Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

21 de janeiro de 2016*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Sexta Diretiva IVA — Isenções — Artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g) — Isenção das prestações de serviços estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social realizadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de caráter social — Conceito de ' prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social' — Organismos reconhecidos de caráter social — Residência apoiada»

No processo C-335/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela cour d'appel de Mons (Bélgica), por decisão de 18 de junho de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de julho de 2014, no processo

Les Jardins de Jouvence SCRL

contra

État belge,

sendo intervenientes:

AXA Belgium SA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente da Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász, e C. Vajda (relator), juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: V. Tourrès, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 3 de junho de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Les Jardins de Jouvence SCRL, por L. Strepenne e G. Lardinois, avocats,

— em representação da Axa Belgium SA, por P. Meessen e C. Goossens, avocats,

* Língua do processo: francês.

— em representação do Governo belga, por M. Jacobs, C. Pochet, e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por F. Dintilhac e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 9 de julho de 2015,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Les Jardins de Jouvence SCRL (a seguir «LJJ») ao Estado belga, a propósito da recusa oposta a esta sociedade de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante no âmbito de obras de construção civil que realizou com vista à gestão de uma residência apoiada.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1). Todavia, tendo em conta a data dos factos em causa, o litígio no processo principal continua a ser regulado pela Sexta Diretiva.

4 O artigo 13.º, A, da Sexta Diretiva dispunha:

«1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de caráter social pelo Estado-Membro em causa»;

[...]

2. [...]

b) As prestações de serviços e as entregas de bens ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1, se:

— não forem indispensáveis à realização das operações isentas;

[...]»

Direito belga

5 O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (*Moniteur belge* de 27 de julho de 1969, p. 7046), na versão em vigor até 21 de julho de 2005, previa, no artigo 44.º, n.º 2:

«Estão também isentas do imposto:

[...]

2° As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social, realizadas por organismos que têm por objeto prestar cuidados a idosos, e que são reconhecidos como tal pela autoridade competente e que, quando se trata de organismos de direito privado, agem em condições sociais comparáveis às dos organismos de direito público [...]»

6 A Lei do Orçamento de 11 de julho de 2005 (*Moniteur belge* de 12 de julho de 2005, p. 32180) alterou o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado a partir de 22 de julho de 2005. O artigo 44.º, n.º 2, deste diploma, conforme alterado (a seguir «código do IVA alterado»), dispõe:

«Estão também isentas do imposto:

[...]

2° As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social, com a segurança social e com a proteção à infância e à juventude, realizadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de caráter social pela autoridade competente.

Ficam, designadamente, abrangidos:

— Os organismos que têm por objeto cuidar de idosos;

[...]»

7 O artigo 2.º, n.º 1, do Decreto do Conselho Regional da Valónia de 5 de junho de 1997 relativo às casas de repouso, residências apoiadas e centros de dia para idosos e que cria o Conselho da Valónia para a terceira idade (*Moniteur belge* de 26 de junho de 1997, p. 17043), na versão em vigor à data dos factos no processo principal (a seguir «Decreto de 5 de junho de 1997»), define casa de repouso como um «estabelecimento [seja qual for a sua denominação], destinado ao alojamento de pessoas com a idade mínima de sessenta anos que têm aí a sua residência habitual e beneficiam de serviços coletivos de apoio à família, de limpeza, de apoio à vida quotidiana e, se necessário, cuidados de enfermagem ou paramédicos».

8 O artigo 2.º, n.º 2, do Decreto de 5 de junho de 1997 define residência apoiada como «um ou mais edifícios, seja qual for a sua denominação, que constituem um conjunto funcional composto por alojamentos particulares destinados a pessoas com a idade mínima de sessenta anos, que permitem a estas ter uma vida independente, e que devem dispor de serviços a que essas pessoas podem recorrer

livremente». É enunciado nesta disposição que o governo precisa o conceito de conjunto funcional e que as instalações, os equipamentos e os serviços coletivos da residência apoiada também podem ser disponibilizados a outras pessoas com a idade mínima de 60 anos.

9 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, primeiro parágrafo, do Decreto de 5 de junho de 1997, a gestão de uma casa de repouso ou de uma residência apoiada depende de uma autorização e, por força do artigo 5.º, n.ºs 2 e 5, do referido decreto, esses estabelecimentos devem cumprir determinadas regras.

10 Assim, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, do Decreto de 5 de junho de 1997, as casas de repouso devem cumprir determinadas regras que se referem:

«1° Aos serviços abrangidos pelo preço de alojamento ou de acolhimento;

[...]

6° À alimentação, à higiene e aos cuidados de saúde,

[...]

9° Ao regulamento interno que respeite os princípios seguintes:

[...]

c) O acesso livre na casa de repouso à família, aos amigos [...]».

11 Resulta do artigo 5.º, n.º 5, segundo parágrafo, do Decreto de 5 de junho de 1997 que as residências apoiadas devem respeitar as regras definidas pelo Governo da Valónia e que dizem respeito às matérias referidas no n.º 10 do presente acórdão.

12 Nos termos do artigo 5.º, n.º 5, primeiro parágrafo, do Decreto de 5 de junho de 1997, os alojamentos individuais que as residências apoiadas colocam à disposição dos residentes devem ser compostos, pelo menos, de uma sala de estar, uma cozinha equipada, um quarto e uma casa de banho equipada privativa. Além disso, por força do artigo 5.º, n.º 5, segundo parágrafo, 4°, desse decreto, as residências apoiadas devem também cumprir determinadas regras no que se refere aos «serviços facultativos que o gestor deve obrigatoriamente organizar ou disponibilizar a pedido dos residentes e as condições para o seu acesso» (a seguir os «serviços facultativos exigidos»), serviços «em que o conteúdo mínimo é definido pelo [G]overno [da Valónia]».

13 Resulta do ponto 2.2 do capítulo III do anexo III, sob a epígrafe «Regras aplicáveis às residências apoiadas», do Decreto do Governo da Valónia, de 3 de dezembro de 1998, relativo à execução do Decreto de 5 de junho de 1997 (*Moniteur belge* de 27 de janeiro de 1999, p. 2221), na versão em vigor à data dos factos no processo principal (a seguir «Decreto de 3 de dezembro de 1998»), que as residências apoiadas devem obrigatoriamente fornecer serviços de limpeza dos locais comuns, arranjos externos e material colocado à disposição dos residentes, limpeza de janelas no interior e no exterior, informação sobre atividades de tempos livres organizadas pela autarquia, e a visita de um delegado dos serviços de gestão pelo menos duas vezes por ano. Além disso, por força do ponto 2.3 deste capítulo do anexo III do Decreto de 3 de dezembro de 1998, as residências apoiadas devem obrigatoriamente disponibilizar aos residentes os seguintes serviços facultativos a que os residentes podem recorrer livremente:

— A possibilidade de tomar três refeições diárias, das quais obrigatoriamente uma refeição quente completa, na sala comum da residência apoiada prevista para a restauração e animação, ou no restaurante da casa de repouso ou da casa de repouso e de cuidados de saúde ligada

funcionalmente à residência apoiada, ou no aposento privado do residente. Existe um registo diário das refeições servidas aos residentes com o nome do beneficiário e as indicações necessárias à respetiva faturação;

— A possibilidade de limpeza dos aposentos privados pelo menos uma vez por semana;

— A possibilidade de tratamento da roupa do residente.

14 Por outro lado, resulta da decisão de reenvio que as residências apoiadas praticam preços definidos sob controlo do Ministério dos Assuntos Económicos.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A LJJ, constituída no ano de 2004, é uma sociedade cooperativa de direito belga cujo objeto social, à data dos factos no processo principal, consistia em explorar e gerir instituições de assistência e exercer todas as atividades que respeitem direta ou indiretamente a cuidados de saúde e a apoio, nomeadamente aos doentes e aos idosos deficientes.

16 Em outubro de 2004, a LJJ informou a Administração Tributária belga do início da sua atividade de locação de estúdios a pessoas fisicamente aptas. Esta Administração inscreveu então a LJJ par efeitos de IVA.

17 Em 27 de outubro de 2006, a LJJ recebeu a autorização provisória de funcionamento da residência apoiada «Les jardins de Jouvence».

18 Esta residência apoiada disponibiliza aos seus residentes alojamentos concebidos para uma ou duas pessoas, que se compõem de uma cozinha equipada, uma sala de estar, um quarto e uma casa de banho equipada. Além disso, fornece diferentes serviços pagos, que são também oferecidos a outras pessoas, concretamente o acesso a um restaurante-bar, a um salão de cabeleireiro e de estética, a uma sala de fisioterapia, atividades de ergoterapia, a uma lavandaria, a um ambulatório, onde podem ser efetuadas colheitas de sangue, e a um consultório médico.

19 Entre agosto de 2004 e setembro de 2006, a LJJ efetuou importantes obras de construção civil e instalou os equipamentos necessários ao seu objeto social a fim de iniciar a gestão da sua atividade de residência apoiada.

20 Em 5 de outubro e em 14 de novembro de 2006, a Administração Tributária fiscalizou a contabilidade da LJJ para verificar a aplicação da legislação do IVA relativamente ao período compreendido entre 30 de agosto de 2004 e 30 de setembro de 2006. Feita a fiscalização, esta Administração concluiu que a LJJ não podia deduzir o IVA relativo à construção dos imóveis durante o período compreendido entre 2004 e 2006, uma vez que esta sociedade era um sujeito passivo no qual o conjunto das operações realizadas no âmbito da gestão da residência apoiada estava isenta de IVA, ao abrigo do artigo 44.º, n.º 2, do código do IVA alterado. Em consequência, a referida Administração reclamou à LJJ o reembolso dos montantes indevidamente deduzidos.

21 Em 25 de janeiro de 2007, a Administração Tributária informou a LJJ de que tinha decidido cancelar a sua conta corrente de IVA, com efeitos a partir de 30 de setembro de 2006.

22 Em 13 de fevereiro de 2007, foi enviado à LJJ um aviso de cobrança, contra o qual, por requerimento, deduziu oposição no tribunal de première instance de Mons, em 20 de fevereiro de 2007.

23 Por sentença proferida em 19 de junho de 2012, este tribunal rejeitou por improcedente o requerimento da LJJ, ao considerar que os organismos que têm por objeto cuidar de idosos estão isentos de IVA, nos termos do artigo 44.º, n.º 2, do código do IVA alterado, sem necessidade de verificar se as prestações em causa estão conexas com a assistência social ou a segurança social e se as mesmas são realizadas por organismos de direito público ou por organismos reconhecidos de caráter social pela autoridade competente.

24 Em 19 de dezembro de 2012, a LJJ recorreu desta decisão para a cour d'appel de Mons.

25 A LJJ alegou neste tribunal que a autorização formal de gestão de uma residência apoiada não implicava necessariamente o reconhecimento do seu caráter social, sendo os requisitos de autorização das residências apoiadas substancialmente diferentes dos requisitos das casas de repouso. Do mesmo modo, esta sociedade considerou que uma intervenção material da coletividade, elemento constitutivo do conceito de assistência social ou de segurança social, não existe no que se refere às residências apoiadas. No caso presente, a LJJ não recebe financiamento público e os residentes não beneficiam de ajuda ou intervenção pública para cobrir os custos relativos aos serviços prestados.

26 O Estado belga pediu, na cour d'appel de Mons, a improcedência do recurso da LJJ, alegando que esta sociedade, que fornecia as prestações de serviço previstas no artigo 44, n.º 2, do código do IVA alterado, era um sujeito passivo isento de IVA, que, por conseguinte, não tinha direito à dedução desse imposto. O Estado belga sustentou que a residência apoiada gerida pela LJJ tinha uma autorização da Região da Valónia e beneficiava de um reconhecimento formal do seu caráter social para fornecer prestações de serviços estreitamente conexos com a assistência social. Também as prestações fornecidas pela LJJ, diretamente conexas com o alojamento, os cuidados e os tratamentos oferecidos aos residentes com vista a melhorar o seu bem-estar físico e/ou mental, tinham caráter social.

27 Tendo dúvidas quanto à interpretação a dar ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, a cour d'appel de Mons decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) Uma residência [apoiada], na aceção do [Decreto de 5 de junho de 1977, que disponibiliza], com fins lucrativos, alojamentos particulares concebidos para uma ou duas pessoas, que se compõem de uma cozinha equipada, uma sala de estar, um quarto e uma casa de banho equipada, que, assim, lhes permite ter uma vida independente, bem como diversos serviços facultativos, a título oneroso, com fins lucrativos, que não estão limitados apenas aos pensionistas da residência [apoiada] (disponibilização de um restaurante-bar, de um salão de cabeleireiro e de estética, de uma sala de fisioterapia, de atividades de ergoterapia, de lavandaria [*omissis*], de uma farmácia [onde podem ser efetuadas] colheitas de sangue, de um consultório médico), é um organismo que tem, no essencial, caráter social que fornece 'prestações de serviços e […] entregas de bens estreitamente [conexas] com a assistência social e com a segurança social', na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da [Sexta Diretiva]?

2) A resposta à primeira questão será diferente se a residência [apoiada] em causa obtiver, pelo fornecimento dos serviços em questão, subsídios ou qualquer outra forma de benefício ou de intervenção financeira, por parte do poder público?»

Quanto às questões prejudiciais

28 Com as suas questões, que importa apreciar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que as prestações fornecidas por uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, que não beneficia de nenhum subsídio nem de nenhuma vantagem ou participação financeira por parte dos poderes públicos, as quais são realizadas com fim lucrativo e que consistem

na colocação à disposição de pessoas que tenham pelo menos 60 anos alojamentos particulares que lhes permitem viver com total independência e no fornecimento de serviços facultativos pagos também acessíveis aos não residentes, são abrangidos pela isenção prevista nesta disposição.

29 Resulta da letra do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva que esta disposição se aplica às prestações de serviços e às entregas de bens que são, por um lado, «realizadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de caráter social pelo Estado-Membro em causa» e, por outro, «estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social» (acórdãos Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 34, e Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 21).

30 Uma vez que é pacífico, no caso em apreço, que a LJJ não é um organismo de direito público, na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, as suas operações só podem estar isentas de IVA, nos termos desta disposição, na medida em que a LJJ for abrangida pelo conceito de «outros organismos reconhecidos de caráter social pelo Estado-Membro em causa», na aceção dessa disposição.

31 Portanto, há que examinar, em primeiro lugar, se a LJJ é abrangida pelo conceito de «outros organismos reconhecidos de caráter social pelo Estado-Membro em causa», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, e, em segundo lugar, se as prestações fornecidas por uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, estão «estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social», na aceção dessa mesma disposição.

Quanto à condição relativa ao reconhecimento como outros organismos de caráter social pelo Estado-Membro em causa

32 Desde já, há que recordar que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva não determina as condições e modalidades do reconhecimento do caráter social a organismos que não sejam de direito público. Cabe, portanto, em princípio, ao direito nacional de cada Estado-Membro definir as regras segundo as quais esse reconhecimento pode ser concedido a esses organismos (v. acórdão Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 26 e jurisprudência referida).

33 Neste contexto, o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva confere aos Estados-Membros a faculdade de sujeitar a concessão da isenção prevista no n.º 1, alínea g), desse mesmo artigo a organismos que não sejam de direito público à observância de uma ou várias das condições enumeradas no referido n.º 2, alínea a). Essas condições facultativas podem ser impostas livremente e de maneira suplementar pelos Estados-Membros para a concessão da referida isenção (v., acórdão Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 27 e jurisprudência referida).

34 Daí resulta que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva concede aos Estados-Membros poderes de apreciação para reconhecer o caráter social a determinados organismos que não são de direito público (v., nesse sentido, acórdão Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 51 e jurisprudência referida).

35 A este propósito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para reconhecerem o caráter social dos outros organismos de direito público, compete às autoridades nacionais, em conformidade com o direito da União e sob a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração diversos elementos. Entre eles podem figurar a existência de disposições específicas, quer sejam nacionais ou regionais, legislativas ou de caráter administrativo, fiscais ou de segurança social, o caráter de interesse geral das atividades do organismo em causa, o facto de outros organismos com as mesmas atividades beneficiarem já de um reconhecimento semelhante, bem como o facto de o custo

das prestações em questão ser eventualmente assumido, em grande parte, por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social (acórdão Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 31 e jurisprudência referida).

36 Neste contexto, poderá também ser tido em conta o facto de, na Região da Valónia, as residências apoiadas serem objeto, com as casas de repouso e os centros de dia, de uma única regulamentação, no sentido de enquadrar as diferentes formas institucionalizadas de apoio e de cuidados a idosos.

37 A este propósito, sob reserva da fiscalização pelo órgão jurisdicional de reenvio, parece resultar dos autos que, para além do facto de essa regulamentação definir o que é abrangido pelo conceito de «residência apoiada», subordina a gestão de uma residência apoiada à obtenção de uma autorização emitida pelo Governo da Valónia, sujeita à observância de um determinado número de requisitos e de regras. Parece resultar dos autos, sem prejuízo de confirmação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que, entre esses requisitos e regras, alguns são comuns às residências apoiadas e às casas de repouso.

38 Há também que ter em consideração, para apreciar o caráter social do organismo em causa, o facto de as residências apoiadas praticarem, como resulta da decisão de reenvio, preços definidos sob o controlo do Ministério dos Assuntos Económicos.

39 No tocante, mais concretamente, à circunstância de as residências apoiadas prosseguirem fins lucrativos, como a que é gerida pela LJJ, e não receberem nenhum apoio público ou participação financeira pública, há que salientar, por um lado, que o termo «organismo» é, em princípio, suficientemente amplo para incluir igualmente entidades privadas que prosseguem fins lucrativos (acórdão Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 57), o facto de a LJJ exercer as suas atividades com esses fins não exclui de modo algum a qualificação desta sociedade de «outro organismo reconhecido de caráter social pelo Estado-Membro em causa», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva. Por outro lado, resulta da jurisprudência recordada no n.º 35 do presente acórdão que o facto de o custo das prestações fornecidas ser eventualmente suportado em grande parte pelas caixas de seguro de doença ou por organismos da segurança social pode figurar nos elementos a ter em consideração para determinar se o organismo em causa tem caráter social, sendo esta circunstância um de entre vários elementos, como realçou o advogado-geral no n.º 30 das suas conclusões. Por conseguinte, a falta de participação financeira pública não exclui em si tal reconhecimento, este devendo ser apreciado tendo em conta os elementos relevantes do caso presente.

40 Nessas condições, compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, atendendo a todos os elementos relevantes, concretamente os mencionados nos n.ºs 35 a 39 do presente acórdão, se as autoridades nacionais respeitaram, no reconhecimento da LJJ como organismo com caráter social, os limites do poder de apreciação que lhes cabe ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva.

Quanto à condição segundo a qual as prestações de serviços devem estar estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social

41 No tocante ao objetivo prosseguido pela isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que esta disposição não exclui da aplicação do IVA todas as atividades de interesse geral, mas unicamente as que nela são enumeradas e descritas de forma detalhada (v., neste sentido, acórdãos Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, n.º 12, e Ygeia, C-394/04 e C-395/04, EU:C:2005:734, n.º 16). Ao garantir um tratamento mais favorável, em matéria de IVA, de determinadas prestações de serviços de interesse geral efetuadas no setor social, esta isenção visa reduzir o custo desses serviços e, assim, a torná-los mais acessíveis aos particulares que deles possam beneficiar (acórdão Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 30).

42 Ora, há que observar que a letra do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva refere expressamente as prestações realizadas por centros de terceira idade entre as prestações de serviços e entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social, que estão, assim, abrangidas pela isenção prevista nesta disposição.

43 A este respeito, há que realçar que os centros de terceira idade, como as residências apoiadas, fornecem às pessoas que tenham pelo menos 60 anos um alojamento com diversas prestações de assistência e de cuidados médicos. Por um lado, há que reservar igual tratamento no âmbito do IVA à prestação que consiste na colocação à disposição de alojamentos, sejam esses alojamentos fornecidos pelo centro de terceira idade ou por uma residência apoiada. Por outro, se as referidas prestações de assistência e de cuidados médicos que as residências apoiadas são obrigadas a fornecer, em aplicação da regulamentação nacional relevante, correspondem às que os centros de terceira idade são obrigados a fornecer em conformidade com a referida regulamentação, devem ter o mesmo tratamento no âmbito do IVA.

44 Por conseguinte, entre as prestações fornecidas por uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, as prestações que consistem na colocação à disposição de alojamentos adaptados para idosos podem beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva. Em princípio, as outras prestações beneficiam também da isenção prevista nesta disposição, desde que as prestações que essa residência apoiada está obrigada a fornecer, por aplicação da legislação nacional, pretendam prestar apoio e cuidados a idosos e correspondam às prestações que os centros de terceira idade também são obrigados a fornecer nos termos desta legislação.

45 Por outro lado, contrariamente ao que sustentam a LJJ e a Axa Belgium SA (a seguir «Axa»), esta conclusão não é infirmada pelo facto de o organismo que gere a residência apoiada não beneficiar de nenhum apoio financeiro público e de as prestações que fornece não darem direito a participação financeira da segurança social.

46 A este respeito, há que salientar que o teor do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva não estabelece o requisito ligado a um apoio financeiro público a favor do operador em causa ou a uma participação financeira dos poderes públicos ou dos organismos de segurança social a favor dos beneficiários das prestações de serviços fornecidas. Com efeito, como o Governo belga realçou na audiência, esta disposição atribui importância à natureza intrínseca das operações efetuadas e à qualidade do operador que fornece os serviços ou que entrega os bens em causa e não ao modo de financiamento especial deste operador ou à contrapartida que lhe é paga.

47 Além disso, há que recordar que as isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva constituem conceitos autónomos de direito da União e que devem, portanto, ser objeto de uma definição ao nível da União Europeia (acórdão Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 22). Ora, definir as prestações visadas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva em função da existência de uma participação financeira pública a favor do operador ou de um assumir dos custos das prestações pelos organismos de segurança social levaria a fazer depender este conceito das especificidades das legislações dos Estados-Membros na matéria, o que poderia comprometer a interpretação autónoma que deve ser feita deste conceito e criar disparidades na sua aplicação no seio da União.

48 Em suma, há que afastar a objeção suscitada pela LJJ e pela Axa de que os operadores não elegíveis para o financiamento público se encontrariam numa posição concorrencial desvantajosa relativamente aos operadores que beneficiam desse financiamento, porquanto, não podendo deduzir o IVA, os primeiros desses operadores têm de repercutir integralmente os custos dos trabalhos de construção que realizaram a montante sobre os beneficiários das prestações, incluindo o IVA respetivo, sendo esta situação, por conseguinte, de acordo com as referidas sociedades, contrária ao princípio da neutralidade fiscal.

49 Em todo o caso, segundo jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., acórdão Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 48 e jurisprudência referida).

50 Ora, no caso vertente, a falta de ajuda financeira dos poderes públicos a favor da LJJ e a não assunção dos custos das prestações efetuadas por esta sociedade pelos organismos da segurança social não são relevantes quanto ao caráter das prestações fornecidas por esta sociedade, sendo essas prestações comparáveis às fornecidas pelos outros operadores que beneficiam de uma ajuda pública ou de uma participação financeira dos poderes públicos. Por conseguinte, o princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que o mesmo tratamento, no âmbito do IVA, seja concedido às referidas prestações.

51 Por outro lado, há que salientar que, de acordo com a redação da primeira questão, entre as prestações de serviços fornecidas pela LJJ no âmbito das suas atividades de gestão de residência apoiada, determinados serviços a pagar são fornecidos a título facultativo tanto aos seus residentes como aos não residentes. Trata-se, concretamente, do acesso ao restaurante-bar, ao salão de cabeleireiro e de estética, à sala de fisioterapia, a atividades de ergoterapia, à lavandaria, ao ambulatório e posto de colheita de sangue e ao consultório médico.

52 A este propósito, há que recordar que, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), primeiro travessão, da Sexta Diretiva, os Estados-Membros devem excluir da isenção as prestações de serviços previstos, entre outros, no n.º 1, alínea g), do mesmo artigo, se não forem indispensáveis para o cumprimento das operações isentas. Com efeito, como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça, essa disposição, que tem caráter obrigatório para os Estados-Membros, enuncia condições que devem ser tomadas em conta para a interpretação dos diferentes casos de isenção nela previstos, os quais, à semelhança do previsto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da referida diretiva, dizem respeito a prestações ou entregas que estão «estreitamente conexas» ou que têm uma «conexão estreita» com uma atividade de interesse geral (v., neste sentido, acórdão Ygeia, C-394/04 e C-395/04, EU:C:2005:734, n.º 26).

53 No que se refere aos serviços fornecidos a título facultativo, referidos no n.º 51 do presente acórdão, incumbe ao tribunal nacional determinar os que são exigidos por força da legislação nacional aplicável. Pode considerar-se que tais serviços, desde que correspondam aos oferecidos pelos centros de terceira idade, estão estreitamente conexos com a assistência social e têm um caráter indispensável para o cumprimento das prestações isentas.

54 Nesse contexto, há que salientar que resulta das observações da LJJ e da Axa que o acórdão de 3 de dezembro de 1998 enumera, como serviços facultativos exigidos, os serviços de restauração, de limpeza dos alojamentos privados pelo menos uma vez por semana e o tratamento da roupa dos residentes. Afigura-se que os serviços facultativos exigidos, desde que correspondam aos oferecidos pelos centros de terceira idade, são indispensáveis à realização, por uma residência apoiada, das operações isentas. Ao invés, no caso de fornecimento de outros serviços facultativos noutras circunstâncias em causa no processo principal, como os serviços de cabeleireiro e de estética, não se afigura que a legislação nacional em causa exija das residências apoiadas que proponham esses serviços, como não exige dos centros de terceira idade, não podendo esse serviços facultativos ser considerados indispensáveis à realização, por uma residência apoiada, das operações isentas. Todavia, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar este aspeto.

55 Atento o conjunto das considerações anteriores, há que responder às questões submetidas do seguinte modo:

— O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que, entre as prestações fornecidas por uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, cujo caráter social deve ser apreciado pelo órgão jurisdicional de reenvio à luz, nomeadamente, dos

elementos mencionados no presente acórdão, as que consistem na colocação à disposição de alojamentos adaptados para idosos podem beneficiar da isenção prevista nessa disposição. As outras prestações fornecidas por essas residências apoiadas podem também beneficiar dessa isenção, desde que as prestações que as residências apoiadas são obrigadas a fornecer, nos termos da legislação nacional relevante, pretendam prestar apoio e cuidados a idosos e correspondam às prestações que os centros da terceira idade são obrigados a fornecer nos termos da legislação nacional em causa.

— É indiferente, a este respeito, que a gestão de uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, beneficie ou não de subsídios ou de qualquer outra forma de benefício ou de participação financeira por parte dos poderes públicos.

Quanto às despesas

56 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que, entre as prestações fornecidas por uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, cujo caráter social deve ser apreciado pelo órgão jurisdicional de reenvio à luz, nomeadamente, dos elementos mencionados no presente acórdão, as que consistem na colocação à disposição de alojamentos adaptados para idosos podem beneficiar da isenção prevista nessa disposição. As outras prestações fornecidas por essas residências apoiadas podem também beneficiar dessa isenção, desde que as prestações que as residências apoiadas são obrigadas a fornecer, nos termos da legislação nacional relevante, pretendam prestar apoio e cuidados a idosos e correspondam às prestações que os centros da terceira idade são obrigados a fornecer nos termos da legislação nacional em causa.

É indiferente, a este respeito, que a gestão de uma residência apoiada, como a que está em causa no processo principal, beneficie ou não de subsídios ou de qualquer outra forma de benefícios ou de participação financeira por parte dos poderes públicos.

Assinaturas