



## Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL  
GERARD HOGAN  
apresentadas em 7 de novembro de 2019<sup>1</sup>

**Processo C-488/18**

**Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen  
contra  
Golfclub Schloss Igling e. V.**

[pedido de decisão prejudicial do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Isenções — Artigo 132.º, n.º 1, alínea m) — Prestação de serviços estreitamente relacionada com a prática de desporto — Efeito direto — Alcance da margem de apreciação dos Estados-Membros — Princípio da neutralidade fiscal — Princípio da igualdade de tratamento — Conceito de organismos sem fins lucrativos»

1. O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1; a seguir «Diretiva 2006/112»).
2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen (Administração Tributária de Kaufbeuren, Delegação de Füssen, Alemanha) e a Golfclub Schloss Igling e.V. (a seguir «Golfclub»), a propósito da recusa da Administração Tributária de isentar de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de golfe prestados pela Golfclub.
3. A questão principal suscitada pelo presente processo é saber se, embora a redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 aluda simplesmente a «determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto», esta disposição pode, todavia, ser considerada suficientemente precisa e incondicional e, por conseguinte, ter efeito direto.

### **I. Direito da União**

#### **A. Diretiva 2006/112**

4. O artigo 132.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações[.]

<sup>1</sup> Língua original: inglês.

- 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;»

### **B. Direito alemão**

5. Em conformidade com o § 4, n.º 22, da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG»), na versão publicada em 21 de fevereiro de 2005 (BGB1. 2005 I, p. 386), estão isentas de imposto as seguintes operações:

- «a) Conferências, cursos e outros eventos de carácter científico ou educativo, organizados por pessoas coletivas de direito público, escolas superiores de administração e economia, Volkshochschulen ou organismos com objetivos de utilidade pública ou de organização profissional, desde que a maior parte das receitas seja utilizada para cobrir despesas;
- b) Outros eventos culturais e desportivos organizados pelos operadores referidos na alínea a), quando a remuneração consista em taxas de participação.»

6. Os §§ 51, 52, 55, 58, 59, 60 e 61 do Abgabenordnung (Código Tributário alemão, a seguir «CT»), dispõem:

§ 51

Regra geral

1) Quando o Código conceder privilégios fiscais a uma sociedade pelo facto de esta servir direta e exclusivamente objetivos de interesse público, beneficentes ou religiosos (para efeitos de privilégios fiscais), aplicam-se as disposições seguintes. Por sociedade entende-se uma sociedade, uma associação ou um conjunto de ativos, conforme definido na Lei relativa ao imposto sobre as sociedades. As subdivisões funcionais (departamentos) das sociedades não são tratadas como sujeitos passivos independentes.

[...]

§ 52

Objetivos de interesse público

1) Uma sociedade serve objetivos de interesse público se a sua atividade visa ajudar sem interesses económicos o progresso da coletividade nos domínios material, espiritual ou moral. Não se considera progresso da coletividade o caso em que o grupo de pessoas que beneficia desse progresso está circunscrito, por exemplo pela ligação a determinada família ou força de trabalho de uma empresa, ou o caso em que o progresso é sempre reduzido por definição, especialmente em termos de atributos geográficos ou profissionais. O progresso da coletividade não pode alegar-se com base no simples facto de uma sociedade afetar os seus fundos a uma entidade de direito público.

2) Sem prejuízo do disposto no n.º 1 do presente §, são reconhecidas como progresso da coletividade as situações seguintes:

[...]

21. O progresso do desporto (o xadrez é considerado um desporto);

[...]

§ 55

Atividade sem interesses económicos

1) Considera-se que o progresso ou a promoção são prestados sem interesses económicos se não tiverem como objetivo principal prosseguir os objetivos económicos próprios da sociedade, por exemplo objetivos comerciais ou outros objetivos lucrativos, e se forem cumpridos os seguintes requisitos:

1. Os fundos da sociedade só podem ser utilizados para os fins estabelecidos nos estatutos. Os sócios ou parceiros (sócios para efeitos das presentes disposições) não podem receber participações nos lucros nem, na sua qualidade de sócios, quaisquer outras verbas a partir dos fundos da sociedade. A sociedade não pode utilizar os seus recursos, direta ou indiretamente, para o progresso ou apoio de partidos políticos.
2. Em caso de cessação da sua qualidade de sócio ou de dissolução ou liquidação da sociedade, os sócios não podem receber mais do que a sua parte no capital social realizado e o valor justo de mercado das suas entradas em espécie.
3. A sociedade não pode beneficiar qualquer pessoa por meio de despesas não relacionadas com os objetivos da sociedade ou de remuneração desproporcionadamente elevada.
4. Se a sociedade for dissolvida ou liquidada, ou o seu objetivo anterior deixar de ser aplicável, o património da sociedade que exceda a parte do capital realizado pelos sócios e o valor justo de mercado das suas entradas em espécie só pode ser utilizado para efeitos de privilégios fiscais (o princípio da afetação do património). Este requisito também se considera cumprido se o património se destinar a ser cedido a outra sociedade com privilégios fiscais ou a uma pessoa coletiva de direito público para efeitos de privilégios fiscais.
5. Sem prejuízo do disposto no § 62, a sociedade deverá, em princípio, utilizar imediatamente os seus fundos para efeitos dos privilégios fiscais previstos nos seus estatutos. A utilização de fundos para a aquisição ou criação de património para os objetivos previstos nos estatutos constitui igualmente uma utilização adequada. Considera-se que os fundos foram utilizados imediatamente se foram utilizados para efeitos dos privilégios fiscais previstos nos estatutos, o mais tardar no prazo de dois anos civis ou exercícios financeiros após a sua afetação.

[...]

§ 58

Atividades sem efeitos prejudiciais para os privilégios fiscais

O estatuto de privilégio fiscal não é excluído nos casos em que,

[...]

8. uma sociedade realiza eventos sociais de importância secundária em comparação com as suas atividades que beneficiam de privilégios fiscais,
9. uma associação desportiva promove atividades desportivas remuneradas além das atividades desportivas não remuneradas.

[...]

§ 59

Condições prévias à concessão de privilégios fiscais

Os privilégios fiscais serão concedidos se os estatutos, o ato de constituição ou outro estatuto (estatutos para efeitos das presentes disposições) que descrevem o objetivo prosseguido pela sociedade indicarem que esse objetivo preenche os requisitos dos §§ 52 a 55 e é prosseguido exclusiva e diretamente; a atividade de gestão efetiva deve estar em conformidade com as presentes disposições legais.

§ 60

Requisitos a cumprir pelos estatutos

- 1) Os objetivos previstos nos estatutos e os meios a utilizar para os alcançar devem ser definidos de forma tão precisa que permita verificar, com base nos estatutos, se estão preenchidas as condições prévias à concessão de privilégios fiscais. Os estatutos devem conter os critérios referidos no anexo 1.
- 2) Os estatutos devem estar em conformidade com os requisitos exigidos, no que se refere ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre o comércio, durante todo o período de liquidação e, no que se refere a outros impostos, no momento em que surge a obrigação fiscal.

§ 61

Afetação de património segundo os estatutos

- 1) Considera-se que existe uma afetação suficiente de património para efeitos fiscais (§ 55, n.º 1, ponto 4) se o objetivo para o qual o património se destina a ser utilizado em caso de dissolução ou liquidação da sociedade, ou se o seu objetivo anterior que deixou de ser aplicável, for definido de tal forma precisa nos estatutos que é possível determinar, com base nos mesmos, se esse objetivo é privilegiado do ponto de vista fiscal.
- 2) (revogado)
- 3) Se a disposição relativa à afetação de património for posteriormente alterada de modo que deixe de estar em conformidade com os requisitos do § 55, n.º 1, ponto 4, considera-se insuficiente desde o início para efeitos fiscais. O § 175, n.º 1, primeiro período, ponto 2, é aplicável com a ressalva de que podem ser emitidos, anulados ou modificados avisos de liquidação que tenham por objeto impostos que tenham surgido no decurso dos dez anos civis anteriores à modificação da disposição sobre a afetação de património.»

## II. Antecedentes do litígio

7. A Golfclub é uma associação registada que não foi reconhecida como sendo de utilidade pública na aceção dos §§ 51 e segs. do CT, no decurso do ano em causa (2011). Nos termos do seu estatuto, o objetivo da associação é incentivar e promover o desporto, concretamente, o golfe. Para este fim, explora um campo de golfe e os respetivos anexos, que aluga à Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (Golfplatz). doem conformidade com o § 13, n.º 3, dos estatutos da associação, em caso de dissolução voluntária ou compulsiva, o seu património é transferido para uma pessoa ou instituição designada pela assembleia geral.

8. Em 25 de janeiro de 2011, a Golfplatz foi adquirida pela Golfclub por EUR 380 000. Para financiar esta operação, a Golfclub contratou empréstimos junto dos seus associados com uma taxa de juro anual de 4 %, que pagou com uma taxa de juro de 5 % ao ano.

9. Durante o mesmo ano, a Golfclub cobrou receitas no montante total de EUR 78 615,02, provenientes das seguintes atividades:

- (i) utilização do campo de golfe;
- (ii) aluguer de bolas de golfe;
- (iii) aluguer de *caddies*;
- (iv) venda de tacos de golfe;
- (v) organização e realização de torneios de golfe e eventos para os quais a Golfclub recebeu taxas de inscrição para a participação.

10. A Administração Tributária recusa-se a isentar de IVA estas atividades pelo facto de, nos termos § 4, n.º 22, da UStG, apenas estarem isentas as taxas de participação e de, mesmo para a organização e realização de torneios de golfe, esta isenção não poder ser aplicada, uma vez que a Golfclub não pode ser considerada um organismo de utilidade pública na aceção dos §§ 51 e segs. do CT. Com efeito, os seus estatutos não previam regras suficientemente precisas no que respeita à afetação legal do seu património em caso de dissolução e a aquisição da Golfplatz demonstra que aquela não prossegue exclusivamente um objetivo não lucrativo.

11. A decisão adotada pela Administração Fiscal relativamente à Golfclub foi anulada pelo Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha) com o fundamento de que a Golfclub é um organismo sem fins lucrativos na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, e que esta disposição, que tem efeito direto, obriga os Estados-Membros a isentar todas as atividades estreitamente relacionadas com a prática de um desporto levadas a cabo por um organismo sem fins lucrativos.

## III. Matéria de facto e pedido de decisão prejudicial

12. A Administração Tributária interpôs um recurso de «Revision» do acórdão proferido pelo Finanzgericht no órgão jurisdicional de reenvio. Este último considera que o resultado do litígio depende, por um lado, da questão de saber se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 tem efeito direto e, por conseguinte, se um organismo sem fins lucrativos pode invocar diretamente essa disposição em caso de transposição incorreta da referida diretiva. Por outro lado, o litígio gira à volta do significado do conceito de «organismo sem fins lucrativos» utilizado pela mesma disposição.

13. No que se refere à primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio explica que tem dúvidas quanto a saber se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 tem efeito direto, uma vez que, no seu Acórdão de 15 de fevereiro de 2017, *British Film Institute* (C-592/15, EU:C:2017:117, n.ºs 23 e 24), o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea n), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (a seguir «Sexta Diretiva do Conselho») não tem efeito direto. Com efeito, para chegar a esta solução, o Tribunal de Justiça baseou-se, nomeadamente, no facto de esta disposição fazer referência, como faz o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), a «certas prestações» e, por conseguinte, concedeu aos Estados-Membros uma margem de apreciação para decidir quais as prestações a isentar. Isto levou o Tribunal de Justiça a concluir que esta disposição não preenchia as condições que lhe permitiriam ter efeito direto perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

14. No que se refere à segunda questão, o órgão jurisdicional nacional interroga-se sobre a questão de saber se o conceito de «organismo sem fins lucrativos» utilizado no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 deve ser considerado um conceito autónomo de direito da União e, em caso afirmativo, se esse conceito deve ser interpretado no sentido de exigir, para que um organismo seja assim qualificado, que os seus estatutos prevejam que, em caso de transferência para outro organismo, este deve igualmente prosseguir um objetivo não lucrativo.

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

- «1) O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da [Diretiva 2006/112], segundo o qual os Estados-Membros isentam “[d]eterminadas 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” tem efeito direto, de modo que, na falta de transposição, organismos sem fins lucrativos podem invocar diretamente esta disposição?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: um “organismo sem fins lucrativos”, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da [Diretiva 2006/112] é:
- um conceito que deve ser interpretado de forma autónoma no âmbito do direito da União, ou
  - os Estados-Membros têm a faculdade de fazer depender a existência de um organismo deste tipo de requisitos como os previstos no § 52 conjugado com o § 55 do Abgabenordnung (Código Tributário) (ou nos §§ 51 e segs. do Código Tributário no seu conjunto)?
- 3) Se se tratar de um conceito que deve ser interpretado de forma autónoma no âmbito do direito da União: deve um organismo sem fins lucrativos, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da [Diretiva 2006/112], dispor de regras para o caso da sua dissolução, que prevejam a transmissão do património existente para outro organismo sem fins lucrativos para a promoção da prática do desporto e da educação física?»

#### IV. Análise

16. Conforme pedido do Tribunal de Justiça, limitarei as minhas observações nas presentes conclusões à primeira questão.

17. Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 tem efeito direto e, por conseguinte, pode ser invocado pelos particulares perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

18. A título preliminar, há que recordar que uma disposição pode ser invocada pelos particulares nos órgãos jurisdicionais nacionais contra o Estado-Membro, designadamente quando este não tenha transposto a diretiva para o direito interno no termo do prazo fixado ou quando não tenha transposto corretamente a diretiva, se essa disposição for incondicional e suficientemente precisa<sup>2</sup>.

19. Uma disposição de direito da União é considerada incondicional quando prevê uma obrigação que não é acompanhada de condições nem subordinada, na sua execução ou nos seus efeitos, à intervenção de qualquer ato das instituições da União Europeia ou dos Estados-Membros<sup>3</sup>. Para ser considerada suficientemente precisa, uma disposição deve descrever a obrigação que estabelece em termos inequívocos e incondicionais<sup>4</sup>.

20. No caso do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, a jurisprudência existente já fornece orientações sobre a resposta a dar à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

#### *A. Análise à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça*

21. A jurisprudência inicial do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 — como sejam os Acórdãos de 16 de outubro de 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), e o Acórdão de 19 de dezembro de 2013, The Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861) — pode, à primeira vista, dar a impressão de que os Estados-Membros são obrigados a isentar qualquer prestação de serviços estreitamente relacionada com a prática de desporto, efetuada por organismos sem fins lucrativos. Considero, no entanto, que uma análise mais pormenorizada destes acórdãos demonstra que tal não é, de facto, o caso.

22. No seu Acórdão de 16 de outubro de 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, n.º 27), o Tribunal de Justiça declarou que «o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea m), da Sexta Diretiva não pretende fazer beneficiar da isenção que prevê apenas certos tipos de desportos, mas visa a prática do desporto em geral [...]». Nesse processo, a questão central consistia em saber se as quotizações pagas pelos clubes de hóquei ao England Hockey como contrapartida dos serviços prestados por essa organização estavam sujeitas a IVA.

23. No âmbito da resposta à primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, o Tribunal de Justiça declarou, em primeiro lugar, que a prestação de serviços na aceção do atual artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 abrange serviços fornecidos, de uma perspetiva formal, não só às pessoas singulares mas também a pessoas coletivas e a associações que praticam desporto individualmente ou no contexto de estruturas organizativas e administrativas criadas por um clube desportivo, uma vez que, se assim não fosse, significaria que «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 conclusão seria contrária à finalidade desta isenção.

2 V., neste sentido, Acórdãos de 24 de janeiro de 2012, Dominguez (C-282/10, EU:C:2012:33, n.º 33); de 12 de dezembro de 2013, Portgás (C-425/12, EU:C:2013:829, n.º 18); de 15 de janeiro de 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, n.º 31); de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 31), e de 7 de julho de 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, n.º 16).

3 V., neste sentido, Acórdãos de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 32), de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 49), e de 13 de fevereiro de 2019, Human Operator (C-434/17, EU:C:2019:112, n.º 38).

4 Acórdãos de 26 de fevereiro de 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84, n.º 52); e de 26 de outubro de 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, n.º 41).

24. O Tribunal de Justiça abordou, em seguida, a segunda questão, que consistia em saber se os Estados-Membros têm o direito de limitar o regime de isenção ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 apenas aos serviços prestados aos particulares que praticam o desporto. Considerou, no n.º 39, que a diretiva não permite aos Estados-Membros «excluir um certo grupo de destinatários destas prestações do benefício da isenção em causa», uma vez que não era concedida aos Estados-Membros qualquer margem de apreciação a esse respeito.

25. Do mesmo modo, no seu Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95), o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 21, que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m) da Diretiva 2006/112 «não pretende fazer beneficiar da isenção nela prevista apenas certos tipos de desportos». Assim, o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 25, que «atividades desportivas não organizadas, não sistemáticas e que não tenham por objetivo a participação em competições desportivas *podem* ser qualificadas de prática de desporto na aceção desta disposição»<sup>5</sup>. De qualquer modo, a linguagem permissiva («podem») utilizada pelo Tribunal de Justiça nesse parágrafo sugere, por si só, que o Estado-Membro dispõe de uma margem de apreciação na matéria. Se a disposição em causa fosse considerada incondicional pode presumir-se que o Tribunal de Justiça o teria dito através da utilização de termos imperativos como «devem».

26. Neste ponto, pode admitir-se que, nestes dois processos, o Tribunal de Justiça parece ter partido do pressuposto tácito de que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m) tinha efeito direto. No entanto, deve também observar-se que a questão do efeito direto não foi explicitamente submetida ao Tribunal de Justiça e que este não estava obrigado, em nenhum dos casos, a apreciar essa questão.

27. Por conseguinte, uma vez que as questões submetidas nos processos Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571) e Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95) não diziam respeito expressamente à existência de uma certa margem de apreciação dos Estados-Membros para decidir quais os serviços isentos ou à natureza incondicional do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), considero que não se pode extrair qualquer conclusão destes acórdãos no que concerne à presente questão do efeito direto desta disposição. Pela minha parte, penso que estas decisões devem ser entendidas no sentido de não excluïrem, numa base *ex ante*, certas atividades desportivas do âmbito de aplicação desta disposição pelo simples facto de não preencherem o critério específico que estava em causa em cada um dos respetivos processos.

28. No seu Acórdão de 19 de dezembro de 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, n.º 32), o Tribunal de Justiça decidiu, em resposta às cinco primeiras questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, que «o artigo 134.º, alínea b), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não exclui do benefício da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), desta diretiva a prestação de serviços que consiste na concessão, por um organismo sem fins lucrativos que gere um campo de golfe e propõe um sistema associativo, do direito de utilizar esse campo de golfe aos visitantes não-membros desse mesmo organismo». No entanto, a disposição que estava em causa no processo Bridport and West Dorset Golf Club *não* era o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), mas o artigo 134.º, alínea b), da Diretiva 2006/112<sup>6</sup>. Uma vez que o 134.º, alínea b), restringe a possibilidade de os Estados-Membros isentarem, com fundamento no artigo 132.º, alíneas l) e m), certos fornecimentos de bens ou de serviços estreitamente ligados ao desporto ou à educação física, o Tribunal de Justiça baseou, necessariamente mas implicitamente, o seu raciocínio na premissa de que as condições de aplicação desta disposição estavam preenchidas.

5 O sublinhado é meu.

6 O mesmo se diga no que respeita ao Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22, n.º 36), que dizia respeito à interpretação do artigo 13.º, B, alínea b), e C, da Sexta Diretiva, e não ao artigo 13.º-A, n.º 1, alínea m), da referida diretiva.



29. Por conseguinte, não se pode afirmar, também neste caso, que o Tribunal de Justiça tenha efetivamente abordado a questão totalmente diferente de saber se o próprio artigo 132.º, n.º 1, alínea m), tinha efeito direto. Daqui resulta, por conseguinte, que também não é possível tirar conclusões deste acórdão, pelo menos no que diz respeito à questão essencial no presente processo.

30. De qualquer modo, esta análise caso a caso da antiga jurisprudência inicial é agora pouco importante, uma vez que o Tribunal de Justiça adotou expressamente uma posição em pelo menos dois acórdãos, a saber, os Acórdãos de 13 de julho de 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544) e de 15 de fevereiro de 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), da qual resulta claramente que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), deixa aos Estados-Membros uma margem de apreciação quanto ao alcance do seu poder de isentar determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto. A própria existência dessa margem de apreciação significa, por si só, que as disposições do artigo 132.º, n.º 1, alínea m) não podem ser consideradas de natureza incondicional. Uma vez que o requisito da incondicionalidade é uma condição prévia à aplicação da doutrina do efeito direto, conclui-se que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), não pode ser considerado no sentido de que tem efeito direto. Este ponto pode ser ilustrado pela análise destas duas decisões.

31. Em primeiro lugar, no seu Acórdão de 15 de fevereiro de 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea n), da Sexta Diretiva — entretanto substituído pelas disposições idênticas do artigo 132.º, n.º 1, alínea n), da Diretiva 2006/112 — «deve ser interpretado no sentido de que não tem efeito direto, de tal modo que, na falta de transposição, essa disposição não pode ser diretamente invocada por um organismo de direito público ou outro organismo cultural».

32. O Tribunal de Justiça observou, nomeadamente, que a expressão «certas prestações de serviços culturais», utilizada nessa disposição, «não exige a isenção de todas as prestações de serviços culturais, pelo que os Estados-Membros podem isentar “certas” prestações, submetendo outras a IVA»<sup>7</sup>. O Tribunal de Justiça adotou este ponto de vista porque, em primeiro lugar, «essa interpretação não corresponde ao sentido habitual do termo “certas” utilizado no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea n), da Sexta Diretiva e priva de efeito útil a utilização desse termo nessa disposição»<sup>8</sup>. Em segundo lugar, no que respeita ao artigo 13.º, A, alínea n), da Sexta Diretiva, o legislador da União rejeitou expressamente a proposta inicial da Comissão Europeia de especificar, de forma harmonizada, os serviços em causa<sup>9</sup>. Em terceiro lugar, a decisão do legislador da União de deixar aos Estados-Membros uma margem de apreciação para determinar as prestações dos serviços culturais que são isentas pode explicar-se pela grande variedade de tradições culturais e de patrimónios regionais existentes na União Europeia e, às vezes, dentro de cada Estado-Membro<sup>10</sup>.

33. No entanto, o Tribunal de Justiça concluiu que a existência da margem de apreciação para isentar «certos» serviços culturais significava que esta disposição não preenchia as condições necessárias para a aplicação da doutrina do efeito direto<sup>11</sup>.

7 N.º 23 do Acórdão de 15 de fevereiro de 2017, British Film Institute (C-592/15, EU:C:2017:117).

8 N.º 16 desse acórdão.

9 N.ºs 19 a 21 desse acórdão.

10 N.º 22 desse acórdão.

11 N.ºs 23 e 24 desse acórdão.

34. Em segundo lugar, no seu Acórdão de 13 de julho de 2017, London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544, n.º 19), o Tribunal de Justiça rejeitou o argumento de que a exigência de os Estados-Membros sujeitarem todas as prestações de serviços sujeitas a IVA estreitamente relacionadas com a prática de desporto, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 tinha efeito direto, com base no facto de que isso «seria [...] contrário aos termos deste artigo 132.º, n.º 1, alínea m), [...] que visam “determinadas” prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física».

35. Todas estas considerações são perfeitamente aplicáveis no caso do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, uma vez que esta disposição também se refere ao poder de isentar «determinadas» prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física. O facto de ter sido concedida aos Estados-Membros uma margem de apreciação na matéria é incompatível com o requisito da incondicionalidade, que é, em si mesmo, uma condição prévia à aplicação da doutrina do efeito direto. Considero, por conseguinte, que tendo em conta a fundamentação do Tribunal de Justiça, tanto no Acórdão British Film Institute como no Acórdão London Borough of Ealing (C-633/15, EU:C:2017:544), o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 não pode ser considerado suficientemente preciso e incondicional para ter efeito direto.

### ***B. Análise à luz dos métodos de interpretação comumente aceites***

36. Qualquer análise do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 à luz dos métodos de interpretação tradicionalmente utilizados pelo Tribunal, com base na redação, contexto e objetivo da disposição em causa, conduz igualmente à mesma conclusão.

#### *1. Redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea m)*

37. O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 dispõe que os Estados-Membros isentam de IVA «[d]eterminadas 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».

38. Uma vez que a redação desta disposição estabelece que os Estados-Membros isentam *determinadas* prestações de serviços — e não, sublinhe-se, *todas* as prestações de serviços — estreitamente relacionadas com a prática de desporto, é evidente que os Estados-Membros dispõem de uma certa margem de apreciação na matéria. Por conseguinte, podem determinar que prestações de serviços relacionadas com a prática de desporto ou de educação física efetuados por organismos sem fins lucrativos pretendem isentar.

39. Nas suas observações escritas, o Governo dos Países Baixos alega, no entanto, que o termo «determinadas» deve ser entendido não no sentido de «algumas, mas não todas», mas antes no sentido de salientar que esta isenção só se aplica a prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto efetuadas por organismos sem fins lucrativos.

40. Não posso aceitar este argumento. Recorde-se que, uma vez que os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 constituem exceções ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo, estes termos devem, portanto, ser interpretados restritivamente.

41. Evidentemente, esta regra da interpretação estrita não significa, no entanto, que os termos utilizados para definir esta isenção devam ser interpretados de um modo que a prive dos seus efeitos<sup>12</sup>. Implica, não obstante, que quando a redação de uma isenção — como a prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m) — é clara, a sua interpretação literal deve prevalecer.

42. Para que o argumento apresentado pelo Governo dos Países Baixos fosse sustentável, teria sido necessário, na minha opinião, que o final da frase tivesse sido estruturado de forma diferente e, em especial, que a expressão «efetuadas por organismos sem fins lucrativos» tivesse sido mencionada separadamente. Se o legislador da União tivesse pretendido que esta disposição suportasse a interpretação preconizada pelo Governo dos Países Baixos, poderia, por exemplo, ter previsto o seguinte: estão isentas «determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, nomeadamente as prestadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física»<sup>13</sup>.

43. Por conseguinte, tendo em conta a regra de interpretação acima referida, o argumento do Governo dos Países Baixos não pode ser acolhido.

44. Convém, igualmente, observar que, como o Tribunal de Justiça tem afirmado repetidamente, as disposições do direito da União devem ser interpretadas não só à luz da sua redação, mas também à luz do seu contexto e dos objetivos prosseguidos pelo artigo 132.º, alíneas l) e m), da Diretiva 2011/112, e do seu contexto<sup>14</sup>. Qualquer análise destes objetivos conduz igualmente à mesma conclusão.

## 2. Objetivos prosseguidos pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea m)

45. É certo que os considerandos da Diretiva 2006/112 dão poucas indicações quanto aos objetivos prosseguidos pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea m)<sup>15</sup>. Uma vez que esta disposição isenta determinadas prestações relacionadas com o desporto, pode, no entanto, presumir-se que esta isenção se destina a incentivar a atividade desportiva do público em geral, em especial porque contribui para os objetivos de saúde pública<sup>16</sup>.

46. Tal objetivo não implica, no entanto, que a intenção do legislador da União tenha sido a de isentar *todas* as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto prestadas por organismos sem fins lucrativos. É verdade que o Tribunal de Justiça considerou que o conceito de desporto se refere a uma atividade caracterizada por uma «componente física não insignificante»<sup>17</sup>. No entanto, nem todas as atividades físicas contribuem para o objetivo geral de interesse público de

12 V., neste sentido, Acórdãos de 18 de novembro de 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, n.º 17), e de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, n.º 19).

13 Além disso, os trabalhos preparatórios demonstram que a utilização da palavra «determinadas» resulta da vontade expressa do legislador de conceder aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação. Com efeito, na sua proposta para a Sexta Diretiva, a Comissão propôs inicialmente que os Estados-Membros isentassem «a prestação de serviços e as entregas de bens acessórios, efetuadas por organizações desportivas ou de formação física sem fins lucrativos aos seus membros; esta isenção aplica-se apenas às operações diretamente relacionadas com a prática de atividades desportivas e de treino físico por amadores». No entanto, esta proposta foi expressamente rejeitada pelo Conselho que a substituiu pelo texto correspondente à redação atual do artigo 132.º, n.º 1, alínea m). Mais tarde, quando a Comissão sugeriu ao Conselho, em 5 de dezembro de 1984, que suprimisse a palavra «determinadas», o Conselho rejeitou novamente esta proposta, deixando a redação desta disposição tal como estava na versão original de 17 de Maio de 1977.

14 V., por exemplo, Acórdão de 10 de julho de 2019, Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (C-649/17, EU:C:2019:576, n.º 37).

15 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, «o princípio da segurança e da clareza jurídica exige que a interpretação que o Tribunal é chamado a dar se refira ao teor e aos objetivos evidentes dos textos em questão». V. Acórdão de 5 de maio de 1988, Erzeugergemeinschaft Gutshof-Ei (91/87, EU:C:1988:235, n.º 8).

16 V., neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, n.º 23), de 19 de dezembro de 2013, Bridport and West Dorset Golf Club (C-495/12, EU:C:2013:861, n.º 20), e de 26 de outubro de 2017, English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, n.º 23). Em especial, no seu Acórdão proferido no processo Žamberk, o Tribunal de Justiça rejeitou o argumento de que a isenção não se aplicava a «atividades desportivas não organizadas e não sistemáticas» tais como — como nesse processo — natação ocasional num complexo de piscinas.

17 V. Acórdão de 26 de outubro de 2017, English Bridge Union (C-90/16, EU:C:2017:814, n.º 22.)

manter a condição física da população na mesma medida. Do mesmo modo, nem todas as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física servem este objetivo. Por conseguinte, tendo em conta esse objetivo, o legislador da União pode perfeitamente ter considerado, em conformidade com o princípio da subsidiariedade consagrado no artigo 5.º, n.º 1, TUE, que os Estados-Membros estavam em melhor posição para decidir quais as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto que devem ser consideradas isentas pela sua própria legislação de transposição.

47. Várias considerações podiam ter levado o legislador da União a essa conclusão.

48. Em primeiro lugar, tal como acontece com os serviços culturais, existe uma grande diversidade de práticas desportivas e de atitudes em relação aos diferentes desportos entre os Estados-Membros. A tourada é, por exemplo, considerada por alguns como uma das grandes glórias de Espanha, mas este desporto é, na melhor das hipóteses, tolerado em alguns Estados-Membros<sup>18</sup> e visto com desagrado noutros. Os desportos de combate e de contacto apresentam as suas próprias questões, tanto em termos de segurança como de bem-estar físico dos participantes. O mesmo se pode dizer de certos desportos extremos. Mais uma vez, pode pensar-se que alguns outros desportos levantam questões de bem-estar dos animais sobre as quais poderá haver uma diversidade de pontos de vista nos diferentes Estados-Membros. Uma outra consideração é que, embora alguns desportos estejam profundamente enraizados na vida cultural e desportiva de determinados Estados-Membros — pensemos aqui em touradas em Espanha, *pétanque* em França, críquete no Reino Unido e futebol gaélico e *hurling* na Irlanda — estes desportos são também, em grande medida, desconhecidos, e raramente são praticados na União Europeia fora do Estado-Membro em questão.

49. Tudo isto significa que os Estados-Membros podem ter opiniões distintas próprias sobre a utilidade desses desportos e em que medida a participação do público em determinados desportos deve ser incentivada ou apoiada financeiramente.

50. Em segundo lugar, no que diz respeito a um desporto específico, a questão de saber se determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com esse desporto devem ser consideradas isentas pode também ser complexa. Por exemplo, a navegação à vela pode ser considerada um desporto num contexto de regata, mas quando praticada de forma diferente pode ser considerada simplesmente como uma atividade de lazer ou mesmo como um meio de transporte. Do mesmo modo, embora o *pony-trekking* ou passeios a cavalo guiados — façam parte da equitação como é, por exemplo, por vezes proposto às crianças durante as férias — tal poderá não ser suficiente para que estes serviços sejam considerados relacionados como participando num desporto, tal como exigido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112. Em algumas circunstâncias e em determinadas condições, tal pode ser considerado simplesmente como uma atividade de lazer e não como um desporto enquanto tal.

51. Em terceiro lugar, é provável que a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 tenha repercussões económicas significativas nos serviços desportivos de cada mercado nacional, uma vez que a isenção só pode ser concedida a organismos sem fins lucrativos<sup>19</sup>. Por conseguinte, o legislador da União, ao conceder uma certa margem de apreciação aos Estados-Membros para decidirem quais os serviços a isentar, pode ter considerado que os Estados-Membros estavam em melhor posição para decidir sobre o impacto que essas isenções teria na concorrência local.

18 Por exemplo, nos termos da legislação francesa, a tourada só é permitida em áreas onde existe uma tradição local ininterrupta. V. artigo 521.º, n.º 1 Do Código Penal francês.

19 Se a distorção da concorrência é inerente ao facto de o artigo 132.º da Diretiva 2006/112 prever algumas isenções (Acórdão de 19 de dezembro de 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club*, C-495/12, EU:C:2013:861, n.º 37), tal não significa que o legislador da União tenha, de algum modo, procurado evitar que os Estados-Membros determinassem a extensão dessas distorções quando lhes concedeu a margem de apreciação prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea m).

52. Daqui resulta, por conseguinte, que o legislador da União pode ter considerado adequado transferir a decisão destas matérias para os Estados-Membros, o que poderia, por sua vez, explicar por que razão esta disposição não impõe aos Estados-Membros uma obrigação incondicional de isentar todas as atividades desportivas.

*3. Contexto em que é utilizado o artigo 132.º, n.º 1, alínea m)*

53. Pode também considerar-se que o contexto em que se utiliza o artigo 132.º, n.º 1, alínea m) deixa pouca margem para dúvidas quanto à interpretação deverá ser dada ao artigo 132.º, n.º 1, alínea m). A maior parte das isenções específicas referidas no artigo 132.º não se aplica apenas a determinadas atividades, mas também, ao contrário das isenções referidas no artigo 135.º, às atividades exercidas por determinadas categorias de fornecedores<sup>20</sup>. Por conseguinte, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), tivesse o significado que o Governo dos Países Baixos defende, o legislador da União deveria ter utilizado o termo «determinadas» em cada uma destas isenções. No entanto, este termo só é utilizado em relação a duas destas isenções, a saber, o artigo 132.º, n.º 1, alínea n), relativo à prestação de serviços culturais, e o artigo 132.º, n.º 1, alínea m).

54. Daqui resulta que tanto a redação como o contexto em que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), foi adotado demonstram que esta disposição deve ser interpretada no sentido de conceder aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação para determinar, entre as prestações de serviços relacionadas com a prática do desporto ou da educação física prestadas por organismos sem fins lucrativos, aquelas que pretendem isentar.

***C. Impacto do princípio da igualdade de tratamento na interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea m)***

55. A existência de uma certa margem de apreciação concedida aos Estados-Membros também não é contrariada pelo princípio da igualdade de tratamento, por vezes referido, no contexto do IVA, como princípio da neutralidade fiscal<sup>21</sup>.

56. O princípio da igualdade de tratamento exige que situações comparáveis não sejam tratadas de forma diferente e que situações diferentes não sejam tratadas de forma idêntica, a menos que esse tratamento seja objetivamente justificado por um motivo específico<sup>22</sup>.

20 V. Acórdão de 14 de dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, n.º 28).

21 A utilização, neste contexto, da expressão «princípio da neutralidade fiscal» é enganosa, pois pode ser confundida com o mecanismo de dedução previsto na Sexta Diretiva que visa libertar o empresário do peso do IVA devido ou pago sobre as suas atividades económicas, elas próprias sujeitas a IVA. A este respeito, a jurisprudência nem sempre tem sido coerente. Com efeito, como já salientei nas minhas conclusões no processo Grup Servicii Petroliere (C-291/18, EU:C:2019:302), Segundo alguns acórdãos, o princípio da neutralidade é a «tradução» do princípio da igualdade de tratamento em matéria de IVA [Despacho de 18 de novembro de 2014, MDDP (C-319/12, EU:C:2014:2395, n.º 38)]. Em alguns outros acórdãos, o Tribunal de Justiça considerou-o como uma expressão específica do princípio da igualdade de tratamento [Acórdão de 7 de março de 2013, Efir (C-19/12, não publicado, EU:C:2013:148, n.º 35) que não coincide, ou seja não se confunde, com este último (Acórdão de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia, C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 18). No entanto, no seu posterior Acórdão de 7 de março de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174), a Grande Secção adotou uma abordagem mais rigorosa, que consiste em considerar que, na sua segunda aceitação, a noção de neutralidade fiscal é equiparada ao princípio da igualdade de tratamento, mas que, na adoção de medidas fiscais, deve todavia ser dado um amplo poder discricionário ao legislador da União.

22 V., por exemplo, Acórdão de 7 de março de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, n.º 41).

57. Segundo jurisprudência constante, o caráter comparável de várias situações, que é necessário para que uma diferença de tratamento seja abrangida pelo âmbito de aplicação do princípio da igualdade de tratamento, deve ser apreciado à luz do objeto e do objetivo das disposições em causa, bem como dos princípios e objetivos do domínio do qual releva o ato em questão<sup>23</sup>. O alcance das competências detidas pela pessoa em causa deve igualmente ser tido em conta na aplicação do princípio da igualdade de tratamento<sup>24</sup>.

58. Por conseguinte, quando uma disposição da legislação da União deixa uma certa margem de apreciação aos Estados-Membros para definirem as condições da sua aplicação, só se o objetivo prosseguido por essa disposição exigir que certos bens ou serviços sejam tratados da mesma forma é que o princípio da igualdade pode restringir a margem de apreciação de que esses Estados dispõem<sup>25</sup>. Na sua falta, o princípio da igualdade de tratamento não pode ser invocado para sustentar que esta disposição deve ser interpretada, contrariamente à sua redação, como não deixando qualquer margem de apreciação a esses Estados-Membros. Com efeito, se assim não fosse, tal significaria que o alcance de qualquer harmonização realizada por qualquer ato do direito da União seria sempre completo.

59. Uma vez que o objetivo prosseguido pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 não exige que todas as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física sejam consideradas do mesmo modo, o princípio da igualdade de tratamento não exige que todas essas prestações de serviços sejam tratadas de forma idêntica. Somente quando um Estado-Membro exerceu a margem de apreciação que lhe é conferida pela diretiva é que se pode invocar, tendo em conta os objetivos prosseguidos por esse Estado no exercício dessa margem de apreciação, essa forma como foi efetivamente exercida viola o princípio da igualdade de tratamento<sup>26</sup>.

60. Por conseguinte, no processo principal, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, tendo em conta os objetivos prosseguidos pelo legislador alemão ao exercer a margem de apreciação que lhe foi conferida pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112, respeitou o princípio da igualdade de tratamento ao não isentar as atividades em causa no processo principal.

#### ***D. Invocação excecional do artigo 132.º, n.º 1, alínea m)***

61. Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma disposição concede uma certa margem de apreciação aos Estados-Membros, um interessado pode, ainda assim, em certas circunstâncias especiais, basear-se nessa disposição para invocar a doutrina do efeito direto<sup>27</sup>. No entanto, só o pode fazer na medida em que o Estado-Membro em causa tenha excedido a sua margem de apreciação<sup>28</sup> ou caso tenha renunciado expressamente à vontade de exercer a margem de apreciação assim conferida<sup>29</sup>.

23 Acórdão de 16 de dezembro de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e o. (C-127/07, EU:C:2008:728, n.º 26). Consequentemente, para que o princípio da igualdade de tratamento seja aplicável, não basta que os bens ou serviços em causa estejam em concorrência entre si. Devem ser semelhantes à luz do objeto das disposições em causa e do objetivo por elas prosseguido e, para tal efeito, deve ser tida em conta a finalidade dos princípios e objetivos do domínio em questão. V. Acórdão de 7 de março de 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, n.º 42), afastando-se do Acórdão de 10 de novembro de 2011, Rank Group (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 36). Por conseguinte, no direito da União, a aplicação do princípio da igualdade de tratamento é o mesmo que realizar um teste de coerência.

24 V., por analogia, quanto à existência de uma vantagem seletiva em matéria de auxílios estatais, Acórdão de 26 de abril de 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, n.º 29).

25 Por outras palavras, o princípio da igualdade de tratamento não determina a existência de uma margem de apreciação o deixado aos Estados-Membros, mas limita o modo como esse poder deve ser exercido.

26 V., neste sentido, Acórdãos de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, n.º 37), e de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 50).

27 Acórdão de 28 de junho de 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, n.º 61).

28 V., a este respeito, Acórdão de 12 de outubro de 2017, Lombard Ingtlan Lizing (C-404/16, EU:C:2017:759, n.º 38).

29 V., a este respeito, Acórdão de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, n.º 35).

62. No caso do artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 essa margem de apreciação seria ultrapassada, por exemplo, se um Estado-Membro se recusasse a isentar um serviço por um motivo não permitido, por exemplo, quando o serviço não é prestado por organismos sem fins lucrativos a pessoas que praticam desporto ou educação física, ou quando os beneficiários do serviço não são membros de um organismo sem fins lucrativos<sup>30</sup>, ou quando o prestador desse serviço, embora seja uma organização sem fins lucrativos, não é um organismo de direito público<sup>31</sup> ou quando o serviço é prestado a uma sociedade em vez de a uma pessoa singular<sup>32</sup>, ou, como anteriormente explicado, se, à luz dos objetivos prosseguidos pela legislação nacional que aplica essa margem de apreciação, esse motivo violasse o princípio da igualdade de tratamento.

63. No caso em apreço, a Administração Tributária recusou-se a isentar as prestações de serviços em causa — com exceção da organização de torneios de golfe — pelo facto de estas não fazerem parte das prestações de serviços que a Alemanha decidiu isentar. Este motivo específico não pode, por si só, ser considerado como excedendo o alcance da margem de apreciação conferida pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea m), aos Estados-Membros, uma vez que, como já pretendi explicar, os Estados-Membros têm, em princípio, o direito de decidir que prestações de serviços específicas estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física optam por isentar. Por conseguinte, a Golfclub não pode invocar diretamente esta disposição, a menos que, como foi explicado anteriormente, se afigure, tendo em conta os objetivos prosseguidos pela República Federal da Alemanha no exercício da sua margem de apreciação, que essas prestações de serviços deveriam ter sido consideradas como estando na mesma situação que as prestações de serviços desportivos que, na realidade, estavam isentos pelo direito alemão. No entanto, esta é, em última análise, uma questão que cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar.

64. Aqui, observaria que esta questão específica não foi perante nós diretamente debatida nem o Tribunal de Justiça dispõe de informações que lhe permitam dar indicações úteis ao órgão jurisdicional de reenvio a este respeito.

65. Por conseguinte, proponho que se responda à primeira questão no sentido de que o artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não tem efeito direto, pelo que esta disposição não pode ser invocada pelos particulares diretamente nos órgãos jurisdicionais nacionais, a menos que o Estado-Membro em causa tenha ultrapassado o alcance da margem de apreciação que lhe é conferida por esta disposição da diretiva<sup>33</sup>.

## V. Conclusão

66. À luz das considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda à primeira questão submetida pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) da seguinte forma:

O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que isenta «[d]eterminadas 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», deve ser interpretado no sentido de que não tem efeito direto,

30 V. Acórdão de 19 de dezembro de 2013, *Bridport and West Dorset Golf Club* (C-495/12, EU:C:2013:861, n.ºs 32 e 39).

31 V., nessa medida, Acórdão de 13 de julho de 2017, *London Borough of Ealing* (C-633/15, EU:C:2017:544, n.º 33).

32 V. Acórdão de 16 de outubro de 2008, *Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club* (C-253/07, EU:C:2008:571, n.º 35).

33 O artigo 132.º, n.º 1, alínea m), embora deixando aos Estados-Membros a tarefa de determinar com precisão quais as prestações de serviços que devem ser objeto de isenção, limita essa margem de apreciação ao exigir, para que um serviço esteja isento, que este tenha sido prestado por um organismo sem fins lucrativos. Sugiro, portanto, ao Tribunal de Justiça que tome posição sobre a questão de saber se um Estado-Membro *pode* ou *deve* recusar a isenção de uma prestação de serviço quando este é prestado por organismos sem fins lucrativos cujo estatuto não exclui que, em caso de dissolução, os lucros possam ser transferidos para os seus membros ou para um organismo com fins lucrativos.

pelo que aquela disposição não pode ser invocada pelos particulares diretamente nos órgãos jurisdicionais nacionais, a menos que o Estado-Membro em causa tenha ultrapassado o alcance da margem de apreciação que lhe é conferida por essa disposição da diretiva.