto de a isenção visada nessa disposição não estar limitada aos AAP cujos membros exercem atividades de interesse geral, mas abarcar todos os AAP cujos membros exercem uma atividade isenta do IVA, incluindo, por conseguinte, aqueles cujos membros exercem uma atividade económica no domínio da banca e dos seguros. A título subsidiário, a Comissão defende que, mesmo que essa isenção visasse apenas os AAP cujos membros exercem atividades de interesse geral, o seu âmbito de aplicação não seria, no entanto, limitado aos AAP cujos membros exercem profissões no domínio da saúde, como previsto na legislação alemã em causa.

42 A este respeito, cabe salientar que os termos da referida disposição, que visam a atividade isenta dos membros de um AAP, não permitem excluir a possibilidade de essa isenção se aplicar a todos os AAP cujos membros exercem uma atividade isenta de IVA.

43 Contudo, segundo jurisprudência constante, para a interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em consideração não apenas a sua redação, mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada (acórdãos de 26 de abril de 2012, *Able UK*, C-225/11, EU:C:2012:252, n.º 22, e de 4 de abril de 2017, *Fahimian*, C-544/15, EU:C:2017:255, n.º 30 e jurisprudência aí referida).

44 No que se refere ao contexto em que se inscreve o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, há que realçar que esta disposição figura no capítulo 2, intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», do título IX dessa diretiva. Este título indica que a isenção prevista na referida disposição apenas visa os AAP cujos membros exercem atividades de interesse geral.

45 Tal interpretação é igualmente confirmada pela estrutura do título IX da referida diretiva relativo às «Isenções». Com efeito, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), não figura no capítulo 1, intitulado «Disposições gerais», desse título, mas no seu capítulo 2. Além disso, no referido título, faz-se uma distinção entre o capítulo 2, intitulado «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», e o capítulo 3, intitulado «Isenções em benefício de outras atividades», distinção essa que indica que as regras previstas no capítulo 2 para certas atividades de interesse geral não se aplicam às outras atividades visadas no citado capítulo 3.

46 Ora, no artigo 135, n.º 1, alínea a), desse capítulo 3, figura uma isenção das «operações de seguro e de resseguro» bem como nas alíneas d) e e), uma isenção de determinadas operações do domínio dos serviços financeiros, tais como, «[a]s operações, incluindo a negociação, relativas a depósitos de fundos, contas correntes, pagamentos, transferências, créditos, cheques e outros efeitos de comércio» e «[a]s operações, incluindo a negociação, relativas a divisas, papel-moeda e moeda com valor liberatório». Assim, da sistemática geral da Diretiva 2006/112 resulta que a isenção prevista no seu artigo 132.º, n.º 1, alínea f), não se aplica às operações efetuadas no domínio dos seguros e do resseguro nem às efetuadas no domínio dos serviços financeiros e que, por conseguinte, os serviços prestados por AAP cujos membros exercem atividade nesses domínios não estão abrangidos por essa isenção.

47 No que respeita ao objetivo do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, importa recordar a finalidade de todas as disposições do artigo 132.º da Diretiva 2006/112, que consiste 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 (acórdão de 5 de outubro de 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, n.º 30 e jurisprudência aí referida).

48 Assim, as prestações de serviços efetuadas por um AAP estão abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, quando essas prestações de serviços contribuam diretamente para o exercício das atividades de interesse geral visadas no artigo 132.º desta diretiva (v., por analogia, acórdão de 5 de outubro de 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, n.os 31 a 33).

49 Além disso, há que recordar que o âmbito de aplicação das isenções visadas pelo artigo 132.º da Diretiva 2006/112 é de interpretação estrita, dado que estas constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão de 5 de outubro de 2016, TMD, C?412/15, EU:C:2016:738, n.º 34 e jurisprudência aí referida).

50 Daqui decorre que a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 não se aplica a prestações de serviços que não contribuem diretamente para o exercício de atividades de interesse geral visadas nesse artigo 132.º, mas ao exercício de outras atividades isentas, nomeadamente as do artigo 135.º dessa diretiva.

51 Por conseguinte, há que interpretar o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 no sentido de que a isenção prevista nessa disposição só visa os AAP cujos membros exercem as atividades de interesse geral mencionadas nesse artigo. Consequentemente, há que julgar improcedente a principal alegação da Comissão, segundo a qual o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 não está limitado aos AAP cujos membros exercem atividades de interesse geral.

52 A este respeito, cabe salientar que, contrariamente ao que fez no âmbito do presente processo, o Tribunal de Justiça, no acórdão de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen (C?8/01, EU:C:2003:621), não se pronunciou sobre a questão de saber se a isenção prevista no artigo 13.ºA, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva [que corresponde ao artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112] estava limitada aos serviços prestados por um AAP cujos membros exerciam atividades de interesse geral.

53 Contudo, as alegações da República Federal da Alemanha de que a isenção visada no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 se limita aos AAP cujos membros exercem uma atividade profissional no domínio da saúde devem ser julgadas improcedentes.

54 Em primeiro lugar, o simples facto de a isenção relativa aos AAP estar prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f) da Diretiva 2006/112 não permite concluir que esta isenção só se aplica aos AAP cujos membros exercem as atividades mencionadas no artigo 132.º, n.º 1, alíneas a) a e), dessa diretiva, que figuram antes das mencionadas no referido artigo 132.º, n.º 1, alínea f), e que se referem ao domínio da saúde.

55 Com efeito, esta isenção faz referência aos «agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma atividade isenta [de IVA] ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo». Ora, além das operações efetuadas no domínio da saúde, a Diretiva 2006/112 contempla outras operações de interesse geral isentas, como as operações relacionadas com a assistência social e com a segurança social, a educação, o desporto e a cultura, previstas, respetivamente, no artigo 132.º, n.º 1, alíneas g), i), m) e n), da Diretiva 2006/112.

56 Em segundo lugar, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a finalidade da isenção

prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 consiste 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 (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 37).

57 Todavia, contrariamente ao que a República Federal da Alemanha alega, a utilização pelo Tribunal de Justiça do termo «profissionais», no âmbito da sua interpretação desta isenção, não apoia a sua alegação de que essa isenção só visa os AAP cujos membros exercem atividade no domínio da saúde. Com efeito, no que se refere ao artigo 132.º da Diretiva 2006/112, os termos «profissionais» ou «profissão» são unicamente empregados, respetivamente no n.º 1, alínea c) e no n.º 1, alínea e), desse artigo e, por conseguinte, a utilização desses termos não permite concluir que a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), dessa diretiva só visaria os AAP cujos membros exercem atividade no domínio da saúde.

58 Em terceiro lugar, não se pode deduzir da génese do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 que a isenção prevista nesta disposição esteja limitada ao domínio da saúde. É certo que, historicamente, o artigo 13.º A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o artigo 28.º, n.º 3, alínea a), e o anexo E desta última, previa a possibilidade de limitar a isenção em causa aos AAP de carácter médico ou paramédico.

59 Contudo, o facto de a Sexta Diretiva prever uma possibilidade de derrogar a referida isenção apenas para os AAP que não sejam de carácter médico ou paramédico indica, contrariamente ao que defende a República Federal da Alemanha, que o âmbito de aplicação desta mesma isenção abrange igualmente os AAP cujos membros exercem atividade noutros domínios diferentes do da saúde. Em todo o caso, esta possibilidade de derrogar a isenção visada no artigo 13.º A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva foi suprimida, a partir de 1 de janeiro de 1990, pelo artigo 1.º da Décima Oitava Diretiva 89/465. Daqui resulta que, contrariamente ao que a República Federal da Alemanha alega, a referida isenção não está limitada aos AAP de carácter médico ou paramédico.

60 Em face destas considerações, há que julgar procedente a alegação invocada a título subsidiário pela Comissão, baseada no facto de que o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 não está limitado aos AAP cujos membros exercem profissões que estejam apenas incluídas no domínio da saúde, como prevê a legislação alemã em causa.

Quanto à condição relativa à inexistência de distorções de concorrência

61 Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, a isenção prevista nesta disposição aplica-se desde que essa isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência

62 Segundo a República Federal da Alemanha, cabe ao legislador nacional determinar quais são os domínios de atividades que podem beneficiar da isenção em causa sem provocar distorções de concorrência. No caso em apreço, o legislador alemão considerou que essa isenção se justificava apenas em relação aos AAP cujos membros exercem atividade no domínio da saúde.

63 Consequentemente, há que examinar a questão de saber se um Estado-Membro pode, tendo em conta a condição relativa à inexistência de distorções de concorrência, limitar, através da legislação nacional, os domínios de atividades aos quais se aplica a isenção prevista no artigo

132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112.

64 A título preliminar, há que salientar que os Estados-Membros não estão obrigados a transpor literalmente esta condição para o seu direito nacional (v., por analogia, no que se refere ao artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, acórdão de 17 de outubro de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino e o.*, 231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, n.º 23).

65 Além disso, 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 (v., por analogia, acórdão de 24 de fevereiro de 2015, *Sopora*, C-512/13, EU:C:2015:108, n.º 33). Com efeito, nos termos do artigo 131.º da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros fixam as condições a que estão sujeitas as isenções, a fim de assegurar a sua aplicação correta e simples. Todavia, essas condições não podem ter por objeto a definição do conteúdo das isenções previstas pela referida diretiva (v., neste sentido, acórdãos de 21 de março de 2013, *Comissão/França*, C-197/12, não publicado, EU:C:2013:202, n.º 31, e de 25 de fevereiro de 2016, *Comissão/Países Baixos*, C-22/15, não publicado, EU:C:2016:118, n.os 28 e 29).

66 Ora, este é precisamente o efeito da legislação alemã em causa, mediante a qual o legislador nacional excluiu todos os serviços prestados por AAP cujos membros exercem atividades de interesse geral, com exceção dos AAP cujos membros exercem atividade no domínio da saúde.

67 Contrariamente ao que a República Federal da Alemanha alegou, não resulta do acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505), que a apreciação da condição relativa à inexistência de distorções de concorrência permite limitar a isenção visada no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, de maneira geral ao nível da legislação nacional. No referido acórdão, o Tribunal de Justiça interpretou uma disposição diferente da que está em causa, a saber, o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, segundo o qual os organismos de direito público deviam ser considerados sujeitos passivos desde que a não sujeição ao imposto pudesse conduzir a distorções de concorrência significativas. Neste contexto, o Tribunal de Justiça considerou, no n.º 40 desse acórdão, que a sujeição dos organismos de direito público ao IVA, em conformidade com essa disposição, resulta do exercício de uma determinada atividade enquanto tal, independentemente da questão de saber se os referidos organismos estão sujeitos ou não a uma concorrência ao nível do mercado local no qual exercem essa atividade. Contudo, daí não decorre que a condição relativa à inexistência de distorções de concorrência, visada no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, permite limitar, de uma maneira geral, o âmbito de aplicação dessa isenção.

68 Como salientou a República Federal da Alemanha, a apreciação da condição relativa à inexistência de distorções de concorrência pode revelar-se complexa. Contudo, não precisou em que medida essa complexidade exige uma intervenção do legislador nacional que exclua, de uma maneira geral, determinadas atividades de interesse geral com base nessa condição.

69 Com efeito, como o advogado-geral salientou nos n.os 119 e 120 das suas conclusões, no que se refere aos AAP cujos membros exercem atividade no domínio da saúde, a regulamentação alemã impõe uma apreciação caso a caso, pelas autoridades tributárias, da referida condição. Daqui resulta que a própria República Federal da Alemanha considera que tal apreciação pelas autoridades tributárias é possível no domínio da saúde. No entanto, não demonstrou em que medida a apreciação da condição relativa à inexistência de distorções de concorrência seria diferente em domínios diferentes dos da saúde.

70 Deve-se, igualmente, julgar improcedentes as alegações da República Federal da Alemanha segundo as quais a Comissão não cumpriu as suas obrigações que lhe incumbem em matéria de prova. Com efeito, como o referido Estado-Membro reconheceu na audiência no Tribunal de Justiça, a questão de saber se é lícito que o legislador nacional limite, à luz da condição relativa à inexistência de distorções de concorrência, os domínios de atividades em que a isenção em causa é aplicável, constitui uma questão de direito.

71 Atendendo às considerações anteriores, há que julgar a ação da Comissão procedente.

72 Consequentemente, há que declarar que, ao limitar a isenção do IVA aos AAP cujos membros exercem um número restrito de profissões, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112.

Quanto às despesas

73 Por força do disposto no artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Federal da Alemanha e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.

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

- 1) **Ao limitar a isenção do imposto sobre o valor acrescentado aos agrupamentos autónomos de pessoas cujos membros exercem um número restrito de profissões, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do 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.**
- 2) **A República Federal da Alemanha é condenada nas despesas.**

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.