

**Processo C-77/19**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de entrada:**

1 de fevereiro de 2019

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância  
(Secção tributária), Reino Unido]

**Data da decisão de reenvio:**

30 de janeiro de 2019

**Recorrente:**

Kaplan International Colleges UK Ltd

**Recorridos:**

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

---

*[Omissis]*

**FIRST-TIER TRIBUNAL [TRIBUNAL DE PRIMEIRA INSTÂNCIA]**

**TAX CHAMBER [SECÇÃO TRIBUTÁRIA]**

**KAPLAN INTERNATIONAL COLLEGES UK LIMITED - Recorrente**

**- e -**

**THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S**

**REVENUE & CUSTOMS - Recorridos**

*[Omissis]*

**DECIDE**

1. As questões que constam do anexo do presente despacho são submetidas ao Tribunal de Justiça da União Europeia nos termos do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

2. A instância é suspensa até o Tribunal de Justiça da União Europeia se pronunciar sobre as questões prejudiciais ou até nova decisão.
3. A Secretaria do First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primeira Instância, Secção tributária) enviará uma cópia do presente despacho e do anexo à Secretaria do Tribunal de Justiça da União Europeia.
4. Reserva-se a decisão quanto às despesas.

*[Omissis]* 30 de janeiro de 2019

## **ANEXO DO DESPACHO DE REENVIO**

### **AO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA**

#### **Introdução**

- 1 No seu pedido de decisão prejudicial, o First-tier Tribunal (Tribunal de Primeira Instância) do Reino Unido pede ao Tribunal de Justiça que esclareça a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), a seguir «Diretiva IVA»). Em particular, as questões em causa no processo nacional visam saber se várias filiais de um único grupo de sociedades, todas estabelecidas no Reino Unido – e membros de uma entidade estabelecida em Hong Kong, que faz igualmente parte do grupo de sociedades e lhes presta serviços – podem beneficiar de uma isenção do IVA sobre tais serviços nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f).

#### **Partes**

- 2 Os recorridos, Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «HMRC»), são a autoridade responsável pela liquidação e cobrança do IVA no Reino Unido. *[Omissis]*
- 3 A recorrente, Kaplan International Colleges UK Limited (a seguir «KIC»), é o membro representante de um agrupamento para efeitos de IVA [a seguir «agrupamento IVA»]. Atua como sociedade holding de outras sociedades do grupo Kaplan. *[Omissis]*

#### **Tramitação processual nos órgãos jurisdicionais nacionais**

- 4 Por petição apresentada em 28 de setembro de 2017, a KIC interpôs recurso das seguintes decisões dos HMRC: i) nota de liquidação de 21 de abril de 2017, relativa ao período compreendido entre outubro de 2014 e julho de 2016, no montante de 5 252 264 libras esterlinas; ii) nota de liquidação de 22 de maio de

2017, relativa ao período de outubro de 2016, no montante de 590 000 libras esterlinas.

- 5 As decisões deram origem a outras duas decisões dos HMRC segundo as quais os serviços prestados à KIC pela Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (a seguir «KPS») não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação da isenção do IVA a favor de agrupamentos de partilha de custos (a seguir «APC») e, por conseguinte, estão sujeitos às disposições relativas à autoliquidação previstas na legislação nacional em matéria de IVA que consta do Value Added Tax Act 1994 (Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «VATA 1994»).
- 6 Resulta desta análise que a KIC é obrigada a contabilizar IVA sobre essas prestações no quadro do mecanismo de autoliquidação. No essencial, os seus rendimentos estão isentos e, por isso, o IVA pago a montante em razão das suas atividades de ensino é irrecuperável. A KIC alega que os serviços prestados pela KPS estão abrangidos pelo âmbito de aplicação da isenção dos serviços prestados pelos APC aos seus membros, pelo que não é responsável, enquanto membro representante do agrupamento IVA, pela contabilização de tais prestações nos termos das disposições em matéria de autoliquidação.
- 7 Em 15 e 16 de janeiro de 2019, o processo foi apreciado pelo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primeira Instância, Secção tributária), que decidiu submeter o presente pedido prejudicial ao TJUE.

## **Legislação**

### **Diretiva IVA**

- 8 A isenção dos APC está prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA, que estabelece:
  - «1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:
    - [...]
    - (f) As prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exerçam uma atividade isenta ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade, quando os referidos agrupamentos se limitarem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte lhes corresponde nas despesas comuns, desde que tal isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência.»
- 9 Os membros da entidade em causa no presente processo exercem atividades de ensino isentas. O artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA isenta:

«[o] ensino [...] universitário [...] por organismos de direito público que prossigam o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos».

- 10 O presente processo suscita igualmente questões relativas à correlação entre a isenção dos APC e o agrupamento IVA. O artigo 11.º da Diretiva IVA permite (mas não exige) aos Estados-Membros «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». O Reino Unido permite o agrupamento IVA (v. legislação nacional exposta a seguir), sendo que a KIC está registada para efeitos de IVA no Reino Unido enquanto membro representante do agrupamento IVA.

### **Legislação nacional**

- 11 A isenção dos APC foi transposta para o direito nacional pelo grupo 16 do anexo 9 do VATA 1994, que estabelece:

«Número

1 As prestações de serviços efetuadas por um agrupamento autónomo de pessoas, quando um dos seguintes requisitos esteja preenchido:

- a) cada uma dessas pessoas exerça 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) a prestação de serviços seja efetuada com o objetivo de fornecer aos membros do agrupamento serviços diretamente necessários ao exercício da atividade relevante,
- c) o agrupamento se limite a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, e
- d) a isenção da prestação não seja suscetível de provocar distorções de concorrência.»

- 12 Seguem-se outras disposições relevantes, relativas ao lugar da prestação, à autoliquidação e à isenção dos serviços de ensino.

- 13 A section 7A do VATA 1994 dispõe, na parte relevante:

#### **«7A Lugar da prestação de serviços**

1) A presente section é aplicável à determinação do país onde os serviços são prestados, para efeitos da presente lei.

- 2) A prestação de serviços considera-se efetuada:
  - a) no caso de a pessoa a quem os serviços são prestados ser um empresário relevante, no país onde o beneficiário está estabelecido, e
  - b) nos restantes casos, no país onde o prestador está estabelecido.
- 3) O lugar do exercício de um direito à prestação de serviços é o lugar onde a prestação dos serviços seria considerada efetuada se esses serviços tivessem sido fornecidos pelo prestador ao beneficiário do direito (independentemente de este ser, ou não, exercido); para este efeito, o direito à prestação de serviços inclui qualquer direito, opção ou prioridade relativamente à prestação de serviços, bem como o direito e o interesse decorrentes do direito à prestação de serviços.
- 4) Para efeitos da presente lei, considera-se que uma pessoa é um empresário relevante no que respeita a uma prestação de serviços quando:
  - a) é um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho,
  - b) está registada em conformidade com a presente lei,
  - c) está identificada para efeitos de IVA em conformidade com a legislação de um Estado-Membro diferente do Reino Unido, ou
  - d) *[omissis]*,

e os serviços são prestados a essa pessoa para fins não exclusivamente privados.»

14 A section 8 [do VATA 1994] prevê o mecanismo de autoliquidação e, no essencial, dispõe:

«1) Quando são prestados serviços por uma pessoa estabelecida num país diferente do Reino Unido em circunstâncias em que a presente section seja aplicável, a presente lei produz efeitos como se (em vez da prestação de serviços efetuada por esta pessoa):

- a) a prestação de serviços tivesse sido efetuada pelo beneficiário no Reino Unido no decurso de ou com vista à sua atividade económica, e
  - b) essa prestação fosse tributável.
- 2) A subsection (1) é aplicável se:
    - a) o beneficiário for um empresário relevante estabelecido no Reino Unido, e

b) o lugar da prestação dos serviços se situar no Reino Unido e, no caso de a prestação dos serviços estar abrangida pelo âmbito de aplicação de qualquer um dos números da parte 1 ou 2 do anexo 4A, o beneficiário estiver registado em conformidade com a presente lei.

3) As prestações consideradas efetuadas pelo beneficiário nos termos da subsection (1) não devem ser tidas em conta como prestações que o mesmo efetuou, para efeitos da determinação do seu direito à dedução do imposto pago a montante em aplicação da section 26(1).»

15 A section 43 prevê disposições sobre os agrupamentos IVA. Estabelece que:

«1) Quando, nos termos das [sections 43A a 43D], pessoas coletivas forem consideradas membros de um agrupamento, qualquer atividade comercial exercida por um membro do agrupamento deve ser considerada como se tivesse sido exercida pelo membro representante, e:

a) qualquer entrega de bens ou prestação de serviços fornecida por um membro do agrupamento a outro membro do agrupamento não deve ser tida em conta; e

b) qualquer entrega ou prestação que não esteja abrangida pela alínea a) e constitua uma entrega de bens ou uma prestação de serviços efetuada por ou em benefício de um membro do agrupamento deve ser considerada como se fosse uma entrega ou uma prestação efetuada pelo ou em benefício do membro representante; e

c) qualquer IVA pago ou devido por um membro do agrupamento a título da aquisição de bens num outro Estado-Membro ou da importação de bens de um país terceiro deve ser considerado como pago ou devido pelo membro representante, e os bens devem ser considerados:

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,

como tendo sido adquiridos ou importados, consoante o caso, pelo membro representante; e todos os membros do agrupamento são conjunta e solidariamente responsáveis por qualquer IVA devido pelo membro representante.»

16 Nos termos da section 43(1AA), quando:

a) para efeitos de qualquer disposição adotada a título ou em aplicação da presente lei (a seguir «**disposição relevante**») for necessário determinar se a

pessoa que efetua ou a quem se destina uma prestação de serviços 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 ou prestação, 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 como o organismo que efetua a entrega ou a prestação, a aquisição ou a importação ou, consoante o caso, como a pessoa a quem se destina a prestação,

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

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

«A subsection (1AA) não é aplicável na medida em que o elemento determinante para efeitos da disposição relevante consistir na questão de saber se uma pessoa é um sujeito passivo.»

18 A isenção da prestação de serviços de ensino figura no grupo 6 do anexo 9 do VATA 1994, e prevê (no essencial) as seguintes isenções:

**«GRUPO 6 - ENSINO**

Número

1 Prestação, por um organismo elegível, de:

a) serviços de ensino;

Notas:

1) Para efeitos deste grupo, considera-se “organismo elegível”:

b) uma universidade do Reino Unido e qualquer faculdade, instituição, escola ou departamento dessa universidade;»

**Factos relevantes e questões controvertidas**

- 19 O First tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primeira Instância, Secção tributária) ouviu depoimentos de testemunhas mas ainda não chegou a conclusões definitivas em matéria de facto no presente processo, que se encontra pendente da decisão do TJUE sobre as questões prejudiciais. Contudo, a questão da distorção de concorrência ainda não foi examinada devido à necessidade de esclarecer o critério que deve ser aplicado às circunstâncias do presente processo.
- 20 A KIC é membro do grupo de sociedades Kaplan e presta serviços de ensino e de aconselhamento profissional. Possui nove filiais no Reino Unido (a seguir «**faculdades Kaplan**»), cada uma das quais dirige um estabelecimento de ensino superior (a seguir «**faculdades internacionais**») no Reino Unido em colaboração com 17 universidades do Reino Unido.
- 21 Os HMRC confirmaram à KIC que, atualmente, de acordo com a legislação que transpôs no Reino Unido o artigo 132.º, n.º 1, alínea i), da Diretiva IVA, as suas filiais se qualificam como «faculdades de uma universidade». Por conseguinte, atualmente, as faculdades Kaplan podem tratar os serviços de ensino que prestam a estudantes como prestações isentas de IVA.
- 22 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. A Universidade de York contactou a KIC para constituir este consórcio.
- 23 As faculdades internacionais preparam estudantes quase exclusivamente de países não pertencentes à EU, com vista à sua admissão em programas de licenciatura e pós-graduação nas universidades em causa. A maioria dos estudantes é recrutada no sudeste e no leste asiáticos.
- 24 Outros grupos de ensino relevantes dirigem faculdades internacionais semelhantes no Reino Unido, bem como algumas empresas mais pequenas. Cada um colabora com um grupo diferente de universidades do Reino Unido com vista à preparação de estudantes internacionais para estas universidades. A KIC concorre com estes grupos na angariação de estudantes internacionais para admissão nas suas faculdades internacionais e, seguidamente, para prosseguirem os seus estudos nas universidades suas parceiras. Várias universidades do Reino Unido gerem as suas próprias faculdades internacionais independentemente dos principais grupos de ensino.
- 25 Cada uma das faculdades internacionais da KIC tem a sua própria estrutura de gestão e de direção. Cada uma possui o seu próprio conselho diretivo conjunto, que é presidido pela universidade parceira e composto por representantes da faculdade Kaplan e da universidade em causa – bem como um conselho académico conjunto, que também é presidido pela universidade em causa e conta com representantes da KIC e da referida universidade. Para cada faculdade internacional, a universidade parceira aprova os programas curriculares



lecionados, que são distintos para cada uma das faculdades, uma vez que estas preparam estudantes para cursos específicos nessa universidade específica.

- 26 As faculdades internacionais recrutam 85% dos seus estudantes através de uma rede de 500 agentes de recrutamento educativo (a seguir «agentes») em 70 países. Estes agentes desempenham um papel fundamental no recrutamento de estudantes, na divulgação dos cursos, na prestação de aconselhamento e de informações aos potenciais alunos e às suas famílias e no apoio aos estudantes no pedido de vistos para viverem e estudarem no Reino Unido. Nenhum dos agentes tem uma relação de exclusividade com os membros do grupo Kaplan e podem também trabalhar com os concorrentes diretos das faculdades Kaplan, bem como diretamente com as universidades. Em troca dos seus serviços, os agentes recebem uma comissão.
- 27 Antes de outubro de 2014, os agentes contratavam diretamente com a KIC no Reino Unido. Os agentes mantinham contacto direto com as equipas de marketing e de admissões da KIC em Londres, com vista ao recrutamento de estudantes para as faculdades internacionais.
- 28 Antes de outubro de 2014, a KIC apoiava a sua rede de agentes através de vários escritórios de representação em alguns dos seus principais mercados, incluindo China, Hong Kong, Índia e Nigéria. Os escritórios de representação forneciam 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, reuniões presenciais com os potenciais alunos e os seus pais, ajuda na resposta a questões específicas colocadas pelos potenciais alunos, bem como apoio em eventos promocionais. Antes de outubro de 2014, os escritórios de representação também eram geridos pelo escritório da KIC em Londres. Os escritórios de representação prestaram serviços remunerados à KIC. Os escritórios de representação são membros do grupo de sociedades Kaplan, com exceção do escritório de representação no Vietname.
- 29 Antes de outubro de 2014, a KIC estava sujeita a IVA no Reino Unido no quadro do mecanismo de autoliquidação quer pelos serviços prestados pelos agentes quer pelos serviços prestados pelos escritórios de representação.
- 30 Em outubro de 2014, o grupo Kaplan constituiu a KPS em Hong Kong, que empregava 20 funcionários (a partir de dezembro de 2018). 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 com a KPS. A KPS é uma sociedade anónima, com sede em Hong Kong. Cada um dos seus membros possui uma ação. A KPS opera com base num acordo de adesão. Os atuais membros da KPS são as 9 faculdades Kaplan (incluindo a UYIPC) – pelo que 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 KPS só presta serviços a membros do APC, com

exceção da prestação de serviços de agente e de escritório de representação à atividade comercial da Kaplan no âmbito do North American Pathway. O acordo de adesão foi alterado em 2015/16 de modo a permitir à UYIPC participar nele, mesmo sendo maioritariamente detida pela Universidade de York.

- 31 Desde 2014, a rede de escritórios de representação e os agentes independentes celebraram contratos e prestaram serviços de recrutamento à KPS em Hong Kong. A KPS assumiu responsabilidades que anteriormente cabiam à KIC em Londres e centralizou algumas funções anteriormente exercidas por cada um dos escritórios de representação. A KPS também é responsável pela gestão da rede de escritórios de representação no mundo inteiro. Desde 2014, a rede de escritórios de representação foi expandida, o que intensificou o nível de atividade entre a KPS e os escritórios de representação, que atualmente se dedicam à gestão diária dos agentes. Por conseguinte, o objeto do presente litígio é constituído por três tipos de prestações efetuadas pela KPS à KIC: em primeiro lugar, os serviços que a KPS obtém junto dos agentes, em segundo lugar, os serviços que a KPS obtém junto dos escritórios de representação, e, por último, os serviços relativos a matérias como a conformidade legal (*compliance*), juntamente com as outras atividades acima referidas, tais como apoio aos agentes, prestados pela própria KPS.
- 32 A KPS também é responsável pela gestão de agentes no leste e no sudeste asiáticos. A KPS fornece um centro de serviços de agente que está geograficamente próximo e dentro do mesmo fuso horário que os maiores mercados de recrutamento das faculdades internacionais.
- 33 É pacífico que existiram razões comerciais sólidas para o estabelecimento da KPS em Hong Kong. Não foi alegado que a KPS é uma entidade artificial e as autoridades tributárias do Reino Unido não sugerem que o estabelecimento da KPS tenha dado origem a um abuso de direitos.
- 34 A KIC apresentou provas no órgão jurisdicional nacional de que as faculdades internacionais da Kaplan não procurariam obter serviços de recrutamento de uma entidade diferente da KPS mesmo que a KIC não tivesse direito à isenção de IVA sobre os serviços que lhe são prestados pela KPS.
- 35 Cada uma das faculdades Kaplan é igualmente parte de um agrupamento IVA, exceto a UYIPC. Uma vez que a UYIPC não era uma filial detida integral ou maioritariamente pela KIC, não pôde fazer parte do agrupamento IVA aquando da constituição deste agrupamento.
- 36 Cada agente fatura diretamente à KPS, que paga seguidamente a cada agente. Apesar de a KIC ser o membro representante do agrupamento IVA, do qual as faculdades Kaplan são membros, na prática, a KPS fatura a cada faculdade Kaplan, separadamente, os montantes devidos aos agentes pelos serviços prestados à faculdade Kaplan em causa. A KPS fatura a cada faculdade Kaplan os seus próprios serviços (por exemplo, serviços de *compliance*) e os serviços

obtidos junto dos 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. Em seguida, fatura os serviços a cada faculdade Kaplan, separadamente. As despesas de marketing dos agentes são geridas da mesma forma. Contudo, as comissões dos agentes são imputáveis diretamente aos estudantes individuais e faturadas à faculdade de destino do estudante.

- 37 Não é cobrado IVA sobre os serviços prestados pelos agentes e pelos escritórios de representação à KPS nem pela própria KPS. A KIC alega que as prestações de serviços entre a KPS e a KIC estão isentas ao abrigo da isenção dos APC prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA. Por conseguinte, apesar de terem existido razões comerciais para estabelecer a KPS em Hong Kong, a criação da KPS também deu origem (caso a KIC tenha razão ao afirmar que pode tratar os serviços que lhe são prestados pela KPS como prestações isentas) a uma poupança de IVA sobre os serviços que antes eram prestados pelos agentes e escritórios de representação diretamente à KIC. No entanto, conforme acima referido, não foi alegado que a KPS é uma entidade artificial nem as autoridades tributárias do Reino Unido sugeriram que o estabelecimento da KPS tenha dado origem a um abuso de direitos.
- 38 Regressando às questões, não está em causa que a KPS presta aos seus membros, as faculdades Kaplan, serviços diretamente necessários ao exercício das suas atividades isentas. Também não está em causa que o método de faturação adotado pela KPS permite o reembolso exato da parte que corresponde a cada membro nas despesas comuns.
- 39 Estão em causa quatro questões principais:
- a) Saber se a isenção de IVA relativamente aos serviços prestados por um APC aos seus membros é aplicável quando o APC pertence a um país distinto Reino Unido e está aí estabelecido;
  - b) Saber a forma como o órgão jurisdicional nacional deve avaliar se essa isenção, se disponível, pode conduzir a uma distorção de concorrência;
  - c) Saber se as prestações de serviços por parte do APC podem, neste caso, beneficiar da isenção, quando o APC é uma entidade tributável distinta dos seus membros, mas estes fazem parte do mesmo grupo de sociedades, pelo que estão ligados entre si independentemente de serem membros do APC;
  - d) Saber se a isenção pode ser aplicada quando todos os membros do APC também são membros de um agrupamento IVA e, conseqüentemente, constituem um sujeito passivo único, e quando o sujeito passivo único para efeitos da Diretiva IVA não é membro do APC.

**Resumo dos argumentos da recorrente**

- 40 A KIC alega que a isenção dos agrupamentos de partilha de custos (APC) prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), pode ser aplicada em casos transfronteiriços. Tanto se aplica quando o APC está estabelecido num Estado-Membro da UE e os membros estão estabelecidos noutra ou noutros Estados-Membros da UE, como também se aplica quando o APC está estabelecido num país terceiro (o caso da KIC) e os membros estão estabelecidos num ou em vários Estados-Membros da UE. Esta alegação tem fundamento nos documentos de trabalho 450, 654, 856 e 883 do Comité do IVA da Comissão Europeia.
- 41 Embora nas suas Conclusões no processo Aviva (C-605/15) e no processo DNB Banka (C-326/15) a advogada-geral J. Kokott tenha declarado que a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), apenas pode ser aplicada se os APC e os seus membros estiverem estabelecidos no mesmo Estado-Membro da UE, o Tribunal de Justiça não adotou esta perspetiva em nenhum desses processos. Como reconheceu a própria advogada-geral, a redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), não inclui qualquer restrição no sentido de os APC e os seus membros terem de se encontrar estabelecidos apenas num Estado-Membro – ao passo que outras disposições da Diretiva IVA que têm um âmbito territorial limitado (como o artigo 11.º) mencionam expressamente essa restrição.
- 42 Restringir a isenção aos APC e membros que estão estabelecidos no mesmo Estado-Membro seria contrário às liberdades fundamentais (no que se refere às prestações transfronteiriças entre Estados-Membros). Seria igualmente contrário ao objetivo da isenção (relativamente a prestações transfronteiriças que envolvem APC estabelecidos em Estados-Membros e em países terceiros) que consiste em garantir que os serviços prestados por um APC não estão sujeitos a IVA quando contribuem diretamente para o exercício das atividades de interesse geral dos seus membros (v. Acórdãos de 21 de setembro de 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, n.ºs 28 e 29, e DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719 n.ºs 33 e 34).
- 43 Isentar a prestação de serviços de um APC estabelecido num país terceiro a membros estabelecidos num Estado-Membro não causará dificuldades na avaliação da distorção de concorrência. O Tribunal de Justiça já declarou no seu Acórdão de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), que a distorção deve ser avaliada a nível dos prestadores alternativos aos membros do APC, e não pode existir se, independentemente de qualquer tributação ou isenção, o APC tiver a garantia de conservar a clientela formada pelos seus membros. Nesta perspetiva, a distorção deve ser avaliada com base na probabilidade de os membros obterem prestações alternativas no seu Estado-Membro de estabelecimento. Mesmo que a distorção deva ser avaliada tendo em conta o efeito da isenção nos destinatários de serviços semelhantes que não sejam membros do APC, a distorção não pode ocorrer se estes destinatários tiverem a possibilidade de aderir ao APC ou de se associarem e criarem outro APC, ou se beneficiarem de qualquer outra vantagem em matéria de IVA, tais

como prestações fornecidas pela sede a várias filiais. Esta questão deve ser novamente avaliada com base no mercado do Estado-Membro dos membros.

- 44 Quanto ao requisito de o APC ser um «agrupamento autónomo de pessoas», a KIC alega que isso exige que o APC seja um sujeito passivo autónomo dos seus membros. Os membros não podem estar ligados entre si nos planos financeiro, económico e de organização. Segundo ela, esta interpretação impõe-se por quatro razões. Em primeiro lugar, a redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA nas versões inglesa, francesa, espanhola e alemã indica claramente que é o agrupamento que deve ser autónomo, e não as pessoas. Em segundo lugar, esta interpretação é compatível com a jurisprudência do Tribunal de Justiça. Nem no processo Aviva nem no processo DNB Banka, relativos a APC em que os membros pertenciam a um único grupo de sociedades, o Tribunal de Justiça ou a advogada-geral J. Kokott afirmaram que o requisito de «agrupamento autónomo de pessoas» exige que os membros do APC sejam inteiramente independentes uns dos outros, bem como do próprio APC. Em terceiro lugar, exigir que os membros do APC sejam independentes uns dos outros, bem como do próprio APC, não é necessário à luz do objetivo da isenção. O objetivo da isenção é alcançado, mesmo nos casos em que todos os membros do APC são membros do mesmo grupo de sociedades, quando os membros precisam de juntar seus recursos para adquirir bens e serviços – e a prestação destes bens e serviços pelo APC contribui diretamente para o exercício das atividades de interesse geral dos seus membros. Em quarto lugar, essa exigência conduziria a problemas de ordem prática na determinação do nível de autonomia necessário entre os membros do APC para efeitos da aplicação da isenção. Se tivesse pretendido impor esta exigência, a própria legislação teria certamente previsto requisitos específicos quanto à extensão da relação admissível entre os membros do APC de modo a contrariar esses problemas de ordem prática.
- 45 A KIC alega que a isenção continua a aplicar-se mesmo quando todos os membros do APC são membros de um único agrupamento IVA, constituindo assim um sujeito passivo único. Embora o próprio APC tenha de ser um sujeito passivo autónomo dos membros, estes não têm de ser sujeitos passivos, como resulta claramente da redação do próprio artigo 132.º, n.º 1, alínea f). Por conseguinte, para o APC ser um «agrupamento autónomo de pessoas» basta que duas ou mais pessoas singulares ou coletivas sejam membros do APC. Mais uma vez, isto é compatível com o objetivo da isenção.
- 46 O facto de, no direito nacional, o único sujeito passivo a receber prestações ser a KIC, que não era membro do APC, é irrelevante para efeitos da aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f). Foi o Reino Unido que optou por criar a figura do agrupamento IVA, utilizando a ficção de que as prestações são recebidas e efetuadas pelo membro representante, apesar de, na realidade, serem efetivamente utilizadas pelas faculdades Kaplan. Foi também o Reino Unido que apresentou uma solução para este problema, reconhecendo na section 43 (1AA) do VATA que a ficção legal criada pelo agrupamento IVA pode ser aplicada sempre que outras disposições da legislação do IVA do Reino Unido o exijam.

## Resumo dos argumentos dos HMRC

- 47 As Conclusões apresentadas nos processos DNB Banka (C-326/15) e Aviva (C-605/15) dizem diretamente respeito à questão de saber se a isenção dos APC pode ser aplicada numa situação transfronteiriça. As conclusões no processo Aviva explicam detalhadamente a razão pela qual a isenção deve ser interpretada de forma a impedir a sua aplicação a transações transfronteiriças entre APC que não estão situados no mesmo Estado-Membro que os seus membros (ou alguns deles) e, além disso, a razão pela qual a aplicação da isenção fora da UE é ainda menos sustentável. Os HMRC invocam os n.ºs 36 a 67 das Conclusões no processo Aviva e n.º 47 das conclusões no processo DNB Banka. As Conclusões no processo Aviva foram apresentadas no contexto da mesma situação de facto em causa no processo DNB Banka.
- 48 Os HMRC alegam que este caso ilustra graficamente o conflito entre o disposto no artigo 11.º, que permite que os agrupamentos IVA e os grupos de sociedades que estão intimamente ligados entre si sejam tratados como um sujeito passivo único para efeitos de IVA, e as disposições relativas às isenções dos APC. As sociedades do agrupamento IVA em causa no presente processo fazem parte de um grupo de sociedades. Este grupo, que importou serviços de uma entidade estabelecida em Hong Kong, como a KPS, estaria sujeito a IVA sobre estes serviços em resultado da autoliquidação. Esta entidade, mesmo que pertencesse ao mesmo grupo de sociedades da KPS, não poderia aderir ao agrupamento IVA e as disposições que efetivamente ignoram as transações entre membros do mesmo agrupamento, por serem o mesmo sujeito passivo, não se lhe aplicariam. Ao tornar a KPS num APC, a autoliquidação é inteiramente evitada nos casos em que as prestações ocorrem entre entidades que pertencem ao mesmo grupo.
- 49 Esta incoerência é referida nos n.ºs 46 a 49 das Conclusões no processo Aviva, e os HMRC alegam que está totalmente demonstrada pelos factos do presente processo.
- 50 Relativamente à distorção de concorrência, o TJUE já declarou que para responder à questão de saber se a isenção pode provocar distorções de concorrência deve analisar-se se a própria concessão da isenção é suscetível de dar origem a uma possibilidade real de tal distorção se verificar. As questões em causa no presente processo, caso a isenção dos APC seja efetivamente aplicável, consistem em saber de que forma este teste deve ser aplicado quando a entidade APC está situada em Hong Kong enquanto os membros do agrupamento estão no Reino Unido. A KIC sugere que isto pode ser resolvido simplesmente com base na questão de saber se os membros do agrupamento procurariam tais serviços noutra localidade, mesmo que não existisse isenção. Não há razão para adotar uma abordagem tão estrita. A análise deve ser realizada ao nível nacional relevante para os prestadores que efetuam prestações de natureza semelhante (v. Acórdão de 16 de setembro de 2005, *Isle of Wight Council e o.*, C-288/07, EU:C:2008:505; v. igualmente Conclusões do advogado-geral J. Mischo de 3 de outubro de 2002, *Taksatorringen*, C-8/01, EU:C:2002:562, n.º 123). Nas suas Conclusões no

processo Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, n.ºs 50 e seguintes), a advogada-geral J. Kokott refere as várias dificuldades na adoção desta abordagem quando o APC está situado fora da UE.

- 51 A terceira questão consiste em saber se a isenção dos APC pode ser aplicada a agrupamentos que já se constituíram como membros de um grupo de sociedades e que, por conseguinte, estão vinculados por laços legais, financeiros e organizacionais. O objetivo da isenção é evitar a distorção de concorrência com que os operadores independentes se deparam quando, provavelmente devido à sua dimensão, não conseguem obter serviços a partir de recursos internos e são forçados a procurá-los no mercado aberto. Tais operadores têm de suportar o ónus do IVA sobre estes serviços quando estão envolvidos em atividades isentas, mas ficam desonerados se cooperarem com outros operadores e criarem uma estrutura destinada a efetuar essas prestações aos membros numa base sem fins lucrativos. Os HMRC alegam que a aplicação da isenção a pessoas que já se constituíram como um agrupamento ultrapassa claramente este objetivo e não está abrangida pelo âmbito de aplicação da isenção.
- 52 A quarta questão consiste em saber se, relativamente a alguns dos períodos abrangidos pelas liquidações em causa no presente processo, as prestações da KPS eram efetuadas apenas a um único sujeito passivo. Assim, as prestações não eram efetuadas aos membros do agrupamento mas a uma só pessoa. Esta situação não é abrangida pelo âmbito da isenção, que exige que os serviços sejam prestados aos membros do agrupamento. Além disso, a própria KIC, que era o único sujeito passivo no Reino Unido que beneficiava das prestações, não era membro do APC. Também por esta razão, a isenção não pode ser aplicada.

### **Jurisprudência relevante**

- 53 Até à data, o Tribunal de Justiça não teve oportunidade de esclarecer o âmbito territorial da isenção dos APC nem de se pronunciar sobre a correta aplicação do requisito segundo o qual a isenção não deve poder provocar distorções de concorrência no âmbito de uma prestação transfronteiriça quando o APC está estabelecido fora da UE. Nas suas Conclusões nos processos DNB Banka (C-326/15) e Aviva (C-605/15), a advogada-geral J. Kokott abordou o tema do âmbito territorial da isenção dos APC ao responder a questões relativas ao significado de distorção de concorrência no âmbito da isenção dos APC, mas as questões suscitadas não foram abordadas pelo Tribunal de Justiça nas suas decisões, uma vez que não era necessário fazê-lo. A questão da distorção de concorrência foi anteriormente apreciada no Acórdão de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621), e nas conclusões no processo Aviva.

### **Despacho do FTT**

- 54 Após ter examinado as questões suscitadas no recurso na audiência realizada em 15 e 16 de janeiro de 2019, o First-tier Tribunal (Tribunal de Primeira Instância)

entendeu que a resolução do recurso depende da resposta a várias questões relativas à interpretação das isenções a favor dos APC, e que deve submeter ao TJUE as seguintes questões prejudiciais.

### Questões prejudiciais

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 UE?
  
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 à existência de prestadores no país terceiro onde o APC está estabelecido?
  - e) cabe à autoridade fiscal na UE responsável pela aplicação 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?

29 de janeiro de 2019