

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

21 de outubro de 2021 (1)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j) – Isenção a favor de certas atividades de interesse geral – Educação da infância ou da juventude, ensino escolar ou universitário – Ensino escolar ou universitário – Cursos básicos de natação»

No processo C-373/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 27 de março de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de maio de 2019, no processo

Finanzamt München Abteilung III

contra

Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: K. Jürimäe, presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da Nona Secção, S. Rodin (relator) e N. Piçarra, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por S. Eisenberg e J. Möller, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por N. Gossement e R. Pethke, 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 objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2. Este pedido foi apresentado no contexto de um litígio entre o Finanzamt München Abteilung III (Administração fiscal de Munique III, Alemanha) (a seguir «administração fiscal») e Dubrovin & Tröger (a seguir «Dubrovin & Tröger») relativamente à recusa da administração fiscal de isentar do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) os serviços de ensino de natação prestados pela Dubrovin & Tröger.

Quadro jurídico

Direito da União

3. O título IX da Diretiva 2006/112, sob a epígrafe «Isenções», inclui, nomeadamente, um capítulo 2, relativo às «[i]senções em benefício de certas atividades de interesse geral», no qual figura o artigo 132.º desta diretiva, cujo n.º 1 tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

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;

j) As lições ministradas por docentes, a título particular, relacionadas com o ensino escolar ou universitário;

[...]»

Direito alemão

4. Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios), de 21 de fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), na versão aplicável no processo principal (a seguir «UStG»):

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as seguintes operações:

1. as entregas e outras prestações que uma empresa realize a título oneroso dentro do país, no âmbito da sua atividade empresarial. [...]

[...]»

5. O artigo 4.º da UStG, sob a epígrafe «Isenções de entregas e outras prestações», dispõe:

«Estão isentas, entre as operações abrangidas pelo artigo 1.º, n.º 1, ponto 1, da presente lei:

[...]

21. a) as prestações de escolas privadas ou outros estabelecimentos de formação geral ou profissional que prossigam diretamente um objetivo escolar ou educativo,
- aa) se forem reconhecidas pelo Estado nos termos do artigo 7.º, n.º 4, da Grundgesetz (Lei Fundamental) ou autorizadas em virtude do direito do *Land*, ou
- bb) se a autoridade competente do *Land* certificar que preparam regularmente para uma profissão ou para um exame organizado por uma entidade pública,
- b) as prestações de ensino fornecidas por docentes independentes que prossigam diretamente um objetivo escolar ou educativo
- aa) em estabelecimentos de ensino superior, na aceção dos artigos 1.º e 70.º da Hochschulrahmengesetz (Lei-Quadro dos Estabelecimentos de Ensino Superior), e em escolas públicas de formação geral ou profissional, ou
- bb) em escolas privadas e outros estabelecimentos de formação geral ou profissional, na medida em que preencham as condições previstas na alínea a);
22. a) conferências, cursos e outros eventos de carácter científico ou educativo, organizados por pessoas coletivas de direito público, escolas superiores de administração e economia, universidades populares ou organismos com objetivos de utilidade pública ou que prossigam os fins de uma organização profissional, desde que a maior parte das receitas seja utilizada para cobrir as despesas;
- b) outros eventos culturais e desportivos organizados pelos operadores referidos na alínea a), quando a remuneração consista em taxas de participação;
- [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

6. A Dubrovin & Tröger explora uma escola de natação sob a forma de uma sociedade civil de direito comum. No âmbito da sua atividade organiza, essencialmente para crianças, cursos de níveis diferentes relativos à aprendizagem das bases e das técnicas da natação. A este título, defende que essas prestações devem estar isentas de IVA.
7. Considerando, na sequência de uma inspeção fiscal relativa aos anos de 2007 a 2011, que as referidas prestações não estavam abrangidas pelas isenções de IVA previstas no artigo 4.º, pontos 21 e 22, da UStG, a administração fiscal emitiu, em 22 de novembro de 2011, 3 de setembro de 2012 e 12 de agosto de 2013, avisos anuais de liquidação do IVA relativos a esses anos.
8. A Dubrovin & Tröger impugnou estes avisos através de uma reclamação e, depois de esta ter sido indeferida, interpôs recurso para o Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha).
9. Enquanto essa ação estava pendente, a administração fiscal emitiu, em 21 de dezembro de 2017, avisos anuais alterados nos quais, mantendo a qualificação de operações tributáveis das prestações em causa no processo principal, teve em conta e deduziu o IVA pago a montante. Em conformidade com as regras de processo fiscal aplicáveis, esses avisos anuais alterados tornaram-se objeto do processo no Finanzgericht (Tribunal Tributário).
10. Este órgão jurisdicional deu provimento ao referido recurso sublinhando que, se as

prestações em causa no processo principal não estivessem isentas em direito nacional, deviam sê-lo por força do artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça e pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha).

11. Com efeito, o Finanzgericht (Tribunal Tributário) considerou que o ensino das técnicas básicas da natação constitui um ensino escolar e que, além disso, uma sociedade civil pode invocar, ao mesmo título que um empresário individual, o artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112.

12. O Finanzamt interpôs recurso de «Revision» da decisão do Finanzgericht (Tribunal Tributário) para o órgão jurisdiccional de reenvio, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal). Alegou, nomeadamente, que as prestações em causa no processo principal não estão abrangidas, nem no direito da União nem no direito nacional, pelas isenções de IVA, uma vez que a Dubrovin & Tr ger não tem a qualidade de docente que ministra lições a título particular, na a e  o do artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112.

13. A este respeito, o órgão jurisdiccional de reenvio considera, em primeiro lugar, que as prestações fornecidas pela Dubrovin & Tr ger constituem um ensino, na a e  o do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112, uma vez que existe um interesse geral caracterizado na aprendizagem desta competência de base elementar que é a natação, competência que qualquer ser humano deve ter, designadamente para poder fazer face a situações de perigo em contacto com a  gua.

14. Este  rg o jurisdiccional acrescenta que o presente processo se distingue do processo que deu origem ao Acórdão de 14 de março de 2019, *A & G Fahrschul-Akademie* (C-449/17, EU:C:2019:202), no qual o Tribunal de Justiça considerou que o conceito de «ensino escolar ou universitário», na a e  o do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112, não abrange o ensino da condução automóvel ministrado por uma escola de condução. Com efeito, este último, além de constituir um ensino especializado, ao passo que os diferentes cursos de natação têm vocação para se imbricar uns com os outros, não tem caráter de interesse geral.

15. Em segundo lugar, o órgão jurisdiccional de reenvio interroga-se sobre os critérios determinantes para que um organismo possa ser reconhecido como «prossegui(ndo) fins análogos» aos dos organismos de direito público que têm por objeto a educação da infância ou da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou reciclagem profissional, na a e  o do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva 2006/112.

16. Este  rg o jurisdiccional tende a considerar que os critérios enunciados no Acórdão de 15 de novembro de 2012, *Zimmermann* (C-174/11, EU:C:2012:716), relativos ao reconhecimento do «caráter social» de um organismo   luz do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, devem aplicar-se por analogia ao reconhecimento de um organismo que prossegue «fins análogos» no contexto do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), desta diretiva. Assim, o reconhecimento da Dubrovin & Tr ger como organismo que prossegue «fins análogos» pode decorrer do interesse geral ligado à aprendizagem desta competência de base elementar que é a natação.

17. Em terceiro lugar, o órgão jurisdiccional de reenvio interroga-se sobre as exigências aplicáveis no que respeita à qualidade de «docente que ministra lições a título particular» que o operador deve possuir para poder beneficiar da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112. A este respeito, o princípio da neutralidade fiscal pode opor-se a que os operadores econ micos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de IVA, consoante tenham a qualidade de empresário individual ou de sociedade civil de direito comum. Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou que o facto de o docente ministrar lições simultaneamente a várias pessoas não obsta à sua qualificação de docente que ministra

lições a título particular (Acórdão de 14 de junho de 2007, Haderer, C-445/05, EU:C:2007:344, n.os 30 e 31).

18. Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O conceito de ensino escolar ou universitário, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva [2006/112], abrange igualmente as aulas de natação?

2) O reconhecimento de um organismo, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva [2006/112], como organismo que prossegue fins análogos aos de um organismo de direito público encarregado das funções de educação da infância e da juventude, do ensino escolar ou universitário e da formação ou reciclagem profissional, pode resultar do facto de o ensino facultado por esse organismo estar relacionado com a aquisição de uma competência básica elementar (neste caso, a natação)?

3) Em caso de resposta negativa à segunda questão: a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva [2006/112], pressupõe que o sujeito passivo seja um empresário em nome individual?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

19. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112, deve ser interpretado no sentido de que abrange o ensino da natação ministrado por uma escola de natação.

20. O artigo 132.º da Diretiva 2006/112 prevê isenções que, como indica a epígrafe do capítulo a que esse artigo pertence, têm o objetivo de favorecer certas atividades de interesse geral. Todavia, essas isenções não dizem respeito a todas as atividades de interesse geral, mas apenas às que aí são enumeradas e descritas de maneira detalhada (Acórdãos de 4 de maio de 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, n.º 22 e jurisprudência referida, e de 14 de março de 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, n.º 17).

21. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as referidas isenções constituem conceitos autónomos do direito da União que têm por objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (Acórdãos de 26 de outubro de 2017, The English Bridge Union, C-90/16, EU:C:2017:814, n.º 17 e jurisprudência referida, bem como de 14 de março de 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, n.º 18).

22. O Tribunal de Justiça já declarou que os termos utilizados para designar as isenções referidas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral, resultante do artigo 2.º desta diretiva, segundo o qual o IVA incide sobre cada prestação efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Contudo, essa regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (Acórdãos de 4 de maio de 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, n.º 23, e jurisprudência referida, bem como de 14 de março de 2019, A & G Fahrschul-Akademie, C-449/17, EU:C:2019:202, n.º 19).

23. Há que recordar que o artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112 não inclui

nenhuma definição do conceito de «ensino escolar ou universitário».

24. Assim sendo, o Tribunal de Justiça considerou, por um lado, que a transmissão de conhecimentos e de competências entre um docente e os estudantes é um elemento particularmente importante da atividade de ensino (Acórdãos de 14 de junho de 2007, *Horizon College*, C?434/05, EU:C:2007:343, n.º 18, e de 14 de março de 2019, *A & G Fahrschul?Akademie*, C?449/17, EU:C:2019:202, n.º 21).

25. Por outro lado, o Tribunal de Justiça precisou que o conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção da Diretiva 2006/112, não se limita às modalidades de ensino que são concluídas com exames para obter uma qualificação ou que permitem adquirir uma formação para o exercício de uma atividade profissional, mas inclui outras atividades em que a instrução é dada em escolas ou em universidades, tendo em vista desenvolver os conhecimentos e as aptidões dos alunos ou estudantes, desde que essas atividades não tenham caráter puramente recreativo (Acórdão de 28 de janeiro de 2010, *Eulitz*, C?473/08, EU:C:2010:47, n.º 29 e jurisprudência referida, bem como de 14 de março de 2019, *A & G Fahrschul?Akademie*, C?449/17, EU:C:2019:202, n.os 22 e 23).

26. Assim, o conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112, abrange atividades que se caracterizam tanto pela sua própria natureza como pelo contexto em que decorre o seu exercício (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de junho de 2007, *Horizon College*, C?434/05, EU:C:2007:343, n.º 20, bem como de 14 de março de 2019, *A & G Fahrschul?Akademie*, C?449/17, EU:C:2019:202, n.º 24).

27. Daqui resulta que, com este conceito, o legislador da União pretendeu visar um certo tipo de sistema de ensino que é comum a todos os Estados-Membros, independentemente das características próprias de cada sistema nacional (Acórdão de 14 de março de 2019, *A & G Fahrschul?Akademie*, C?449/17, EU:C:2019:202, n.º 25).

28. Por conseguinte, o conceito de «ensino escolar ou universitário», para efeitos do regime do IVA, remete, em geral, para um sistema integrado de transmissão de conhecimentos e de competências sobre um conjunto amplo e diversificado de matérias, bem como para um aprofundamento e desenvolvimento desses conhecimentos e dessas competências pelos alunos e estudantes à medida da sua progressão e da sua especialização em diferentes graus constitutivos desse sistema (Acórdão de 14 de março de 2019, *A & G Fahrschul?Akademie*, C?449/17, EU:C:2019:202, n.º 26).

29. É à luz destas considerações que há que examinar se o ensino da natação ministrado por uma escola de natação, como o que está em causa no processo principal, é suscetível de ser abrangido pelo conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112.

30. No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que existe um interesse geral caracterizado no ensino da natação e que esta circunstância permite, para efeitos da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, distinguir este ensino de outras aprendizagens, como o ensino da condução automóvel ministrado por uma escola de condução, em causa no processo que deu origem ao Acórdão de 14 de março de 2019, *A & G Fahrschul?Akademie* (C?449/17, EU:C:2019:202).

31. Todavia, importa observar que, embora o ensino da natação ministrado por uma escola de natação, como o controvertido no litígio principal, apresente certa importância e prossiga um objetivo de interesse geral, não é menos certo que constitui um ensino especializado e ministrado de maneira ocasional, que não equivale, por si só, à transmissão de conhecimentos e de

competências sobre um conjunto amplo e diversificado de matérias, bem como ao seu aprofundamento e desenvolvimento, que é característico do ensino escolar ou universitário (v., por analogia, Acórdão de 14 de março de 2019, A & G Fahrschul?Akademie, C?449/17, EU:C:2019:202, n.º 29, bem como o Despacho de 7 de outubro de 2019, Finanzamt Hamburg?Barmbek?Uhlenhorst, C?47/19, não publicado, EU:C:2019:840, n.º 33).

32. De resto, e embora não possa ser negada a importância dos conhecimentos transmitidos no âmbito do ensino da condução automóvel e da vela, nomeadamente para fazer face a situações de perigo e, mais genericamente, para assegurar a segurança e a integridade física das pessoas, o Tribunal de Justiça declarou, respetivamente no Acórdão de 14 de março de 2019, A & G Fahrschul?Akademie (C?449/17, EU:C:2019:202), e no Despacho de 7 de outubro de 2019, Finanzamt Hamburg?Barmbek?Uhlenhorst (C?47/19, não publicado, EU:C:2019:840), que essas modalidades de ensino não estão abrangidas pelo conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112.

33. Tendo em conta o que precede, há que responder à primeira questão que o conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112, deve ser interpretado no sentido de que não abrange o ensino da natação ministrado por uma escola de natação.

Quanto às segunda e terceira questões

34. Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder às segunda e terceira questões.

Quanto às despesas

35. 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 (Nona Secção) declara:

O conceito de «ensino escolar ou universitário», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alíneas i) e j), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não abrange o ensino da natação ministrado por uma escola de natação.

Assinaturas

1 Língua do processo: alemão.