Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

15 de abril de 2021 *

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Atividade económica — Prestações de serviços efetuadas a título oneroso — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e artigo 9.º, n.º 1 — Isenções — Artigo 132.º, n.º 1, alínea g) — Prestações de serviços estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social — Prestações realizadas por um advogado no âmbito de mandatos de proteção de maiores legalmente incapazes — Organismo de caráter social reconhecidos como tal»

No processo C-846/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo tribunal d'arrondissement (Luxemburgo) (Tribunal de Primeira Instância, Luxemburgo), por Decisão de 20 de novembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de novembro de 2019, no processo

EQ

contra

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Prechal (relatora), presidente de secção, N. Wahl, F. Biltgen, L. S. Rossi e J. Passer, juízes,

advogado-geral: G. Pitruzzella,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Governo luxemburguês, por C. Schiltz e T. Uri, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, inicialmente por R. Lyal e N. Gossement e, em seguida, por R. Lyal, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: francês.

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 14 de janeiro de 2021,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 9.º, n.º 1, e do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe EQ à administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Luxembourg) (Administração dos Registos, do Património e do IVA, Luxemburgo) (a seguir «Administração Tributária Luxemburguesa») a respeito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de prestações de serviços realizadas por um advogado no âmbito de mandatos de proteção de maiores legalmente incapazes que lhe foram confiados nos termos da lei pela autoridade judicial competente.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA dispõe:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[…]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 9.º, n.º 1, dessa diretiva dispõe:

«Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por "atividade económica" qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

5 Nos termos do artigo 24.º, n.º 1, da referida diretiva:

«Entende-se por "prestação de serviços" qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

6 O artigo 25.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Uma prestação de serviços pode consistir, nomeadamente, numa das seguintes operações:

a) A cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;

b) A obrigação de não fazer ou de tolerar um ato ou uma situação;

c) A execução de um serviço em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei.»

7 Nos termos do artigo 73.º dessa diretiva:

«Nas entregas de bens e [nas] prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

8 O artigo 131.º da referida diretiva, que constitui o único artigo do capítulo 1, intitulado «Disposições gerais», do seu título IX, ele próprio com a epígrafe «Isenções», enuncia:

«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.»

9 O capítulo 2 do título IX da Diretiva IVA, com a epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral», inclui os artigos 132.º a 134.º

10 Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), dessa diretiva, os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

«As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente relacionadas 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 de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa.»

11 O artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea a), da referida diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das seguintes condições:

a) Os organismos em causa não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro, não devendo os eventuais lucros ser em caso algum distribuídos, mas sim afetados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas.»

12 O artigo 134.º da Diretiva IVA prevê:

«As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:

a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;

b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.»

Direito luxemburguês

13 O artigo 4.º, n.º 1, da loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Lei de 12 de fevereiro de 1979 Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«Considera-se sujeito passivo na aceção do artigo 2.º qualquer pessoa que realize, de modo independente e habitual, em qualquer lugar, operações relacionadas com uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. […]»

14 O artigo 5.º da Lei do IVA prevê:

«Entende-se por atividade económica qualquer atividade destinada a gerar receitas, nomeadamente as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas, as das profissões liberais e as que exploram um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

15 O artigo 15.º, n.º 1, dessa lei enuncia:

«Entende-se por prestação de serviços qualquer operação que não constitua nem uma entrega, nem uma aquisição intracomunitária, nem uma importação de um bem.

Esta operação pode consistir na cessão de um bem incorpóreo, na obrigação de não fazer ou de tolerar um ato ou uma situação e na execução de um serviço por força da lei ou em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome.

[…]»

16 Nos termos do artigo 44.º, n.º 1, alínea o), da Lei do IVA:

«Estão isentos do [IVA], dentro dos limites e com as condições a estabelecer por regulamento grão-ducal:

[…]

o) os serviços e as entregas de bens estreitamente relacionados com a segurança social, a assistência social ou a saúde pública, realizados por organismos de direito público, por fundos comuns de investimento, entidades públicas ou de utilidade pública, casas de saúde, lares de terceira idade, de gerontologia ou de geriatria, instituições hospitalares ou de beneficência e outras instituições semelhantes do setor privado, cujo caráter social é reconhecido pelas autoridades públicas competentes;

[…]»

17 O artigo 3.º do règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutele (Regulamento Grão-Ducal, de 23 de dezembro de 1982, que Estabelece as Condições de Nomeação de um tutor), enuncia:

«O juiz do processo tutelar pode atribuir ao tutor uma remuneração cujo montante ou modo de cálculo fixa, por decisão fundamentada, tendo em conta a situação financeira do incapaz.

Esta remuneração pode consistir quer num montante fixo, quer numa percentagem dos rendimentos do incapaz, quer ainda em honorários fixados em função dos deveres cumpridos.

[…]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

18 EQ é um advogado inscrito na Ordem dos Advogados do Luxemburgo (Luxemburgo) desde 1994. A partir de 2004, tem exercido atividades de representação de maiores na qualidade de mandatário, curador e tutor.

19 Através de notas de liquidação adicional de IVA de 19 de janeiro de 2018, relativas aos anos de 2014 e 2015, confirmadas pela decisão em sede de reclamação de 4 de junho de 2018, a Administração Tributária Luxemburguesa fixou oficiosamente os montantes de IVA devidos por EQ relativamente a esses anos, partindo da premissa de que as referidas atividades de representação constituíam prestações de serviços tributáveis a título do IVA.

20 EQ apresentou no órgão jurisdicional de reenvio um pedido de anulação da decisão de 4 de junho de 2018, alegando, nomeadamente, que as atividades que tinha realizado, em matéria de proteção de maiores, durante o período controvertido não constituíam atividades económicas, que, em todo o caso, essas atividades estão isentas de IVA por força da disposição nacional que transpõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA e que a Administração Tributária Luxemburguesa tinha admitido, desde 2004 até 2013, que as referidas atividades não estavam sujeitas ao IVA, pelo que o facto de passar a sujeitá-las ao IVA relativamente aos anos de 2014 e 2015 constitui uma violação do princípio da confiança legítima.

21 Além disso, EQ sustenta que a posição da Administração Tributária Luxemburguesa é contrária à do ministère de la Justice (Ministério da Justiça, Luxemburgo), que assume o encargo do pagamento dos honorários dos mandatários encarregados de serviços de proteção dos maiores quando estes são indigentes, e que admite que os pagamentos recebidos a esse título estão isentos de IVA.

22 A Administração Tributária Luxemburguesa contesta estes argumentos. A este respeito, alega, por um lado, que as prestações de serviços efetuadas por EQ em matéria de proteção de maiores constituem efetivamente uma atividade económica, dado que EQ realiza essas prestações no âmbito da sua atividade profissional de advogado e que aufere com isso um rendimento considerável. Por outro lado, as referidas prestações não podiam, nas circunstâncias do caso em apreço, estar isentas ao abrigo da disposição nacional que transpõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, na medida em que a isenção prevista nesta disposição não pode ser invocada por uma pessoa que exerce a profissão de advogado e não preenche a condição de ser um organismo de caráter social.

23 O órgão jurisdicional de reenvio explica que as necessidades dos maiores legalmente incapazes, a saber, os que padecem de uma alteração das suas faculdades mentais na sequência de doença, enfermidade ou debilidade devido à idade, estão cobertas por diversos regimes de proteção, entre os quais a curatela e a tutela, que permitem aconselhar, controlar ou mesmo representar essas pessoas em atos da vida civil e que atribuem poderes de gestão e de representação a terceiros. A aplicação desses regimes de proteção pode dar lugar à nomeação de um mandatário especial pelo juiz do processo tutelar, enquanto se aguarda uma decisão sobre o regime de proteção a instituir, bem como de um mandatário *ad hoc* numa situação de conflito de interesses. Na prática, os curadores, os tutores, os mandatários especiais e os mandatários *ad hoc* são escolhidos, nomeadamente, entre os membros da família, mas também entre outras pessoas, como os advogados.

24 O referido órgão jurisdicional começa por explicar, quanto à questão de saber se as atividades em causa constituem atividades económicas, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, efetuadas a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da mesma, que as remunerações referidas no artigo 3.º do Regulamento Grão-Ducal, de 23 de dezembro de 1982, que Estabelece as Condições de Nomeação de um Tutor, implicam efetivamente uma contrapartida financeira relacionada com essas atividades.

25 Todavia, embora os serviços prestados no caso em apreço se assemelhem, em todos os aspetos, a uma atividade económica, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, por um lado, sobre o alcance da apreciação, realizada na jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., nomeadamente, Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, n.º 32), segundo a qual uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no âmbito da qual são transacionadas prestações recíprocas. Com efeito, no domínio da proteção dos maiores, existe uma relação triangular entre o prestador de serviços, o beneficiário, a saber, o maior protegido, e a autoridade judicial que encarregou esse prestador de uma missão de tutor. A este respeito, pode igualmente ser relevante o facto de, em caso de indigência do maior protegido, a remuneração do prestador de serviços estar a cargo do Estado.

26 Por outro lado, no que respeita ao *quantum* da remuneração, embora resulte da jurisprudência do Tribunal de Justiça que não é pertinente que uma operação económica seja efetuada a um preço inferior ao preço normal de mercado, parece resultar igualmente dessa jurisprudência que a remuneração deve ser determinada antecipadamente e cobrir os custos de funcionamento do prestador (v., nomeadamente, Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, n.º 38). No caso em apreço, a remuneração do prestador de serviços é fixada caso a caso pelo tribunal competente, em função

da situação patrimonial do beneficiário, pelo que essa remuneração não é fixada antecipadamente nem assegura necessariamente, em todas as circunstâncias, a cobertura dos custos de funcionamento suportados por esse prestador.

27 Seguidamente, no que respeita à questão de saber se as atividades em causa estão isentas de IVA, o órgão jurisdicional de reenvio deve examinar, por um lado, se essas atividades estão abrangidas pelo conceito de «assistência social e [de] segurança social», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, e, por outro, se EQ pode ser abrangido pelo conceito de «organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa», na aceção desta disposição, e segundo que procedimento e por que autoridade deve ser levado a cabo esse reconhecimento.

28 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a aplicação do princípio da proteção da confiança legítima nas circunstâncias do caso em apreço. Neste contexto, salienta, nomeadamente, que, quando a Administração Tributária Luxemburguesa alerta o sujeito passivo, após a realização das operações em causa, para que pretende afastar-se da sua posição anterior, que consistia em não sujeitar essas operações a IVA, o sujeito passivo encontra-se na situação em que não pôde imputar o IVA aos beneficiários das suas prestações. O sujeito passivo está assim obrigado a retirar os montantes reclamados pelo Estado a título de IVA dos seus próprios fundos.

29 Nestas circunstâncias, o Tribunal d'arrondissement (Luxembourg) (Tribunal de Primeira Instância, Luxemburgo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o conceito de atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, [segundo parágrafo], da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que engloba ou de que exclui as prestações de serviços realizadas no âmbito de uma relação triangular em que o prestador de serviços é encarregado das mesmas por uma entidade que não é o beneficiário das prestações de serviços?

2) A resposta à primeira questão será diferente no caso de as prestações de serviços serem realizadas no âmbito de uma [missão] confiada por uma autoridade judicial independente?

3) A resposta à primeira questão será diferente [consoante] a remuneração do prestador de serviços ficar a cargo do beneficiário das prestações ou […] ficar a cargo do Estado do qual faz parte a entidade que encarregou o prestador de serviços de realizar as prestações?

4) Deve o conceito de atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, [segundo parágrafo], da Diretiva [IVA], ser interpretado no sentido de que engloba ou de que exclui as prestações de serviços quando a remuneração do prestador de serviços não seja legalmente obrigatória e [cujo] montante, [ao ser atribuída,] […] dependa de uma apreciação casuística […], seja sempre fixado em função da situação financeira do beneficiário das prestações, e […] seja determinado em função de um montante fixo, de uma parte dos rendimentos do beneficiário das prestações ou das prestações [realizadas]?

5) Deve o conceito de "prestações de serviços e […] entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social", previsto no artigo 132.º, n.º 1, [alínea] g), da Diretiva [IVA], ser interpretado no sentido de que engloba ou de que exclui as prestações realizadas no âmbito de um regime de proteção de maiores, legalmente instituído e sujeito à fiscalização de uma autoridade judicial independente?

6) Deve o conceito de "organismos de caráter social reconhecidos como tal", previsto no artigo 132.º, n.º 1, [alínea] g), da Diretiva [IVA], ser interpretado no sentido de que, para o reconhecimento do caráter social do organismo, impõe certas exigências quanto à forma de [operar] do prestador de serviços ou quanto ao facto de a atividade do prestador de serviços ter ou não fins lucrativos, ou, mais genericamente, no sentido de que restringe o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, [alínea] g), através de outros critérios ou requisitos, ou basta a mera realização de prestações "relacionadas com a assistência social e com a segurança social" para conferir ao organismo em causa caráter social?

7) Deve o conceito de "organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa", previsto no artigo 132.º, n.º 1, [alínea] g), da Diretiva [IVA], ser interpretado no sentido de que exige que o [procedimento] de reconhecimento se baseie num procedimento e em critérios predeterminados, ou pode o reconhecimento *ad hoc* ser feito [caso a caso, eventualmente] por uma autoridade judicial?

8) O princípio da [proteção da] confiança legítima, conforme interpretado na jurisprudência do Tribunal de Justiça […], permite à Administração responsável pela cobrança do IVA exigir a um sujeito passivo de IVA o pagamento do IVA relativo a operações económicas referentes a um período [anterior] no momento da decisão de tributação por parte da Administração, quando […], num período temporal alargado anterior, [esta Administração] aceitava declarações de IVA do referido sujeito passivo que não incluíam operações económicas da mesma natureza nas operações tributáveis? Esta possibilidade [em benefício da] Administração responsável pela cobrança do IVA […] está sujeita a certos requisitos?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto às questões primeira a quarta

30 Com as questões primeira a quarta, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que constituem uma atividade económica, na aceção desta disposição, as prestações de serviços efetuadas em benefício de pessoas maiores legalmente incapazes e que visam protegê-las nos atos da vida civil, cuja realização é confiada ao prestador por uma autoridade judicial nos termos da lei e cuja remuneração é determinada pela mesma autoridade de forma fixa ou com base numa apreciação casuística, tendo em conta, nomeadamente, a situação financeira da pessoa incapaz, remuneração essa que, além disso, pode ficar a cargo do Estado em caso de indigência dessa pessoa.

31 A este respeito, há que recordar que, embora seja verdade que a Diretiva IVA atribui um âmbito de aplicação muito lato ao IVA, apenas são abrangidas por este imposto as atividades de caráter económico (Acórdão de 17 de dezembro de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

32 A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que uma atividade só pode ser qualificada de atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, se corresponder a uma das operações a que se refere o artigo 2.º, n.º 1, dessa diretiva (Acórdão de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 21).

33 Com efeito, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, relativo às operações tributáveis, estão sujeitas ao IVA, nomeadamente, as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Além disso, por força do primeiro parágrafo do artigo 9.º, n.º 1, dessa diretiva, entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade (Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, n.º 21).

34 Assim, importa determinar, em primeiro lugar, se atividades como as que estão em causa no processo principal, que o órgão jurisdicional de reenvio qualificou de prestações de serviços, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, são efetuadas a título oneroso, como exige esta disposição.

35 Embora caiba aos tribunais nacionais proceder a essa verificação, incumbe, porém, ao Tribunal de Justiça fornecer a esses tribunais todos os elementos de interpretação do direito da União que possam ser úteis para a decisão da causa de que conhecem (v., neste sentido, Acórdão de 17 de dezembro de 2020, Franck, C-801/19, EU:C:2020:1049, n.º 27).

36 A esse respeito, de acordo com jurisprudência constante, a possibilidade de qualificar uma prestação de serviços de operação a título oneroso pressupõe unicamente a existência de um nexo direto entre essa prestação e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo. Tal nexo direto é demonstrado quando exista entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no quadro da qual se trocam prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário (Acórdãos de 29 de outubro de 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, n.º 32).

37 No caso em apreço, resulta das explicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que EQ recebeu efetivamente pagamentos no âmbito da execução dos mandatos de tutor e de representação de que estava encarregado.

38 Todavia, esse órgão jurisdicional salienta, em primeiro lugar, que a realização das referidas prestações foi confiada a EQ, não pelos seus beneficiários, mas pela autoridade competente por força de uma regulamentação destinada a proteger as pessoas maiores legalmente incapazes nos atos da vida civil.

39 Ora, o Tribunal de Justiça já declarou que o facto de a atividade em causa consistir no exercício de funções conferidas e regulamentadas por lei, com um fim de interesse geral, não é pertinente para a apreciação da questão de saber se essa atividade consubstancia uma prestação de serviços a título oneroso (Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, n.º 42). Com efeito, o artigo 25.º, alínea c), da Diretiva IVA prevê expressamente que uma prestação de serviços pode consistir na execução de um serviço em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei.

40 Em segundo lugar, no que respeita à pertinência, nesse contexto, da circunstância de que, em caso de indigência dos beneficiários das prestações de serviços em causa no processo principal, a remuneração destas últimas pode ficar a cargo do Estado, há que recordar que, para se poder considerar que uma prestação de serviços foi efetuada «a título oneroso», na aceção da Diretiva IVA, não é necessário, como decorre também do artigo 73.º dessa diretiva, que a contrapartida

desta prestação seja obtida diretamente do destinatário desta, podendo ser obtida de um terceiro (v., neste sentido, Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 34).

41 Em terceiro lugar, quanto às modalidades segundo as quais a remuneração das prestações de serviços como as efetuadas por EQ é fixada, resulta das explicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, bem como das respostas escritas apresentadas por EQ e pelo Governo luxemburguês na sequência das questões colocadas a este respeito pelo Tribunal de Justiça, cuja veracidade caberá a esse órgão jurisdicional verificar, que essa remuneração é fixada, com base numa apreciação casuística, tendo em conta a situação financeira da pessoa incapaz, pela autoridade judicial competente a pedido do prestador, que tem regularmente de prestar contas das suas operações a essa autoridade. Além disso, decorre dessas explicações e respostas que a referida remuneração é geralmente composta por uma quantia mensal fixa, a título da gestão corrente dos negócios da pessoa incapaz e, eventualmente, de um montante a título de prestações suplementares, calculado, em princípio, numa base horária, não correspondendo assim, necessariamente, a remuneração atribuída, em todos os casos, ao valor real da prestação fornecida.

42 Nessas circunstâncias, há que recordar, por um lado, que o facto de a remuneração das prestações de serviços em causa ser paga sob a forma de um montante fixo não é suscetível de afetar o nexo direto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida (v., neste sentido, Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 37).

43 Por outro lado, o facto de uma operação económica ser concluída por um preço superior ou inferior ao preço de custo, e, por conseguinte, por um preço superior ou inferior ao preço normal do mercado, não é pertinente para a qualificação de operação a título oneroso, pelo que essa circunstância não é suscetível de afetar a relação direta entre as prestações de serviços efetuadas ou a efetuar e a contraprestação recebida ou a receber, cujo montante é determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados (v., neste sentido, Acórdão de 2 de junho de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, n.ºs 45 e 46 e jurisprudência aí referida).

44 Além disso, a fixação da remuneração como acaba de ser descrita, e que é feita à medida que o prestador em causa desenvolve as suas atividades e submete as contas correspondentes à autoridade judicial competente, não impede de nenhum modo que se considere que o montante assim fixado foi determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados, em conformidade com a jurisprudência referida no número anterior do presente acórdão, desde que as modalidades dessa fixação sejam previsíveis e suscetíveis de assegurar que esse prestador receberá, em princípio, um pagamento por essas prestações.

45 Tendo em conta as considerações anteriores, não se afigura, portanto, que as circunstâncias salientadas pelo órgão jurisdicional de reenvio permitam duvidar de que as prestações de serviços em causa no processo principal tenham sido efetuadas a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

46 Dito isto, importa, em segundo lugar, que as prestações de serviços em causa no processo principal sejam abrangidas pelo conceito de «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.

47 O conceito de «atividade económica» está definido no artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA como englobando todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou

equiparadas. Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que esta definição põe em evidência o alcance do âmbito de aplicação abrangido pelo conceito de «atividades económicas» assim como o caráter objetivo deste conceito, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados. Assim, uma atividade é, regra geral, qualificada de económica quando tem caráter permanente e é realizada mediante remuneração recebida pelo autor da operação (Acórdão de 17 de dezembro de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, n.º 34 e jurisprudência aí referida).

48 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para se determinar se uma prestação de serviços é efetuada em contrapartida de remuneração, de tal forma que essa atividade deva ser qualificada de atividade económica, há que analisar todas as condições em que a prestação é realizada (Acórdão de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 29).

49 A esse respeito, pode ser um fator pertinente, como indicou o órgão jurisdicional de reenvio, a questão de saber se o nível da compensação é determinado segundo critérios que garantam que seja suficiente para cobrir os custos de funcionamento do prestador (v., neste sentido, Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, n.º 38 e jurisprudência aí referida), tanto quanto podem sê-lo, em termos mais gerais, o montante das receitas e outros elementos, como a importância da clientela (v., neste sentido, Acórdão de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 31).

50 À luz dos elementos factuais salientados pelo órgão jurisdicional de reenvio, a atividade desenvolvida por EQ parece ter caráter permanente. Além disso, como decorre do n.º 45 do presente acórdão, parece igualmente ser dado adquirido que a atividade de EQ é efetuada em contrapartida de remuneração. O órgão jurisdicional de reenvio explica, no entanto, que tem dúvidas a este respeito devido ao facto de as prestações fornecidas por esse prestador não serem necessariamente remuneradas em todas as circunstâncias de modo a garantir a cobertura das despesas de funcionamento por ele suportadas.

51 Ora, a circunstância de cada prestação de serviços, considerada individualmente, não ser remunerada segundo um nível correspondente aos custos que ocasionou não basta para demonstrar que a atividade no seu conjunto não é remunerada segundo critérios que garantam a cobertura das despesas de funcionamento do prestador.

52 No caso em apreço, e sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, o processo principal distingue-se dos que deram origem aos Acórdãos de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 50), e de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 33), nos quais se concluiu pela inexistência de uma atividade económica, com o fundamento, nomeadamente, de que as contribuições pagas pelos beneficiários das prestações em causa apenas se destinavam a cobrir uma pequena proporção da totalidade das despesas de funcionamento suportadas pelos prestadores.

53 Com efeito, no processo principal, nada parece indicar que o nível das receitas que EQ auferiu com a sua atividade seja insuficiente face às suas despesas de funcionamento. Aliás, os resultados da atividade em causa não podem, por si sós, ser determinantes para efeitos da análise, prevista no

n.º 48 do presente acórdão, do caráter económico da atividade considerada, devendo essa análise ser efetuada tomando em consideração todas as condições em que a atividade é realizada (v., por analogia, Acórdão de 26 de setembro de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, n.º 29).

54 Por conseguinte, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, a atividade desenvolvida pela EQ não tem caráter económico.

55 Atendendo às considerações anteriores, há que responder às questões primeira a quarta que o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que constituem uma atividade económica, na aceção desta disposição, as prestações de serviços efetuadas em benefício de pessoas maiores legalmente incapazes e que visam protegê-las nos atos da vida civil, cuja realização é confiada ao prestador por uma autoridade judicial nos termos da lei e cuja remuneração é determinada pela mesma autoridade de forma fixa ou com base numa apreciação casuística, tendo em conta, nomeadamente, a situação financeira da pessoa incapaz, remuneração essa que, além disso, pode ficar a cargo do Estado em caso de indigência dessa pessoa, quando as referidas prestações são realizadas a título oneroso, o prestador aufere, em contrapartida delas, receitas com caráter de permanência e o nível global da compensação dessa atividade é determinado segundo critérios destinados a garantir a cobertura das despesas de funcionamento suportadas pelo prestador.

Quanto às questões quinta, sexta e sétima

56 Com as questões quinta, sexta e sétima, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, por um lado, constituem «prestações de serviços estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social» as prestações de serviços efetuadas em benefício de pessoas maiores legalmente incapazes e destinadas a protegê-las nos atos da vida civil, e, por outro, um advogado que presta esses serviços pode beneficiar, para efeitos da atividade que desenvolve, na aceção da Diretiva IVA, de um reconhecimento como organismo de caráter social.

57 Importa recordar, antes de mais, que os termos usados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (Acórdão de 12 de março de 2015, «go fair» Zeitarbeit, C-594/13, EU:C:2015:164, n.º 17).

58 Como resulta da redação do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, a isenção que esta disposição prevê aplica-se às prestações de serviços e às entregas de bens que estejam, por um lado, «estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social» e, por outro, que sejam «realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa».

59 No que respeita, em primeiro lugar, à condição segundo a qual as prestações de serviços devem estar estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social, esta condição deve ser lida à luz do artigo 134.º, alínea a), da Diretiva IVA, que exige, em qualquer caso, que as

entregas de bens ou as prestações de serviços em causa sejam indispensáveis à realização das operações abrangidas pela assistência social e pela segurança social (Acórdão de 8 de outubro de 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 31).

60 No caso em apreço, decorre dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que as prestações em causa no processo principal são efetuadas ao abrigo de diversos regimes previstos no direito luxemburguês, destinados a apoiar as pessoas maiores legalmente incapazes nos atos da vida civil, podendo a incapacidade legal dessas pessoas ser declarada em caso de alteração das suas faculdades mentais na sequência de doença, enfermidade ou debilidade devido à idade. Em conformidade com esses regimes, o tribunal competente encarrega um terceiro de mandato de tutor ou, sendo caso disso, de representação da pessoa incapaz para os atos da vida civil desta última e a gestão do seu património. Podem ser mandatados para esse efeito, nomeadamente, os membros da família da pessoa incapaz, assistentes sociais, associações sem fins lucrativos ou advogados.

61 Mais especificamente, resulta das respostas escritas apresentadas por EQ e pelo Governo luxemburguês às questões formuladas pelo Tribunal de Justiça a este respeito que, quando um advogado recebe um mandato deste tipo, é-lhe geralmente pedido que forneça, em benefício da pessoa incapaz, prestações múltiplas, como resumidas nos n.os 52 a 57 das conclusões do advogado-geral, as quais compreendem simultaneamente prestações relativas aos atos da vida civil e destinadas à gestão da vida corrente e do património da pessoa incapaz e prestações de caráter jurídico.

62 Embora a Diretiva IVA não contenha nenhuma definição do conceito de «assistência social e [de] segurança social» utilizado, nomeadamente, no seu artigo 132.º, n.º 1, alínea g), o Tribunal de Justiça já declarou que estão, em princípio, estreitamente conexas com a assistência social, na aceção desta disposição, as prestações de cuidados e de economia doméstica fornecidas por um serviço de cuidados ambulatórios a pessoas em estado de dependência física ou económica (v., neste sentido, Acórdão de 10 de setembro de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 44).

63 Do mesmo modo, devem igualmente ser consideradas como tais as prestações de serviços efetuadas a pessoas que se encontram num estado de dependência mental e destinadas a protegê-las nos atos da vida civil, quando essas pessoas não estão em condições de se ocuparem, elas próprias, sem correrem o risco de prejudicar os seus próprios interesses, financeiros ou outros, risco esse que justificou, precisamente, a declaração da sua incapacidade legal.

64 Com efeito, como salientou, em substância, o advogado-geral nos n.os 63 e 64 das suas conclusões, na medida em que servem para atenuar esse risco permitindo que as atividades concretas da vida quotidiana das referidas pessoas, incluindo as de natureza financeira, sejam geridas com a necessária prudência, tais prestações são indispensáveis para as proteger de atos suscetíveis de lhes ser prejudicais ou mesmo de pôr em perigo a sua vida digna.

65 Por conseguinte, as prestações de serviços efetuadas em benefício de pessoas maiores legalmente incapazes e que visam protegê-las nos atos da vida civil estão abrangidas pelo conceito de «prestações estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA.

66 Em contrapartida, na hipótese de essas prestações serem fornecidas por um prestador que, no âmbito dos mandatos referidos no n.º 60 do presente acórdão, desenvolve igualmente atividades mais gerais de assistência ou de consultoria jurídica, financeira ou outra, como as que podem

estar relacionadas com as competências específicas de um advogado, de um consultor financeiro ou de um agente imobiliário, importa precisar que as prestações efetuadas no âmbito destas últimas atividades não estão, em princípio, abrangidas pelo âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, mesmo se realizadas no contexto da assistência a uma pessoa legalmente incapaz. Com efeito, tendo em conta a interpretação estrita de que esta isenção deve ser objeto, tais operações não podem ser consideradas indispensáveis e estreitamente relacionadas com a assistência social.

67 Aliás, esta conclusão impõe-se igualmente a fim de respeitar o princípio da neutralidade fiscal, o qual encontra uma expressão específica no artigo 134.º, alínea b), da Diretiva IVA, e se opõe a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 4 de maio de 2017, Brockenhurst College, C-699/15, EU:C:2017:344, n.º 35). Este princípio seria violado se, quando prestadores encarregados de mandatos de proteção, como os que estão em causa no processo principal, efetuam não só as operações inerentes à proteção de pessoas legalmente incapazes mas também operações semelhantes às que são realizadas à margem desses mandatos, as últimas operações estivessem isentas de IVA pelo simples facto de serem efetuadas no âmbito da execução desses mandatos.

68 Em segundo lugar, quanto à condição segundo a qual, para estarem isentas, as prestações de serviços devem ser efetuadas por organismos de direito público ou por outros organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa, é dado adquirido que EQ, advogado inscrito na Ordem dos Advogados do Luxemburgo não está abrangido pelo conceito de «organismo de direito público», de modo que só poderia beneficiar da isenção em causa se estivesse abrangido pelo conceito de «outros organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA.

69 O artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA não precisa as condições e modalidades para o reconhecimento do caráter social dos 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, dispondo os Estados-Membros de um poder de apreciação a este respeito (v., neste sentido, Acórdão de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, n.ºs 32 e 34).

70 A este propósito, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para reconhecerem o caráter social dos outros organismos que não sejam de direito público, cabe 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 incluir-se a existência de disposições específicas, nacionais ou regionais, legislativas ou administrativas, fiscais ou da segurança social, o caráter de interesse geral 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 saúde ou por outros organismos de segurança social, nomeadamente quando os operadores privados mantêm relações contratuais com esses organismos (Acórdão de 8 de outubro de 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, n.º 44).

71 Só se o Estado-Membro não tiver respeitado os limites do seu poder de apreciação é que o sujeito passivo pode invocar a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, para se opor a uma regulamentação nacional incompatível com essa disposição. Nesse caso, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar, face a todos os elementos pertinentes, se o sujeito

passivo é um organismo de caráter social reconhecido como tal, na aceção da referida disposição (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.os 28 e 32), como expôs igualmente o advogado-geral nos n.os 114 a 119 das suas conclusões.

72 No caso em apreço, tendo em conta as interrogações do órgão jurisdicional de reenvio, importa sublinhar, em primeiro lugar, que a aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA não só está sujeita a uma condição relativa ao caráter social das prestações de serviços em causa mas também se encontra limitada às prestações de serviços efetuadas por organismos de caráter social reconhecidos como tal, como foi recordado no n.º 58 do presente acórdão. Ora, é incompatível com a imposição dessa dupla exigência permitir que os Estados-Membros qualifiquem entidades privadas que prosseguem um fim lucrativo de organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo simples facto de essas entidades prestarem também serviços de caráter social (v., neste sentido, Acórdão de 28 de julho de 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e o., C-543/14, EU:C:2016:605, n.os 61 e 63).

73 Em segundo lugar, o facto de o prestador em causa ser uma pessoa singular e prosseguir, através da sua atividade, fins lucrativos não é impeditivo do reconhecimento do seu caráter social ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que o conceito de «organismos de caráter social reconhecidos como tal» é, em princípio, suficientemente amplo para incluir igualmente pessoas singulares e entidades privadas que prosseguem fins lucrativos, incluindo pessoas singulares que exploram uma empresa, na medida em que estas últimas constituem, também elas, entidades individualizadas que desempenham uma função particular (v., neste sentido, Acórdãos de 7 de setembro de 1999, Gregg, C-216/97, EU:C:1999:390, n.os 17 e 18; de 17 de junho de 2010, Comissão/França, C-492/08, EU:C:2010:348, n.os 36 e 37; e de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 57).

74 De resto, não resulta das informações transmitidas ao Tribunal de Justiça que o Grão-Ducado do Luxemburgo se tenha prevalecido da faculdade, prevista no artigo 133.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Diretiva IVA, para recusar, nomeadamente, a concessão da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), desta diretiva a organismos que têm por objetivo a obtenção sistemática de lucro, pelo que este Estado-Membro não pode opor ao sujeito passivo que pretende a concessão dessa isenção a eventual prossecução desse objetivo.

75 Com efeito, esta limitação à regra de não sujeição tem apenas caráter eventual e um Estado-Membro que não tenha tomado as medidas necessárias para esse efeito não pode invocar a sua própria omissão para recusar a um contribuinte o benefício de uma isenção que este pode legitimamente reclamar ao abrigo da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 10 de setembro de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 60). A aplicação da referida limitação nessa hipótese seria, além disso, suscetível de violar o princípio da neutralidade fiscal que conduziria a um tratamento diferenciado em matéria de IVA de prestações visadas no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), dessa diretiva consoante as entidades que as prestassem prosseguissem ou não fins lucrativos (v., neste sentido, Acórdão de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, n.º 42).

76 Em terceiro lugar, embora, para efeitos do reconhecimento de um prestador de serviços como sendo um organismo de caráter social, a forma de operar escolhida pelo prestador não seja destituída de pertinência, uma vez que não deve ser incompatível com a qualificação de «organismo com caráter social», também é verdade que os Estados-Membros não podem recusar esse reconhecimento sem um exame preciso das circunstâncias concretas do caso, a fim de

verificar se estas são suscetíveis de demonstrar o caráter social da atividade desenvolvida por esse prestador, de modo que, se esse caráter social estiver demonstrado e desde que esse prestador efetue prestações estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social, essas prestações estão abrangidas pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º1, alínea g), da Diretiva IVA.

77 No que respeita, concretamente, à circunstância de, no caso em apreço, as prestações de serviços em causa terem sido fornecidas por um advogado inscrito na Ordem dos Advogados, cabe sublinhar que é certo que o Tribunal de Justiça declarou que, tendo em conta, designadamente, os objetivos globais e a falta de estabilidade de um eventual compromisso social, não se pode considerar que a categoria profissional dos advogados e «avoués» tenha, na sua generalidade, caráter beneficente (Acórdão de 28 de julho de 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e o., C-543/14, EU:C:2016:605, n.º 62).

78 Todavia, não decorre desta jurisprudência que um sujeito passivo que realize operações estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social possa, em todas as circunstâncias e *a priori*, ser excluído da possibilidade de ser reconhecido como organismo de caráter social pelo simples motivo de pertencer à categoria profissional definida no número anterior do presente acórdão, sem se analisar a questão de saber se exerce a sua atividade em condições que justificam a concessão de um reconhecimento como organismo de caráter social, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA. Tal abordagem seria, aliás, suscetível de contrariar o princípio da neutralidade fiscal, como também salientou, em substância, o advogado-geral nos n.ºs 90 e 95 das suas conclusões.

79 Com efeito, mesmo que a categoria profissional dos advogados não possa ser caracterizada, na sua generalidade, como tendo caráter social, não está excluído que, num caso concreto, um advogado que presta serviços estreitamente relacionados com a assistência social e com a segurança social faça prova de um compromisso social estável e só se distinga, em relação aos elementos a ter em conta para demonstrar o caráter social da sua atividade, de outras pessoas singulares ou coletivas que prestam esses serviços pelo facto de estar inscrito como advogado na Ordem dos Advogados.

80 Nesse caso, a mera qualidade de advogado do prestador é um elemento puramente formal não suscetível de pôr em causa o caráter social da sua atividade.

81 Por conseguinte, caberá ao órgão jurisdicional de reenvio examinar, tendo em conta todas as outras circunstâncias pertinentes que caracterizam o litígio que lhe foi submetido, a questão de saber se o Grão-Ducado do Luxemburgo excedeu os limites do seu poder de apreciação ao não prever a possibilidade de um prestador de serviços que se encontra numa situação como a do recorrente no processo principal beneficiar, para efeitos da sua atividade, de um reconhecimento como organismo de caráter social. Só se esse Estado-Membro tiver excedido esses limites incumbirá ao órgão jurisdicional de reenvio proceder ele próprio à concessão desse reconhecimento em relação ao período em causa no processo principal, deixando, se for caso disso, de aplicar as disposições substantivas ou processuais de direito interno que obstem a essa concessão.

82 Dito isto, para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, há que observar que, sob reserva de uma verificação por esse órgão jurisdicional, alguns elementos constantes dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça parecem revestir uma certa pertinência para efeitos da análise

destinada a determinar se o recorrente no processo principal, não obstante a sua qualidade de advogado, demonstrou um compromisso social estável no âmbito do exercício da sua atividade durante o período em causa no processo principal.

83 A este respeito, por um lado, é suscetível de ser tida em consideração a circunstância de o interessado ter realizado as suas operações, parte das quais parece, em todo o caso, revestir caráter social, no âmbito de mandatos de proteção que lhe foram confiados, por força dos diversos regimes de proteção previstos no direito luxemburguês, por uma autoridade judicial, que fiscaliza, além disso, a respetiva execução. Com efeito, esta circunstância tende a indicar não só que o prestador em causa é obrigado a efetuar essas operações em conformidade com as disposições legislativas específicas previstas no direito luxemburguês a este respeito, mas também que apenas pode intervir depois de tomada uma decisão expressa pela autoridade judicial competente de nomear as pessoas encarregadas da realização das prestações de serviços compreendidas no âmbito da assistência social e da segurança social.

84 Por outro lado, pode também ser pertinente a circunstância de a remuneração das operações em causa ser sempre fixada sob a fiscalização dessa autoridade judicial (v., neste sentido, Acórdão de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 38) e de essa remuneração poder ficar a cargo do Estado, em caso de indigência do beneficiário.

85 Importa igualmente recordar que o Tribunal de Justiça já declarou, no caso de uma enfermeira dirigente de uma empresa unipessoal e que reclamava a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, que um Estado-Membro pode, em princípio, exigir, sem exceder o poder de apreciação que lhe é concedido neste contexto, que as despesas médicas e farmacêuticas desse sujeito passivo sejam suportadas, no todo ou em parte, pelos organismos legais de segurança social e de assistência social em pelo menos dois terços dos casos, para que o caráter social desse prestador possa ser reconhecido (v., por analogia, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.ºs 10 e 35 a 37).

86 Do mesmo modo, nada se opõe a que o Estado-Membro em causa submeta a concessão desse reconhecimento à condição de o prestador efetuar certas diligências processuais para esse efeito, uma vez que tais diligências são suscetíveis de permitir às autoridades em causa verificar o caráter social desse prestador. No entanto, parece que, no que respeita à isenção prevista pela disposição nacional que transpõe o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, o direito luxemburguês não impõe essas diligências, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

87 A aplicação dessas condições deve, no entanto, respeitar o princípio da neutralidade fiscal. Assim, no litígio no processo principal, há que verificar se outros sujeitos passivos, entre os quais associações sem fins lucrativos, beneficiam já de um reconhecimento semelhante em circunstâncias análogas às que caracterizam a situação do recorrente no processo principal, aspeto sobre o qual este último e o Governo luxemburguês adotaram posições divergentes nas suas respostas escritas às questões do Tribunal de Justiça.

88 Tendo em consideração o exposto, há que responder à quinta, sexta e sétima questões que o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, por um lado, constituem «prestações de serviços estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social» as prestações de serviços efetuadas em benefício de pessoas maiores legalmente incapazes e destinadas a protegê-las nos atos da vida civil, e, por outro, não está excluído que um advogado que preste esses serviços de caráter social possa beneficiar, para efeitos da atividade que exerce e nos limites das referidas prestações, de um reconhecimento como organismo de caráter

social, devendo, porém, o referido reconhecimento ser obrigatoriamente concedido mediante a intervenção de uma autoridade judicial apenas se o Estado-Membro em causa, ao recusar esse reconhecimento, tiver ultrapassado os limites do poder de apreciação de que goza a esse respeito.

Quanto à oitava questão

89 Com a sua oitava questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o princípio da proteção da confiança legítima se opõe a que a Administração Tributária sujeite ao IVA certas operações relativas a um período de tempo anterior, numa situação em que essa Administração aceitou durante vários anos declarações de IVA do sujeito passivo que não incluíam operações da mesma natureza como operações tributáveis e em que o sujeito passivo se encontra na impossibilidade de recuperar o IVA devido junto de quem pagou essas operações.

90 Importa recordar que o princípio da proteção da confiança legítima é extensivo a qualquer particular a quem uma autoridade administrativa criou expectativas fundadas devido a garantias precisas por ela fornecidas (Acórdão de 5 de março de 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, n.º 44).

91 Decorre dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que a Administração Tributária Luxemburguesa, após aceitar a não tributação das operações realizadas por EQ desde 2004, alterou esta prática relativamente a EQ, através da sua decisão de liquidação adicional de 19 de janeiro de 2018, para as operações realizadas a partir de 2014, exigindo o pagamento do IVA relativamente a operações da mesma natureza.

92 Ora, a mera aceitação, mesmo durante vários anos, pela Administração Tributária Luxemburguesa de declarações de IVA apresentadas por EQ que não incluíam os montantes relativos às operações em causa no processo principal, não vale como uma garantia precisa dada por essa Administração sobre a não aplicação do IVA a essas operações e não pode, por conseguinte, criar a esse sujeito passivo uma confiança legítima no caráter não tributável das operações em causa.

93 No que respeita, por outro lado, à hipótese, evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de o prestador ter realizado prestações de serviços sem cobrança do IVA de que era devedor, e de não estar em condições de recuperar junto de quem pagou essas prestações o IVA posteriormente exigido pela Administração Tributária, há que considerar, se essa hipótese se concretizar, que as remunerações recebidas a esse título pelo prestador de serviços incluem já o IVA devido, pelo que a cobrança do IVA é compatível com o princípio de base da Diretiva IVA segundo o qual o sistema do IVA tem como objetivo onerar unicamente o consumidor final (v., neste sentido, Acórdão de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.ºs 34, 42 e 43).

94 À luz destas considerações, há que responder à oitava questão que o princípio da proteção da confiança legítima não se opõe a que a Administração Tributária sujeite ao IVA certas operações relativas a um período anterior, numa situação em que essa Administração aceitou durante vários anos declarações de IVA do sujeito passivo que não incluíam operações da mesma natureza como operações tributáveis e em que o sujeito passivo se encontra na impossibilidade de recuperar o IVA devido junto de quem pagou essas operações, presumindo-se que as remunerações já pagas deviam incluir esse IVA.

Quanto às despesas

95 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 (Terceira Secção) declara:

1) **O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que constituem uma atividade económica, na aceção desta disposição, as prestações de serviços efetuadas em benefício de pessoas maiores legalmente incapazes e que visam protegê-las nos atos da vida civil, cuja realização é confiada ao prestador por uma autoridade judicial nos termos da lei e cuja remuneração é determinada pela mesma autoridade de forma fixa ou com base numa apreciação casuística, tendo em conta, nomeadamente, a situação financeira da pessoa incapaz, remuneração essa que, além disso, pode ficar a cargo do Estado em caso de indigência dessa pessoa, quando as referidas prestações são realizadas a título oneroso, o prestador aufere, em contrapartida delas, receitas com caráter de permanência e o nível global da compensação dessa atividade é determinado segundo critérios destinados a garantir a cobertura das despesas de funcionamento suportadas pelo prestador.**

2) **O artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, por um lado, constituem «prestações de serviços estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social» as prestações de serviços efetuadas em benefício de pessoas maiores legalmente incapazes e destinadas a protegê-las nos atos da vida civil, e, por outro, não está excluído que um advogado que preste esses serviços de caráter social possa beneficiar, para efeitos da atividade que exerce e nos limites das referidas prestações, de um reconhecimento como organismo de caráter social, devendo, porém, o referido reconhecimento ser obrigatoriamente concedido mediante a intervenção de uma autoridade judicial apenas se o Estado-Membro em causa, ao recusar esse reconhecimento, tiver ultrapassado os limites do poder de apreciação de que goza a esse respeito.**

3) **O princípio da proteção da confiança legítima não se opõe a que a Administração Tributária sujeite ao IVA certas operações relativas a um período anterior, numa situação em que essa Administração aceitou durante vários anos declarações de IVA do sujeito passivo que não incluíam operações da mesma natureza como operações tributáveis e em que o sujeito passivo se encontra na impossibilidade de recuperar o IVA devido junto de quem pagou essas operações, presumindo-se que as remunerações já pagas deviam incluir esse IVA.**

Assinaturas