



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 23 de abril de 2020¹

Processo C-77/19

Kaplan International Colleges UK Ltd
contra
The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo First tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primeira Instância, Secção tributária, Reino Unido)]

Reenvio prejudicial — Sistema do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Isenção — Artigo 132.º, n.º 1, alínea f) — Prestações de serviços efetuadas por um agrupamento autónomo de partilha de custos aos seus membros — Âmbito de aplicação territorial — Agrupamento estabelecido num país terceiro — Conceito de distorção da concorrência — Relação com a tributação de grupos de sociedades (artigo 11.º)»

I. Introdução

1. O presente processo diz novamente respeito à isenção dos denominados agrupamentos de partilha de custos [artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA], que tem sido, recentemente, várias vezes objeto da jurisprudência do Tribunal de Justiça². Esta disposição isenta as prestações efetuadas por um agrupamento aos seus membros, se esse agrupamento se limitar a repartir as despesas exatas resultantes dessas prestações pelos seus membros [o denominado Cost Sharing Group (agrupamento de partilha de custos) — a seguir também designado pelo órgão jurisdicional de reenvio como «APC»].

2. A particularidade do caso em apreço consiste no facto de o agrupamento se situar em Hong Kong, portanto, num país terceiro, ao passo que os seus membros são filiais de um grupo de sociedades, todas sediadas no Reino Unido. Quase todos estes membros formam, em conjunto com outras filiais do grupo de sociedades no Reino Unido, um agrupamento para efeitos de IVA, nos termos do artigo 11.º da Diretiva IVA. É, pois, agora necessário esclarecer se o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA tem igualmente efeitos transfronteiriços e se abrange os agrupamentos estabelecidos em países terceiros. Se for esse o caso, importa clarificar a relação entre essa isenção e a tributação de um agrupamento para efeitos de IVA, que tem também a consequência de as prestações efetuadas no seio desse agrupamento não serem tributadas.

¹ Língua original: alemão.

² Acórdãos de 20 de novembro de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992); de 21 de setembro de 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718); de 21 de setembro de 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719); de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha (C-616/15, EU:C:2017:721); e de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333).

3. A primeira questão, em especial, é particularmente sensível do ponto de vista económico. O modelo escolhido, baseado na utilização de um país terceiro, que, como no caso em apreço, não cobra IVA, permite ao agrupamento adquirir quase todos os serviços sem encargos com o IVA e transferi-los, em seguida, isentos de impostos aos seus membros no Reino Unido. Se — como no presente caso — estes membros não tiverem qualquer direito à dedução do imposto pago a montante, isto resulta numa potencial poupança fiscal considerável.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. O quadro jurídico da União é constituído pelos artigos 11.º, 131.º e 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 (a seguir «Diretiva IVA»)³.

5. O artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA concede aos Estados-Membros a seguinte possibilidade:

«Após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir designado “Comité do IVA”), cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.»

6. O artigo 131.º da Diretiva IVA contém a seguinte regra geral relativa às isenções:

«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.»

7. Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, inserido no capítulo 2, sobre as isenções em benefício de certas atividades de interesse geral, os Estados-Membros isentam de IVA as seguintes operações:

«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.»

B. Direito do Reino Unido

8. A isenção dos agrupamentos foi transposta para o direito nacional pelo grupo 16 do anexo 9 do VATA 1994 [Value Added Tax Act 1994 (Lei de 1994 relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado)], segundo o qual estão isentas:

«Número

³ JO 2006, L 347, p. 1.

1 As prestações de serviços efetuadas por um agrupamento autónomo de pessoas, se for cumprido cada um dos seguintes requisitos:

- a) cada uma dessas pessoas exerce uma atividade (“atividade relevante”) isenta de IVA ou em relação à qual não tenha a qualidade de sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho,
- b) os serviços são prestados com o objetivo de proporcionar aos membros do agrupamento os serviços diretamente necessários ao exercício da atividade relevante,
- c) o agrupamento limita-se a exigir aos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, e
- d) a isenção da prestação não é suscetível de provocar distorções de concorrência.»

9. A section 43 baseia-se no artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA e prevê disposições sobre os agrupamentos IVA. Estabelece que:

«1) Se, nos termos das [sections 43A a 43D], pessoas coletivas forem consideradas membros de um agrupamento, deverá considerar-se que qualquer atividade comercial exercida por um membro do agrupamento foi exercida pelo membro representante, e:

- a) não será tida em conta qualquer entrega de bens ou prestação de serviços efetuada por um membro do agrupamento a outro membro do agrupamento; e
- b) qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que não esteja abrangida pela alínea a) e constitua uma entrega de bens ou uma prestação de serviços efetuada por ou para um membro do agrupamento será considerada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços efetuada pelo ou para o membro representante; e
- c) considerar-se-á que qualquer IVA pago ou devido por um membro do agrupamento sobre a aquisição de bens num outro Estado-Membro ou da importação de bens de um país terceiro foi pago ou devido pelo membro representante, e considerar-se-á que os bens:
 - i) no caso de bens adquiridos a outro Estado-Membro, para os efeitos da section 73(7); e
 - ii) no caso de bens importados de um país terceiro, para esses efeitos e para os efeitos da section 38,

foram adquiridos ou, se for caso disso, importados pelo membro representante; e todos os membros do agrupamento são solidariamente responsáveis por qualquer IVA devido pelo membro representante.»

10. Nos termos da section 43(1AA):

«Se:

- a) para efeitos de qualquer disposição desta lei ou aprovada para sua execução (a seguir “disposição relevante”) for necessário determinar se a pessoa que efetua ou a quem se destina uma prestação de serviços ou entrega de bens, ou se a pessoa que adquiriu ou importou os bens corresponde a uma descrição específica,
- b) as alíneas b) ou c) da subsection (1) forem aplicáveis a qualquer entrega de bens ou prestação de serviços, aquisição ou importação, e

- c) existir uma diferença, determinante para efeitos da disposição relevante, entre:
- i) a descrição aplicável ao membro representante, e
 - ii) a descrição aplicável ao organismo que (exceto a título da presente section) seria considerado para, efeitos da presente lei, o organismo que efetua a entrega de bens ou a prestação de serviços, a aquisição ou a importação ou, se for caso disso, a pessoa a quem se destina a entrega de bens ou prestação de serviços,

a disposição relevante produzirá efeitos relativamente a essa entrega de bens ou prestação de serviços, aquisição ou importação, como se a única descrição aplicável ao membro representante fosse a descrição efetivamente aplicável a esse organismo.»

11. Em seguida, a section 43(1AB), estabelece:

«A subsection (1AA) não é aplicável se e na medida em que for determinante, para efeitos da disposição relevante, saber se uma pessoa é um sujeito passivo.»

III. Matéria de facto

12. A recorrente no processo principal, a Kaplan International Colleges UK Limited (a seguir «KIC»), atua como sociedade *holding* de outras sociedades do grupo Kaplan, que presta serviços de ensino. A recorrente possui várias filiais no Reino Unido. Estas dirigem um estabelecimento de ensino superior (a seguir «faculdades internacionais») no Reino Unido, em colaboração com universidades deste país.

13. A Administração Tributária e Aduaneira (Her Majesty's Revenue and Customs — a seguir «HMRC») confirmou à KIC que, atualmente, as filiais, na qualidade de «faculdades de uma universidade», podem tratar os serviços de ensino que prestam a estudantes como serviços isentos de IVA.

14. Cada faculdade internacional é detida a 100 % pela KIC, exceto a University of York International Pathway College (a seguir «UYIPC»), cuja participação maioritária (55 %) é detida pela Universidade de York.

15. Cada uma das faculdades internacionais da KIC tem a sua própria estrutura de gestão e de direção. Para cada faculdade internacional, a universidade parceira aprova os programas curriculares lecionados. As faculdades internacionais recrutam 85 % dos seus estudantes através de uma rede de 500 agentes de recrutamento educativo (a seguir «agentes») em 70 países. Nenhum dos agentes tem uma relação de exclusividade com o grupo Kaplan. Os mesmos podem também trabalhar com os concorrentes diretos das faculdades internacionais, bem como diretamente com as universidades. Em troca dos seus serviços, os agentes recebem uma comissão. Neste sentido, a KIC apoiava os seus agentes através de vários escritórios de representação em alguns dos seus principais mercados, incluindo a China, Hong Kong, a Índia e a Nigéria. Os escritórios de representação prestavam aos agentes apoio operacional, incluindo material de promoção, formação sobre as instituições e os cursos oferecidos e sobre os procedimentos relativos à admissão e às regras a cumprir, etc.

16. Antes de outubro de 2014, os agentes contratavam diretamente com a KIC no Reino Unido. Antes de outubro de 2014, quer os serviços prestados pelos agentes, quer os serviços prestados pelos escritórios de representação estavam sujeitos a IVA em razão do lugar da prestação no Reino Unido. No quadro de um mecanismo de autoliquidação associado aos beneficiários, a KIC era responsável por esse IVA. Uma vez que a KIC não tem direito à dedução do imposto pago a montante em razão das suas próprias operações isentas, tais encargos com o IVA eram definitivos.

17. Em outubro de 2014, as faculdades internacionais (incluindo a UYIPC) constituíram a sociedade Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (a seguir «KPS»). A KPS é uma sociedade anónima, com sede em Hong Kong. Deste modo, a KIC detém indiretamente pouco menos de 94% da KPS e o remanescente é detido indiretamente pela Universidade de York, através da sua participação maioritária na UYIPC. A KIC em si mesma não é membro do agrupamento (KPS).

18. Após a constituição da KPS, a KIC continuou a operar através da rede de escritórios de representação local e de agentes terceiros. Contudo, os acordos contratuais com os escritórios de representação local e agentes terceiros passaram a ser celebrados só com a KPS. Desde 2014, a rede de escritórios de representação e os agentes independentes prestaram serviços de recrutamento à KPS.

19. No que toca à situação a montante, os efeitos são os seguintes: o lugar destas prestações de serviços deixa de ser o Reino Unido, e passaria — se se aplicassem em Hong Kong as mesmas regras que na União em matéria de IVA — a ser Hong Kong. Desta forma, as prestações de serviços seriam abrangidas pelo sistema de IVA local, se tal sistema existisse. Porém, este não é o caso. Neste contexto, a KPS recebe as prestações de serviços em Hong Kong sem encargos com o IVA.

20. No que toca à situação a jusante, a KPS só presta serviços a membros. Consequentemente, a KPS assumiu responsabilidades que anteriormente cabiam à KIC em Londres (Reino Unido). A KPS também é responsável pela gestão da rede de escritórios de representação no mundo inteiro.

21. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, existem três tipos de prestações que a KPS efetua à KIC: em primeiro lugar, os serviços que a KPS obtém dos agentes, em segundo lugar, os serviços que a KPS obtém dos escritórios de representação, e, em terceiro lugar, os serviços da KPS relativos a matérias como a denominada conformidade legal (*compliance*), juntamente com as outras atividades acima referidas, tais como apoio aos agentes.

22. A KIC apresentou provas no órgão jurisdicional nacional de que as faculdades internacionais não procurariam obter serviços de recrutamento de uma entidade diferente da KPS. Por outras palavras: o agrupamento tem a certeza de que as suas prestações de serviços serão adquiridas pelos seus membros.

23. A KPS fatura a cada faculdade internacional, separadamente, os montantes devidos aos agentes pelos serviços prestados à faculdade em causa. A KPS fatura a cada faculdade quer os seus próprios serviços (por exemplo, os denominados serviços de *compliance*), quer os serviços prestados pelos escritórios de representação, com base no número de estudantes recrutados para essa faculdade. Para calcular esse valor, a KPS soma os custos e divide-os pelo número de estudantes. As despesas de *marketing* dos agentes são geridas da mesma forma. Pelo contrário, as comissões dos agentes são imputáveis diretamente aos estudantes individuais e faturadas à faculdade de destino do estudante. Não é cobrado globalmente qualquer IVA a este respeito.

24. Consequentemente, através da constituição de um agrupamento em Hong Kong, os seus membros no Reino Unido ficam totalmente isentos da carga de IVA que incide sobre os serviços anteriormente prestados à KIC e agora à KPS pelos agentes e pelos escritórios de representação.

25. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é pacífico que existiram razões comerciais sólidas para a constituição da KPS em Hong Kong. Não foi alegado que a KPS é uma entidade artificial e a HMRC não sugere que o estabelecimento da KPS tenha dado origem a um abuso de direitos. Também não está em causa que a KPS presta aos seus membros, as faculdades internacionais, serviços diretamente necessários ao exercício das suas atividades isentas e que o método de faturação adotado pela KPS permite o reembolso exato da parte que corresponde a cada membro nas despesas comuns.

26. À exceção da UYIPC, cada uma das faculdades internacionais faz igualmente parte de um agrupamento para efeitos de IVA, cujo membro representante é a KIC.

27. Por aviso de liquidação de 21 de abril de 2017, relativo ao período compreendido entre outubro de 2014 e julho de 2016, a HMRC fixou uma dívida de IVA no montante de 5 252 264 libras esterlinas (GBP), e por aviso de liquidação de 22 de maio de 2017, relativo ao período de outubro de 2016, uma dívida de IVA no montante de 590 000 GBP. A HMRC fundamentou as suas decisões indicando que os serviços prestados à KIC pela KPS não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação da isenção do IVA a favor de agrupamentos de partilha de custos e, por conseguinte, estão sujeitos às disposições relativas à autoliquidação. Uma vez que, no essencial, as suas operações estão isentas, esta dívida fiscal é igualmente irrecuperável como imposto pago a montante.

28. Por petição apresentada em 28 de setembro de 2017, a KIC impugnou estas decisões.

IV. Processo de decisão prejudicial

29. O First-Tier Tribunal (Tribunal de Primeira Instância, Reino Unido) suspendeu a instância e submeteu à apreciação do Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais, nos termos do artigo 267.º TFUE:

- 1) Qual o âmbito territorial da isenção que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva do Conselho 2006/112/CE? Em particular[:] (i) essa isenção abrange um APC estabelecido num Estado-Membro distinto do Estado-Membro ou dos Estados-Membros dos membros do APC? Em caso afirmativo[:] (ii) essa isenção abrange também um APC estabelecido fora da EU?
2. Caso a isenção a favor dos APC se aplique, em princípio, a uma entidade estabelecida num Estado-Membro diferente do Estado-Membro ou dos Estados-Membros onde estão estabelecidos os membros do APC, bem como a um APC estabelecido fora da UE, de que modo deve ser aplicado o critério segundo o qual a isenção não deve poder provocar distorções de concorrência? Em particular,
 - a) esse critério é aplicável a eventuais distorções que afetem outros beneficiários de serviços semelhantes que não são membros do APC ou é apenas aplicável às eventuais distorções que afetam eventuais prestadores alternativos de serviços aos membros do APC?
 - b) caso seja aplicável apenas a outros beneficiários, existe uma possibilidade real de distorção se outros beneficiários que não são membros do APC puderem aderir ao APC em questão ou criar o seu próprio APC a fim de obterem serviços semelhantes ou poupanças de IVA equivalentes através de outros métodos (tais como a criação de uma filial no Estado-Membro ou no país terceiro em causa)?
 - c) caso seja aplicável apenas a outros prestadores, a possibilidade real de distorção deve ser apreciada determinando se o APC tem a garantia de conservar a clientela formada pelos seus membros, independentemente do eventual benefício da isenção de IVA — e, por conseguinte, deve ser apreciada em função do acesso dos prestadores alternativos ao mercado nacional onde os membros do APC estão estabelecidos? Em caso afirmativo, a questão de saber se o APC tem a garantia de conservar a clientela formada pelos seus membros, por serem parte do mesmo grupo de sociedades, é relevante?
 - d) deve a potencial distorção ser avaliada a nível nacional em relação [aos] prestadores [alternativos] no país terceiro onde o APC está estabelecido?
 - e) [recai sobre a] autoridade fiscal na UE responsável pela aplicação da Diretiva IVA o ónus de provar a probabilidade de uma distorção?

- f) é necessário que a autoridade fiscal da UE solicite uma avaliação especializada específica do mercado do país terceiro onde o APC está estabelecido?
- g) pode a existência de uma possibilidade real de distorção ser estabelecida através da identificação de um mercado comercial no país terceiro?
3. Pode a isenção a favor dos APC aplicar-se em circunstâncias como as do caso em apreço, em que os membros do APC estão ligados entre si por relações económicas, financeiras ou organizacionais?
4. Pode a isenção a favor dos APC aplicar-se quando os membros de um grupo de sociedades tenham criado um agrupamento IVA que é um sujeito passivo único? Para responder a esta questão, é relevante o facto de o KIC, o membro representante que (à luz da legislação nacional) constitui o beneficiário dos serviços, não ser membro do APC? Em caso afirmativo, esta relevância é eliminada pelas disposições da legislação nacional que preveem que o membro representante possui as características e o estatuto dos membros do APC para efeitos de aplicação da isenção a favor dos APC?
30. No processo no Tribunal de Justiça, a Kaplan International Colleges UK Limited, o Reino Unido e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas e participaram na audiência de 23 de janeiro de 2020.

V. Apreciação jurídica

31. No essencial, as onze questões colocadas, no total, pelo órgão jurisdicional de reenvio dizem respeito a três conjuntos temáticos. A primeira questão refere-se ao âmbito de aplicação territorial da regra de isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA (v., a este respeito, *infra*, ponto A). A segunda questão, com as suas sete alíneas, diz respeito à interpretação do elemento da previsão normativa da inexistência de distorção de concorrência, constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA (v., a este respeito, *infra*, ponto B). A terceira e quarta questões incidem sobre a relação entre a isenção de um agrupamento prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA e a tributação de grupos de sociedades na aceção do artigo 11.º da mesma diretiva (v., a este respeito, *infra*, ponto C).

A. Quanto ao âmbito de aplicação territorial da regra de isenção prevista no artigo de 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA (questão 1)

32. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a regra de isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA abrange um agrupamento estabelecido num Estado-Membro distinto do dos membros do agrupamento, e em caso afirmativo, se o mesmo vale quando o agrupamento está estabelecido fora da UE.

33. A decisão de reenvio indica expressamente que o agrupamento (KPS) se encontra estabelecido em Hong Kong e não, portanto, num Estado-Membro. Logo, a primeira parte desta questão é hipotética e, portanto, inadmissível⁴. Consequentemente, é apenas necessário responder à segunda parte desta questão. No entanto, antes de examinar o âmbito de aplicação territorial desta regra (v., a este respeito, *infra*, ponto 2), há, em primeiro lugar, que determinar se esta regra é efetivamente aplicável *ratione personae* (v., a este respeito, *infra*, ponto 1).

⁴ V., quanto a esta consequência jurídica, entre muitos: Acórdão de 14 de fevereiro de 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, n.º 45).

1. Pressuposto: prestações efetuadas pelo agrupamento aos seus membros

34. A isenção constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA isenta nomeadamente apenas as prestações de serviços efetuadas por um agrupamento aos seus membros. De acordo com o pedido de decisão prejudicial, a KPS efetua três tipos diferentes de prestações à KIC (v., a este respeito, n.º 21). Todavia, a KIC não é membro do agrupamento (v. n.º 17). Neste contexto, a regra de isenção que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA não seria de modo algum relevante.

35. Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que as faturas são emitidas às faculdades internacionais. Estas são membros do agrupamento. E na quarta questão é patente que, segundo a legislação nacional sobre o regime de tributação dos grupos de sociedades, que se baseia no artigo 11.º da Diretiva IVA, a KIC é considerada, de forma fictícia e em vez das faculdades, beneficiária principal dos serviços. Neste sentido, as prestações parecem ter sido efetivamente efetuadas às faculdades internacionais. Só com base na legislação nacional sobre tributação dos grupos de sociedades é que se considera, para efeitos de IVA, que estas prestações foram efetuadas à KIC, membro representante.

36. No entanto, nesse caso, a isenção constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA é — contrariamente à opinião da Comissão e do Reino Unido — em princípio aplicável.

37. Com efeito, em primeiro lugar, a prestação de serviços a outra entidade jurídica constitui uma operação real. A possibilidade prevista no artigo 11.º da Diretiva IVA, de considerar como um único sujeito passivo várias pessoas estreitamente vinculadas entre si, não pode tão-pouco alterar esta operação real. De igual modo, esta tributação de grupos de sociedades para efeitos de IVA não pode alterar a autonomia, em direito civil, das pessoas que formam um agrupamento para efeitos de IVA. Por conseguinte, as prestações de serviços poderiam ter sido igualmente efetuadas às faculdades internacionais e não à KIC, mesmo que essas faculdades fizessem parte de um agrupamento para efeitos de IVA nesse momento.

38. Em segundo lugar, esta abordagem está também em conformidade com o sentido e a finalidade da possibilidade de constituir um agrupamento para efeitos de IVA, prevista no artigo 11.º da Diretiva IVA. O sentido e a finalidade da tributação de grupos de sociedades prevista no artigo 11.º da Diretiva IVA consistem fundamentalmente numa simplificação a favor do sujeito passivo e, por conseguinte, também da Administração Tributária.

39. Por um lado, este objetivo decorre, desde logo, da exposição de motivos da Proposta da Comissão para a Sexta Diretiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, de 1973. Neste sentido, o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva (que corresponde ao atual artigo 11.º da Diretiva IVA) estabelece expressamente: «Além disso, afigura-se adequado utilizar no n.º 4 uma formulação elástica que permita que os Estados-Membros não associem sistematicamente a qualidade de sujeito passivo ao conceito de independência puramente jurídica, tanto por preocupações de simplificação administrativa como para evitar determinados abusos (por exemplo, o fracionamento de uma empresa entre vários sujeitos passivos com a finalidade de beneficiar de um regime especial)»⁵. Por outro lado, esta posição resulta também da jurisprudência do Tribunal de Justiça, que salienta de igual modo o objetivo de simplificação do artigo 11.º da Diretiva IVA⁶.

5 V. exposição de motivos relativa ao artigo 4.º, n.º 4, na p. 4 da Proposta da Comissão de 20 de junho de 1973, COM(73) 950 final.

6 Acórdãos de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 40); de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia (C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 37); e de 9 de abril de 2013, Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, n.ºs 47 e 48).

40. No âmbito de uma tributação que incide sobre todas as fases, com dedução do imposto pago a montante, esta simplificação administrativa consiste essencialmente em que não é necessário emitir quaisquer faturas (com discriminação do IVA) para prestações efetuadas no seio do agrupamento. Além disso, não é necessário que cada membro do agrupamento apresente uma declaração fiscal própria (com cálculo da dívida fiscal e da dedução do imposto pago a montante), mas apenas que o «dirigente» do agrupamento apresente uma declaração fiscal única. Consequentemente, a Administração Tributária já não tem de gerir múltiplos sujeitos passivos, mas apenas um sujeito passivo, que é, em última análise, responsável pelas dívidas fiscais dos membros do seu agrupamento.

41. Todavia, se o sentido e a finalidade do artigo 11.º da Diretiva IVA consistirem fundamentalmente numa simplificação para o sujeito passivo e para a Administração Tributária, então a regra prevista no artigo 11.º da Diretiva IVA diz também e unicamente respeito à relação entre o sujeito passivo (e as pessoas com ele estreitamente vinculadas) e a Administração Tributária.

42. É certo que para a Administração Tributária se ficciona, para efeitos de IVA, a existência de apenas um sujeito passivo, a quem são imputadas todas as operações do agrupamento. Porém, este agrupamento para efeitos de IVA não pode atuar externamente como uma entidade jurídica independente, nem, portanto, — contrariamente ao alegado pelo Reino Unido ou pela Comissão na audiência — constituir um APC na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA ou fazer parte dele. Membros do agrupamento são as pessoas que o constituem por força da sua personalidade jurídica própria, no caso em apreço as faculdades internacionais individuais.

43. Por conseguinte, a perda de independência para efeitos de IVA (isto é, nos termos do artigo 11.º da Diretiva IVA) limita-se simplesmente à relação entre as sociedades estreitamente vinculadas entre si e a Administração Tributária. Esta situação não produz quaisquer efeitos relativamente a terceiros. Na maioria dos casos, uma sociedade estrangeira desconhece (ou não pode verificar) se o destinatário das suas prestações faz parte ou não de um agrupamento para efeitos de IVA. Assim, por exemplo, nos termos do artigo 226.º, n.º 5, da Diretiva IVA, o prestador deve mencionar na fatura a sua parte contratante na qualidade de destinatário da prestação, e não o agrupamento para efeitos de IVA ou o seu membro representante, que lhe são desconhecidos.

44. Assim, há que diferenciar: se a KPS tiver prestado quaisquer serviços originariamente à KIC, que ela própria consumiu ou eventualmente voltou a prestar a terceiros ou às faculdades internacionais individuais, então, exclui-se, em princípio, uma isenção ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, uma vez que a KIC não é membro do agrupamento.

45. No entanto, a situação pode ser diferente no que diz respeito aos serviços prestados às faculdades internacionais, mesmo que, nos termos da legislação nacional em matéria de tributação de grupos de sociedades, se ficcione que estas são representadas pela KIC. Contudo, esta circunstância factual — a quem foram efetivamente prestados os serviços individuais — não pode ser esclarecida pelo Tribunal de Justiça, mas sim apenas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

46. Por conseguinte, deve seguidamente partir-se do princípio de que, ao contrário do que sustenta o órgão jurisdicional de reenvio no despacho de reenvio, os três tipos de prestações de serviços aí referidos (enunciados no n.º 21, *supra*) não foram efetuados à KIC, mas sim, *na realidade*, às faculdades internacionais individuais, que são membros do agrupamento (KPS). Só então se coloca, nomeadamente, a questão da isenção nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA.

2. Agrupamento estabelecido num país terceiro

47. Nesta hipótese, há que decidir se a isenção que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA abrange igualmente as prestações de serviços efetuadas por um agrupamento estabelecido num país terceiro aos seus membros estabelecidos noutro Estado-Membro. Em conformidade com a posição defendida pela Comissão e pelo Reino Unido, esta questão — que já abordei pormenorizadamente nas minhas Conclusões nos processos Aviva e DNB Banka⁷ e que o Tribunal de Justiça pôde deixar em aberto nas suas decisões anteriores⁸ — deve ser respondida em sentido negativo.

a) Redação, interpretação histórica e sistemática da norma

48. À primeira vista, a redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA não contém, todavia, qualquer restrição territorial. O legislador tão-pouco limitou expressamente o seu âmbito de aplicação ao território de apenas um Estado-Membro, como o fez em outras disposições (por exemplo, no artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA). No entanto, também existem disposições que se referem explicitamente a atividades transfronteiriças do sujeito passivo [v. artigo 148.º, alínea e), da Diretiva IVA — «companhias de navegação aérea que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado»].

49. A este respeito, pode, quando muito, afirmar-se que a redação da norma não exige uma nem exclui a outra. Da redação da norma não é possível extrair um argumento a favor de que os agrupamentos estabelecidos em países terceiros estão também abrangidos.

50. Uma análise do diploma antecedente — a Sexta Diretiva⁹ — esclarece por que razão, ao contrário do artigo 11.º da Diretiva IVA, a redação da norma não inclui uma limitação explícita.

51. Anteriormente, a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA encontrava-se consagrada no artigo 13.º da Sexta Diretiva. Segundo a respetiva epígrafe, este abrangia apenas «Isenções no território do país». Contudo, a reformulação do artigo não implicou uma alteração substancial a este respeito¹⁰. Portanto, atendendo à Sexta Diretiva pode-se assumir que uma isenção no território do país também só abrange serviços prestados por agrupamentos estabelecidos no território do país aos seus membros também eles estabelecidos no território do país.

52. A favor desta interpretação mais estrita releva também a inserção sistemática das isenções no título IX da Diretiva IVA. Os capítulos 1 a 3 não pressupõem qualquer procedimento transfronteiriço especial. Efetivamente, só os capítulos 4 a 8 e 10 contêm isenções especiais para operações transfronteiriças. Se se pretendesse que a isenção se destina a agrupamentos transfronteiriços, o legislador tê-lo-ia regulado nesse título.

53. Conclui-se, pois, que, no regime previsto pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA [na altura artigo 13.º, n.º 1, alínea f)], o legislador da União não tinha em mente os agrupamentos transfronteiriços — muito menos os estabelecidos num país terceiro —, mas sim, no contexto de uma «isenção no território do país», os «agrupamentos [igualmente estabelecidos] no território do país».

7 V. as minhas Conclusões Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, n.ºs 36 e segs.) e DNB Bank (C-326/15, EU:C:2017:145, n.ºs 45 e segs.).

8 Acórdãos de 21 de setembro de 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), e de 21 de setembro de 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 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 F1 p. 54).

10 Segundo o terceiro considerando da Diretiva IVA, através da sua adoção pretendeu-se apenas reformular a sua estrutura e a sua redação, sem que daí devessem resultar alterações substanciais da legislação existente. Todavia, as alterações substantivas que acabaram por ser efetuadas são enumeradas taxativamente nas disposições que regem a transposição e a entrada em vigor da diretiva. Nada se diz a propósito do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA.

b) Contradição com o regime do artigo 11.º da Diretiva IVA

54. Esta interpretação — nomeadamente a restrição a agrupamentos autónomos na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA no território de um Estado-Membro — evita, em particular, uma contradição com o regime do artigo 11.º da Diretiva IVA. Esta disposição permite aos Estados-Membros considerar como um único sujeito passivo «as pessoas estabelecidas no [seu] território» que «se encontrem estreitamente vinculadas entre si» por via de um determinado tipo de agrupamento. Portanto, só as sociedades que se encontram estabelecidas no mesmo Estado-Membro podem constituir um agrupamento nos termos do artigo 11.º

55. A isenção constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA impõe exigências menos rigorosas quanto ao tipo de agrupamento do que o artigo 11.º Esta isenção não pressupõe, nomeadamente, a existência de qualquer vínculo estreito entre as sociedades. Por isso, seria contraditório permitir uma isenção transfronteiriça em matéria de IVA que o regime com pressupostos mais rigorosos não pode concretizar.

56. Esta situação é particularmente ilustrada pelo presente caso. Em princípio, o agrupamento KPS também poderia fazer parte do agrupamento para efeitos de IVA da KIC («estreitamente vinculadas entre si»). No entanto, o artigo 11.º da Diretiva IVA limita expressamente a não tributação ao Reino Unido. Por que razão, porém, deveria então ser possível alcançar um resultado similar (não tributação das prestações efetuadas pelo agrupamento aos seus membros) ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA?

57. Esta contradição só se resolve se também os efeitos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, como os do artigo 11.º da mesma diretiva, se restringirem a um Estado-Membro. Isto pressupõe que o agrupamento e o membro ao qual o serviço é prestado se encontram estabelecidos no mesmo Estado-Membro.

58. Ambos os regimes assentam, de resto, no mesmo raciocínio: através da limitação ao próprio território logra-se que um Estado-Membro não cerceie a soberania fiscal de outro Estado-Membro, ao permitir uma tributação de grupos de sociedades ou ao aceitar certo agrupamento cujos pressupostos o outro Estado-Membro só dificilmente pode confirmar. Simultaneamente assegura-se que não serão proferidas decisões contraditórias pelas várias administrações tributárias. Contudo, a principal razão poderá ser o facto de assim se impedir um aproveitamento das diferentes taxas e dos regimes de tributação. Esta situação é muito clara no caso de países terceiros (incluindo as suas regiões administrativas especiais), uma vez que estes — como no caso em apreço — não têm de cobrar IVA.

c) Existência de diferentes taxas (problemática das taxas)

59. A adoção de um agrupamento transfronteiriço conduz nomeadamente a um modelo de otimização fiscal bastante fácil de implementar, em especial para grupos empresariais que atuem mundialmente e que realizem operações isentas (isto é, sem direito à dedução do imposto pago a montante). Bastar-lhes-ia que as suas empresas que atuam na Europa constituíssem um agrupamento estabelecido num país terceiro no qual a taxa fosse mais baixa ou não exista IVA (por exemplo, os Estados Unidos ou também, como no caso em apreço, Hong Kong). Ao agrupamento poderiam então ser prestados por terceiros todos os serviços que antes eram prestados com IVA.

60. Uma vez que o lugar da prestação do serviço seria, então, em regra nesse país, e que aí não se cobra IVA ou apenas um IVA baixo, o agrupamento em causa não estaria onerado com IVA ou apenas com um IVA baixo. O agrupamento iria, depois, «voltar a prestar» os serviços adquiridos aos seus membros, contra o mero reembolso das despesas. Neste caso, o lugar das prestações situar-se-ia nos Estados-Membros em questão. Porém, o serviço estaria isento, por força do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA.

61. Independentemente da questão de saber como os Estados-Membros em causa iriam conseguir fiscalizar, neste caso, a inexistência de distorções de concorrência ou a verificação dos elementos da previsão normativa (a este propósito, *infra*, n.ºs 67 e segs.), certo é que seria fácil reduzir, com um esforço razoavelmente pequeno, os encargos intragrupo com o IVA¹¹. Já através de um agrupamento para efeitos de IVA, na aceção do artigo 11.º da Diretiva IVA (a este propósito, *supra*, n.ºs 54 e segs.), não seria possível atingir-se tal resultado.

62. Mesmo tomando em consideração as liberdades fundamentais não resulta daqui uma conclusão distinta. Com efeito, mesmo que as liberdades fundamentais fossem aplicáveis em configurações em que intervêm países terceiros, uma restrição territorial da isenção constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), tal como a relativa ao agrupamento para efeitos de IVA na aceção do artigo 11.º da Diretiva IVA, justificar-se-ia por motivos de preservação da repartição do poder de tributação entre os Estados-Membros¹². Também a necessidade de garantir a eficácia das fiscalizações tributárias constitui uma causa de justificação de uma restrição. Pelo contrário, se se considerasse que a restrição da isenção ao território de um Estado-Membro viola o direito da União, colocar-se-ia, por conseguinte, a questão de saber se também o artigo 11.º da Diretiva IVA não seria contrário ao direito da União. Existem, contudo, sérias dúvidas a este respeito¹³.

63. Não deixa de causar espanto a alegação da KIC¹⁴ de que este risco de aproveitamento das diferentes taxas de imposto é despidendo, visto que a isenção constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA abrange apenas as atividades de interesse geral mencionadas no artigo 132.º da referida diretiva. Por um lado, do tipo de atividade (atividade de interesse geral isenta) dificilmente é possível inferir-se o montante do valor tributável em causa. Os setores do ensino e da saúde, seguramente não negligenciáveis, demonstram esta situação de forma suficientemente clara.

64. Por outro lado, esta abordagem contraria a vontade claramente identificável do legislador. As atividades enumeradas no artigo 132.º da Diretiva IVA estão isentas, segundo a vontade do legislador, apenas parcialmente (no que diz respeito ao valor acrescentado no último escalão da cadeia de criação de valor), e não, porém, na totalidade.

65. Se o legislador tivesse pretendido reduzir todos os encargos com o IVA para os beneficiários de atividades de interesse público (como os serviços de educação ou os serviços de assistência médica), então teria incluído também no artigo 169.º da Diretiva IVA a regra de isenção do artigo 132.º da mesma diretiva e autorizado a dedução do imposto pago a montante apesar das prestações finais isentas. No entanto, o legislador não utilizou deliberadamente este instrumento, do qual tinha conhecimento.

66. A decisão deliberada do legislador a favor de uma isenção somente parcial acaba, todavia, por ser totalmente posta em causa pelo modelo escolhido pela KIC (constituição de um agrupamento num país terceiro sem regime de tributação de IVA).

11 Obtém-se um modelo de otimização fiscal semelhante se, no seio da UE, como lugar de estabelecimento do agrupamento for escolhido o Estado-Membro com a taxa de IVA mais reduzida.

12 V., a propósito desta justificação, a título de mero exemplo, Acórdãos de 13 de dezembro de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, n.ºs 45 e 46); de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 48); de 21 de maio de 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, n.º 47); e de 21 de janeiro de 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, n.º 60).

13 Também em sentido negativo, v. Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, tomo 1, n.º 1, julho de 2012, p. 61 (pontos 70 e segs.); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, Issue 3, pp. 114 a 120; v. pormenorizadamente, também, Stadie, H. in Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 2, nota 812 e segs. (estado: 174.ª atualização — outubro de 2017).

Uma visão diferente, contudo: van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *The Internal Market and VAT: intragroup transactions of branches, subsidiaries and VAT groups* (2007) 16 EC Tax Review, n.º 1, p. 34 (41).

14 V. n.ºs 56 e segs. das observações escritas.

d) Apreciação da inexistência de distorções de concorrência

67. Também o facto de a isenção a que se refere o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA não poder, segundo o seu teor literal, ser suscetível de provocar distorções de concorrência, o que a Administração Tributária nacional deve poder fiscalizar, milita a favor da limitação territorial da isenção. Isto exclui, em todo o caso, um agrupamento num país terceiro.

68. As administrações tributárias dificilmente estão em condições de proceder a uma fiscalização transfronteiriça de distorções de concorrência em vários países, especialmente em países terceiros (como, no presente caso, em Hong Kong). Por conseguinte, o raciocínio do Tribunal de Justiça, no Acórdão *Isle of Wight Council*, a propósito do artigo 13.º da Diretiva IVA¹⁵ é transponível para o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA.

69. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça salientou as dificuldades na determinação das distorções de concorrência em mercados que não coincidem com a competência territorial das autoridades locais. Tal situação é suscetível de comprometer os princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica. Isto vale, por maioria de razão, para situações em que intervêm países terceiros.

70. Acresce que, nos termos do artigo 131.º da Diretiva IVA, deverá assegurar-se a aplicação correta e simples da isenção em causa. Mas ficaria excluída, *de facto*, uma aplicação simples da isenção, se certa Administração Tributária tivesse de fiscalizar uma eventual distorção de concorrência a nível global ou se várias administrações tributárias tivessem de proceder a fiscalizações distintas, porventura contradizendo-se. Uma situação deste último tipo iria, precisamente, propiciar distorções de concorrência¹⁶. Portanto, também militam contra a inclusão dos agrupamentos que se encontrem estabelecidos em países terceiros as consideráveis dificuldades práticas na sua aplicação e no seu controlo.

3. Conclusão

71. Em conclusão, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que as prestações de serviços efetuadas por um agrupamento estabelecido num país terceiro não estão abrangidas pela isenção de imposto. Deste modo, as prestações de serviços efetuadas pela KPS às faculdades internacionais não estão isentas, pelo que as restantes questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio são supérfluas.

B. A título subsidiário: interpretação do elemento da previsão normativa da inexistência de «distorção de concorrência» (questão 2)

72. Se o Tribunal de Justiça considerar, pelo contrário, que os agrupamentos que se encontram estabelecidos num país terceiro estão também abrangidos pelo artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, é necessário analisar as restantes questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

73. Todas as sete alíneas apresentadas no âmbito da segunda questão dependem dos critérios a utilizar para apreciar a existência de uma distorção de concorrência na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, que, todavia, excluirá novamente a isenção efetivamente existente.

¹⁵ Acórdão de 16 de setembro de 2008, *Isle of Wight Council e o.* (C-288/07, EU:C:2008:505, n.ºs 49 e segs.).

¹⁶ É o que sucede quando num país se procede à dedução do imposto pago a montante pelo agrupamento, por se recusar a isenção em virtude de se presumir a verificação de distorções de concorrência. Em contrapartida, no Estado do beneficiário da prestação, por força da transferência da dívida fiscal para o membro do agrupamento, parte-se do princípio de que há lugar à isenção, por não se considerar haver aqui distorção de concorrência.

74. Na parte em que o órgão jurisdicional de reenvio solicita uma apreciação relacionada com um agrupamento noutro Estado-Membro, esta questão é — como acima referido (n.º 33) — hipotética e, portanto, inadmissível. A segunda questão apenas deverá ser abordada na parte em que esta se refere a um agrupamento estabelecido num país terceiro.

1. Finalidade da disposição

75. Como o Tribunal de Justiça já decidiu¹⁷ e como eu já afirmei noutro local¹⁸, por via do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA pretende-se compensar uma *desvantagem concorrencial* das empresas mais pequenas em relação a um concorrente de maior dimensão. Quanto a este último, os serviços podem ser-lhe prestados através de pessoal próprio ou no quadro de um agrupamento para efeitos de IVA, por meio de uma sociedade estreitamente vinculada. Como a Comissão afirma com razão¹⁹, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA deve assegurar um tratamento equivalente em matéria de IVA entre as grandes e pequenas empresas, cuja necessidade resulta da exclusão da dedução de imposto pago a montante para prestações finais isentas.

76. Esta situação é ilustrada pelo seguinte exemplo: um hospital grande, capaz de assegurar ele próprio o fornecimento de refeições aos seus pacientes (através do seu próprio pessoal de cozinha), não é onerado com IVA no que se refere às despesas com pessoal incorridas nesse contexto. Um hospital pequeno, que não possa utilizar esse pessoal, tem apenas duas opções.

77. Esse hospital pode contratar um terceiro para o fornecimento de refeições. Porém, incidirá IVA tanto sobre os custos com materiais, como sobre os custos de pessoal em que o terceiro incorre com o seu pessoal de cozinha. Estes encargos com o IVA são definitivos em relação ao hospital (não existe qualquer direito à dedução do imposto pago a montante, por força das prestações finais isentas — v. artigos 168.º e 169.º da Diretiva IVA). Por conseguinte, o hospital pequeno tem de suportar custos mais elevados do que o concorrente para poder oferecer as mesmas prestações. Esta situação constitui uma desvantagem concorrencial, que resulta fundamentalmente da dimensão da empresa.

78. No entanto, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA permite evitar esta desvantagem concorrencial. O referido hospital poderá, com efeito, juntar-se num agrupamento com outro hospital. Este agrupamento recrutará pessoal, que será utilizado de forma adequada pelos dois membros e que assegurará o fornecimento de refeições aos dois hospitais. Os custos daí resultantes são repartidos pelos dois estabelecimentos. Uma vez que a prestação efetuada pelo agrupamento aos seus membros está isenta, os custos com o pessoal deixam agora de estar onerados com o IVA (sobre os custos com materiais continua a incidir a mesma carga de IVA). A desvantagem concorrencial dos dois hospitais mais pequenos relativamente ao concorrente (de maior dimensão) seria assim eliminada.

79. Todavia, se esta isenção se destinar a eliminar uma desvantagem concorrencial, então, a concessão da isenção não pode ser suscetível de, simultaneamente, provocar novas distorções da concorrência ou criar um risco de distorção de concorrência. A regra de salvaguarda de concorrência contida no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA parece, a este respeito, ser um pouco particular e tem, no final, pouco sentido²⁰.

17 V., neste sentido, Acórdãos de 20 de novembro de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, n.º 36); de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha (C-616/15, EU:C:2017:721, n.º 56); e de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 37). V., também, as Conclusões do advogado-geral J. Mischo no processo Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, n.º 118).

18 V. as minhas Conclusões no processo Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, n.ºs 20 e segs.) e no processo DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, n.º 51).

19 V. n.º 11 das observações.

20 V., neste sentido, Conclusões do advogado-geral J. Mischo no processo Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, n.ºs 125 e segs.) — «verificaremos que este [o mercado] apresenta muitas particularidades». V., igualmente, as minhas Conclusões no processo Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, n.º 67).

2. Exigência de uma interpretação restritiva do elemento da previsão normativa da distorção de concorrência

80. Por esta razão, parece-me necessária uma interpretação restritiva a fim de não esvaziar de sentido a regra de isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA.

81. A mesma conclusão pode ser alcançada se a inexistência de uma distorção de concorrência for entendida como exceção à isenção prevista, em princípio, no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, uma vez que, segundo o Tribunal de Justiça, as disposições que têm caráter de derrogação ou de exceção a uma regra geral são de interpretação estrita²¹.

82. No entanto, se a inexistência de uma distorção da concorrência for considerada uma derrogação à isenção e esta, por sua vez, uma derrogação à obrigação fiscal de base²², então poderia também admitir-se uma exceção à derrogação. Tal exceção à derrogação poderia ser interpretada de forma especialmente estrita (como derrogação, que deve ser interpretada de forma estrita, a uma derrogação) ou de forma especialmente ampla (como exceção a uma derrogação a interpretar de forma estrita).

83. No entanto, independentemente disso, esta «exceção à derrogação» teria também no presente caso de ser interpretada de forma estrita. Com efeito, é jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que a interpretação deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências da neutralidade fiscal. Em especial, os termos utilizados para definir as isenções previstas no artigo 132.º não devem ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos²³.

84. Assim sucederia, porém, se se devesse assumir amplamente a existência de uma distorção de concorrência. Esta abordagem está, conseqüentemente, em conformidade com a interpretação teleológica e restritiva acima referida (n.º 80) do elemento da previsão normativa da inexistência de «distorção de concorrência».

85. Um ponto de partida para tal interpretação restritiva é desde logo proporcionado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual a verificação da distorção da concorrência exige que exista um risco real de a isenção poder, por si só, provocar, de imediato ou no futuro, distorções de concorrência²⁴. A distorção de concorrência refere-se, a este respeito, à isenção das prestações efetuadas pelo agrupamento²⁵. Esta isenção impede que outros fornecedores possam efetuar estas prestações ao mesmo preço aos membros do agrupamento [resposta à questão 2, alínea a), tornando-se desnecessária uma resposta à questão 2, alínea b)].

21 V. entre muitos: Acórdão de 28 de setembro de 2006, Comissão/Áustria (C-128/05, EU:C:2006:612, n.º 22 e jurisprudência aí referida). V., a propósito das isenções da Diretiva IVA, também: Acórdãos de 21 de setembro de 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, n.º 30); de 21 de setembro de 2017, Comissão/Alemanha (C-616/15, EU:C:2017:721, n.º 49); e de 5 de outubro de 2016, TMD (C-412/15, EU:C:2016:738, n.º 34 e jurisprudência aí referida).

22 Neste sentido, expressamente, quanto às regras de isenção do artigo 132.º da Diretiva IVA, Acórdão de 21 de setembro de 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, n.º 30).

23 Acórdãos de 20 de novembro de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, n.º 30); de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333, n.º 50); de 28 de novembro de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, n.º 25); de 21 de março de 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 23); de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 30); de 14 de junho de 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, n.º 16); e de 20 de junho de 2002, Comissão/Alemanha (C-287/00, EU:C:2002:388, n.º 47).

24 V. Acórdãos de 20 de novembro de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, n.º 48), e de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, n.º 64).

25 Acórdão de 20 de novembro de 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, n.º 47).

86. Tendo em conta a interpretação restritiva exigida do elemento da previsão normativa da inexistência de distorção da concorrência, tal distorção não pode assentar unicamente na existência de um mercado comercial. Isto levaria ao absurdo o raciocínio subjacente ao artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, segundo o qual deverá ser possível evitar uma desvantagem concorrencial em relação a concorrentes de maiores dimensões (v., a este respeito, n.º 75, *supra*) através precisamente da cooperação com outras empresas [resposta à questão 2, alínea g)].

87. Se o agrupamento pudesse estar sediado num país terceiro, então as distorções da concorrência provocadas pelas suas prestações a nível nacional teriam, conseqüentemente, de ser também apreciadas em relação a outros prestadores de serviços do país terceiro em que o agrupamento está sediado. Os intermediários estrangeiros dentro e fora do Reino Unido estariam numa situação de desvantagem concorrencial e não seriam capazes de prestar serviços idênticos às faculdades internacionais no Reino Unido, uma vez que os seus serviços se tornam mais dispendiosos devido ao IVA aplicável neste país [resposta à questão 2, alínea d)].

88. Deste modo, para a existência de uma distorção da concorrência impõe-se apreciar se, mesmo sem a isenção, o agrupamento tem a garantia de conservar a clientela formada pelos seus membros²⁶. Se os serviços prestados pelo agrupamento forem moldados às necessidades dos membros, de tal modo que o agrupamento tem também a certeza de que os membros irão efetivamente recorrer aos serviços, existe, em princípio, uma ação cooperativa (v., a este respeito, n.ºs 75 e segs., *supra*), que, em conformidade com o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, deve estar isenta [resposta à questão 2, alínea c)].

89. Em regra, os membros de um agrupamento juntam-se apenas quando têm a certeza de que os membros irão efetivamente recorrer aos serviços do agrupamento («garantia de escoamento»). Por conseguinte, pode, em regra, partir-se do princípio segundo o qual a formação de um agrupamento não é suscetível de provocar distorções de concorrência, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA.

90. Dada a finalidade da isenção (evitar uma desvantagem concorrencial), o elemento da previsão normativa das distorções da concorrência pode, a meu ver, visar simplesmente evitar abusos (v. artigo 131.º da Diretiva IVA). Em última análise deve-se, pois, garantir apenas que a isenção não é utilizada de forma contrária aos seus fins. Só é possível determinar se se está perante uma situação deste tipo com base em indícios.

91. Tendo em conta a finalidade do elemento da previsão normativa, que visa em primeira linha evitar abusos, a Administração Tributária tem o ónus da prova²⁷ da existência de um abuso a evitar ou dos indícios nesse sentido [resposta à questão 2, alínea e)]. Neste contexto, nenhuma disposição de direito da União obriga a Administração Tributária a solicitar uma avaliação especializada específica sobre os mercados de países terceiros. A forma como as autoridades tributárias nacionais cumprem o seu ónus da prova não é uma questão do domínio do direito da União, mas sim do domínio do direito fiscal processual nacional [resposta à questão 2, alínea f)].

²⁶ V. Acórdão de 20 de novembro de 2003, *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2003:621, n.º 59), e Conclusões do advogado-geral J. Mischo no processo *Taksatorringen* (C-8/01, EU:C:2002:562, n.ºs 131 e segs.).

²⁷ Quanto ao ónus da prova da existência de uma prática abusiva na legislação relativa ao IVA, v., a título de exemplo, Acórdão de 10 de julho de 2019, *Kuršu zeme* (C-273/18, EU:C:2019:588, n.ºs 35 e 38).

3. *Indícios de uma distorção de concorrência*

92. Pode constituir indício de uma aplicação da regra de isenção, contida no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, contrária aos seus fins, o facto, por exemplo, de o agrupamento prestar onerosamente serviços significativamente idênticos a não membros e, desta forma — aproveitando-se das sinergias criadas — atuar no mercado principalmente como concorrente e menos como agrupamento cooperativo. Neste caso, poderá verificar-se, em determinadas circunstâncias, um risco real de distorções de concorrência em relação aos operadores terceiros acima referidos.

93. Pode ainda constituir outro indício o facto de o agrupamento não prestar um serviço moldado especificamente às necessidades dos seus membros, voltando simplesmente a prestar serviços adquiridos. Estes serviços poderiam igualmente ser facilmente prestados e adquiridos por terceiros. Também neste caso os operadores terceiros seriam excluídos do mercado em questão. Isto poderá eventualmente verificar-se parcialmente no presente caso, uma vez que as prestações efetuadas pelo agrupamento parecem ter consistido, em grande parte, na simples transferência aos membros dos serviços adquiridos a terceiros (agentes, etc.).

94. Tal aquisição de serviços e a transferência inalterada dos serviços adquiridos contradizem a natureza acima descrita da isenção. Esta não pretende otimizar a mera aquisição e revenda de serviços, mas sim permitir uma ação cooperativa entre os operadores de mercado mais pequenos, para compensar uma desvantagem concorrencial em relação aos concorrentes de maior dimensão, que prestam eles próprios estes serviços (v., n.ºs 75 e segs., *supra*).

95. Porém, no caso da mera aquisição de serviços e da sua transferência inalterada não se está perante uma prestação própria do agrupamento. Assim, não existe qualquer desvantagem concorrencial face a concorrentes que adquirem eles próprios os serviços, uma vez que estes estão sujeitos ao mesmo IVA. A situação seria diferente se o agrupamento gerasse um valor acrescentado autónomo. Este seria, por exemplo, o caso se os agentes fossem contratados pelo próprio agrupamento, pelo que o próprio agrupamento prestaria os serviços de mediação. Verificar-se-ia, então, também o elemento cooperativo, que está subjacente à isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA.

96. Pode constituir outro indício o facto de só a otimização da carga fiscal relativa ao IVA pago a montante estar em primeiro plano, e não a cooperação mútua com vista a evitar desvantagens concorrenciais. Pode assumir-se a existência de uma otimização da carga fiscal relativa ao IVA pago a montante caso seja gerada uma vantagem concorrencial através da transferência de serviços externos para um agrupamento instalado num país com uma taxa de IVA menor ou mesmo nenhum IVA. Esta pode também ser perfeitamente a situação do caso em apreço.

97. Todavia, compete, em última análise, ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar esta hipótese.

C. A título subsidiário: relação com a tributação de grupos de sociedades nos termos do artigo 11.º da Diretiva IVA (questões 3 e 4)

98. No caso de o Tribunal de Justiça concluir que um agrupamento estabelecido num país terceiro está também abrangido pela isenção constante do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA e no caso de, apesar dos indícios existentes, o órgão jurisdicional de reenvio negar a existência de uma distorção de concorrência, é ainda necessário responder à terceira e quarta questões.

99. Ambas as questões dizem respeito à relação entre o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA e a possibilidade de uma tributação de grupos de sociedades prevista no artigo 11.º da mesma diretiva. O Reino Unido fez uso desta possibilidade. Em termos concretos, está em causa saber se, e sob que pressupostos, os membros de um agrupamento para efeitos de IVA podem ser ao mesmo tempo membros de um APC.

100. A Comissão e o Reino Unido concordam, a este respeito, que só as prestações efetuadas pelo APC aos seus membros independentes estão isentas de imposto. A existência de um agrupamento para efeitos de IVA impede que se possam prestar serviços aos membros do APC, visto que estes perdem a sua independência por força das regras do agrupamento para efeitos de IVA. Na medida em que todas as faculdades internacionais — que fundaram a KPS — fazem parte de um agrupamento para efeitos de IVA, já não haverá existir múltiplos membros do APC, mas sim apenas um único membro.

101. Esta é uma abordagem muito formal, que, como já expus acima (v. n.ºs 34 e segs., *supra*), não considero correta. Além disso, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA refere-se a um agrupamento «de pessoas». As pessoas autónomas em direito civil continuam, todavia, a ser pessoas, mesmo que se encontrem abrangidas pelo âmbito de aplicação de um agrupamento para efeitos de IVA. Além disso, a diretiva utiliza o conceito de «agrupamentos autónomos» e não o conceito de «agrupamentos de pessoas autónomas», como também salientou com razão a KIC nas observações escritas.

102. Por conseguinte, a autonomia deve referir-se apenas ao agrupamento e não aos membros do agrupamento. No presente caso é pacífico que não pode haver lugar à ficção da não autonomia do agrupamento (para a KPS), através de uma tributação do grupo de sociedades. O artigo 11.º da Diretiva IVA exclui expressamente um efeito transfronteiriço.

103. Em concordância com o entendimento da KIC e contrariamente ao alegado pela Comissão na audiência, por «pessoa» nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA também não se entende um «sujeito passivo», nem, muito menos, um sujeito passivo alargado por meio de uma ficção nos termos do artigo 11.º da referida diretiva. Isto é confirmado pela redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, que se refere concretamente também a pessoas que exercem uma atividade relativamente à qual não têm a qualidade de «sujeito passivo». Por conseguinte, pessoas que não sejam sujeitos passivos podem igualmente ser consideradas membros de um agrupamento [APC].

104. Portanto, a criação de um agrupamento para efeitos de IVA com base na ficção de um único sujeito passivo através da aplicação do artigo 11.º da Diretiva IVA (considerar várias pessoas «como um único sujeito passivo») não impede, por si só, a existência de um APC de pessoas. Tal criação não exclui tão-pouco que o agrupamento [APC] preste serviços aos seus membros.

105. Isto torna-se claro se o exemplo indicado acima (n.ºs 76 e segs.) for ligeiramente alterado. Outro hospital mais pequeno (C), em conjunto com os hospitais A e B, forma num Estado-Membro um APC (Z), que assume o fornecimento de refeições aos pacientes. No entanto, A foi, mais tarde, adquirido por X e faz, agora, parte de um agrupamento para efeitos de IVA, cujo dirigente (membro representante, no Reino Unido) é X. Z continua a prestar serviços a A, B e C, cuja autonomia em sede de direito das sociedades comerciais não é afetada pela regra do artigo 11.º da Diretiva IVA.

106. Afigura-se duvidoso que a isenção dos serviços prestados por Z a A deva na realidade depender do facto de, para efeitos do IVA, estes serviços serem agora ficcionados como serviços prestados a X e de, do ponto de vista formal, X não ser parte do agrupamento. O sentido e a finalidade da tributação dos grupos de sociedades consistem — como acima demonstrado (n.ºs 38 e 39) — numa simplificação administrativa e não em subordinar a isenção de um agrupamento à estrutura societária subsequente dos seus membros e à existência de um regime de tributação de grupo.

107. A necessidade de uma cooperação em matéria de neutralidade do IVA entre A, B e C também não é eliminada pelo facto de A fazer agora parte do agrupamento para efeitos de IVA de X. Nada se alterou, portanto, no que toca à desvantagem concorrencial de A, B e C em comparação a um concorrente proporcionalmente grande.

108. Por conseguinte, ao contrário do que a Comissão e o Reino Unido consideram, os dois «regimes» (a tributação de grupos de sociedades e a isenção das prestações efetuadas por um agrupamento) não se excluem, em princípio, mutuamente. Estes regimes necessitam apenas de ser coordenados.

109. O artigo 11.º só é *lex specialis* face ao artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA quando os membros do APC são pessoas que fazem todas parte de um único agrupamento para efeitos de IVA. A tributação de grupos de sociedades nos termos do artigo 11.º da Diretiva IVA é uma regra mais ampla, uma vez que não sujeita a imposto quaisquer prestações efetuadas no seio do agrupamento para efeitos de IVA. Em contrapartida, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA isenta apenas as prestações efetuadas pelo APC aos seus membros (e não o inverso ou entre os seus membros). Por conseguinte, o artigo 11.º sobrepõe-se a aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA.

110. O facto de alguns membros do APC fazerem igualmente parte de um agrupamento para efeitos de IVA no Reino Unido não se opõe, portanto, à aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA.

VI. Conclusão

111. Por conseguinte, proponho que se responda às questões prejudiciais submetidas pelo First-Tier Tribunal (Tribunal de Primeira Instância, Reino Unido) nos termos seguintes:

1. A regra de isenção de imposto que consta do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA não abrange um agrupamento estabelecido num país terceiro.
2. O artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a isenção de imposto das prestações de serviços efetuadas por um agrupamento aos seus membros contra o reembolso exato da fração das despesas não conduz, em princípio, a uma distorção de concorrência, a menos que a isenção de imposto seja utilizada de forma contrária aos seus fins.

Podem constituir indícios de uma utilização contrária aos seus fins, por exemplo, o facto:

- (1) de o agrupamento prestar onerosamente serviços significativamente idênticos a não membros, atuando, desta forma, no mercado principalmente como concorrente e menos como agrupamento baseado na cooperação,
- (2) de o agrupamento não prestar um serviço moldado especificamente às necessidades dos seus membros, voltando simplesmente a prestar serviços adquiridos, ou
- (3) de só a própria otimização da carga fiscal relativa ao IVA pago a montante estar em primeiro plano, e não a cooperação mútua com vista a evitar desvantagens concorrenciais.

A Administração Tributária tem o ónus de provar estes indícios. No entanto, o direito da União não obriga a Administração Tributária a solicitar uma peritagem específica ou semelhante. Todavia, compete, em última análise, ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar estes indícios.

3. O facto de alguns membros do APC fazerem igualmente parte de um agrupamento para efeitos de IVA no Reino Unido não se opõe à aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA. No entanto, prevalece a tributação de grupos de sociedades mais ampla, em conformidade com o artigo 11.º da Diretiva IVA. Consequentemente, a isenção constante do artigo 132.º, n.º 2, alínea f), da Diretiva IVA não é aplicável quando todos os membros do APC fazem parte de um único agrupamento para efeitos de IVA.