Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

9 de Fevereiro de 2006*

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Prestações de serviços ligadas à assistência social e à segurança social assim como à protecção e à educação da infância e da juventude»

No processo C-415/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 24 de Setembro de 2004, entrado no Tribunal de Justiça no mesmo dia, no processo

Staatssecretaris van Financiën

contra

Stichting Kinderopvang Enschede,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. Malenovský, A. La Pergola, A. Borg Barthet (relator) e A. Ó Caoimh, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,

secretário: R. Grass,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Stichting Kinderopvang Enschede, por W. Rouwenhorst, conseiller fiscal,

– em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e C. ten Dam, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e A. Weimar, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 15 de Setembro de 2005,

profere o presente

* Língua do processo: neerlandês.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) a i), da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Stichting Kinderopvang Enschede (a seguir «Associação») e ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), a propósito do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que a primeira liquidou no período compreendido entre 1 de Janeiro e 31 de Março de 1998.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 13.º, A, n.ºs 1, alíneas g) a i), e 2, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«A) *Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral*

1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta 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 carácter social pelo Estado-Membro em causa;

h) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a protecção da infância e da juventude, efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa;

i) A educação da infância e da juventude, o ensino escolar ou universitário, a formação ou a reciclagem profissional, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente conexas, efectuadas por organismos de direito público prosseguindo o mesmo fim e por outros organismos que o Estado-Membro em causa considere prosseguirem fins análogos;

[…]

2. a) […];

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;

– se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.»

Legislação nacional

4 O artigo 11.º, n.º 1, alínea f), da Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting 1968), de 28 de Junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.º 329), na versão aplicável ao exercício fiscal em causa no processo principal (a seguir «Lei de 1968»), dispõe:

«*Artigo 11.º*

1. Estão isentas do imposto, nas condições estabelecidas por regulamento da Administração Pública:

[…]

f. as entregas de bens e as prestações de serviços de carácter social ou cultural a designar por regulamento da Administração Pública, na condição de o empresário não prosseguir fins lucrativos e de não haver perturbação grave das condições de concorrência em relação aos empresários que prossigam fins lucrativos.»

5 O artigo 7.º, n.º 1, do Regulamento de execução de 1968 relativo ao imposto sobre o volume de negócios (Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968), de 12 de Agosto de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.º 423), na versão aplicável ao exercício fiscal em causa no processo principal (a seguir «regulamento de execução»), prevê:

«São consideradas entregas de bens e prestações de serviços de carácter social ou cultural, na acepção do artigo 11.º, n.º 1, alínea f), da Lei [de 1968], as entregas de bens e as prestações de serviços enumeradas no anexo B do presente regulamento.»

6 O anexo B, alínea b), ponto 6, do regulamento de execução menciona, nomeadamente:

«As entregas de bens e as prestações de serviços, na acepção do artigo 7.º do regulamento, que sejam efectuadas enquanto tais pelas instituições a seguir enumeradas, quando não actuem com fins lucrativos:

[…]

6. Instituições de guarda de crianças e escolas para crianças com doenças prolongadas.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 A Associação é uma instituição sem fins lucrativos que assegura, em vários locais, a guarda de crianças não escolarizadas e proporciona serviços de acolhimento às crianças escolarizadas fora dos horários escolares. Além disso, dispõe de um ficheiro de amas, que asseguram em sua casa a guarda de crianças, depois de terem sido objecto de uma avaliação por essa instituição. As amas podem receber formação a expensas da Associação. Os pais que optem pela guarda dos seus filhos por amas entram em contacto, por intermédio da Associação, com as amas que constem do ficheiro desta e que correspondam o mais possível às suas necessidades. Em seguida, a Associação serve de intermediária para a celebração de um acordo escrito entre os pais da criança e as amas. Se, decorrido algum tempo, uma das partes não pretender prorrogar o acordo ou se o mesmo não for respeitado, os pais

da criança podem recorrer de novo aos serviços da Associação. A Associação não assume qualquer responsabilidade pelo prejuízo resultante do incumprimento do acordo. Também não garante que as amas assegurem efectivamente a guarda durante as horas em que a mesma é solicitada.

8 Pelas prestações de serviços que efectuava na qualidade de intermediária, a Associação facturava aos pais, no período em causa no processo principal, um montante de 3,45 NLG por hora, por criança, quando eram solicitados os serviços de amas. Os pais pagavam, além disso, a estas últimas, um montante de 5 NLG por hora, por criança.

9 Por estas prestações de serviços, a Associação pagou mediante declaração, pelo período compreendido entre 1 de Janeiro e 31 de Março de 1998, IVA no montante de 6 424 NLG. Todavia, apresentou uma reclamação junto do Inspecteur competente para pedir o reembolso desse imposto, com fundamento nas disposições conjugadas dos artigos 11.°, n.º 1, alínea f), da Lei de 1968 e 7.°, n.º 1, do regulamento de execução, bem como do anexo B, alínea b), ponto 6, deste regulamento, sustentando que resulta destas disposições que essas prestações de serviços estão isentas de IVA. Esta reclamação foi indeferida pelo referido Inspecteur.

10 A Associação interpôs recurso desta decisão de indeferimento para o Gerechtshof te Arnhem, que lhe deu provimento por acórdão de 9 de Abril de 2001, anulando a referida decisão. O Staatssecretaris van Financiën interpôs recurso de cassação desse acórdão para o órgão jurisdicional de reenvio.

11 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g), h) e i), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a prestação de serviços descrita [na decisão de reenvio], que consiste numa actividade de mediação para a guarda de crianças em idade pré-escolar e de crianças em horário extra-escolar, em casa de amas, deve ser considerada uma prestação de serviços abrangida por alguma das referidas disposições?»

Quanto à questão prejudicial

12 Com a sua pergunta, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se as prestações de serviços na qualidade de intermediário entre os pais de uma criança objecto de guarda e a ama, como os fornecidos pela Associação, estão isentas de IVA enquanto serviços estreitamente conexos com a assistência social e a segurança social, com a protecção da infância ou da juventude e/ou com a educação da infância ou da juventude.

13 A título preliminar, há que recordar que, segundo a jurisprudência, as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 29, e de 1 de Dezembro de 2005, Ygeia, C-394/04 e C-395/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 15). As referidas isenções constituem conceitos autónomos do direito comunitário, que têm como objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (v., nomeadamente, acórdãos de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França, C-76/99, Colect., p. I-249, n.º 21, e Ygeia, já referido, n.º 15).

14 Além disso, o artigo 13.º, A, da Sexta Directiva destina-se a isentar de IVA determinadas actividades de interesse geral. Essa disposição, no entanto, não exclui da aplicação do IVA todas as actividades de interesse geral, mas unicamente as que nela são enumeradas e descritas de forma detalhada (acórdãos de 20 de Novembro de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Colect., p. I-13711, n.º 60, e Ygeia, já referido, n.º 16).

15 Para que os serviços prestados pela Associação, na qualidade de intermediária, possam ser isentos nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) a i), da Sexta Directiva, devem estar estreitamente conexos com uma das actividades definidas nessas disposições.

16 Assim, em primeiro lugar, há que verificar se a guarda de crianças pelas amas, a que estão ligadas as prestações de serviços efectuadas pela Associação na qualidade de intermediária, pode ser incluída numa das actividades previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) a i), da Sexta Directiva, ou seja, respectivamente, a assistência social e a segurança social, a protecção da infância e da juventude assim como a educação da infância e da juventude.

17 Não é contestado que a guarda de crianças por amas possa ser considerada uma prestação de serviços incluída na assistência social e na segurança social assim como na protecção da infância e da juventude, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Directiva.

18 Todavia, o Governo neerlandês considera que a guarda de crianças não é um serviço incluído no âmbito da educação da infância ou da juventude e, portanto, considera que o referido n.º 1, alínea i), não pode ser levado em consideração para a resolução de um litígio como o do processo principal.

19 A este respeito, há que observar que as informações de que o Tribunal de Justiça dispõe não lhe permitem determinar com certeza se a educação é considerada parte integrante da guarda de crianças efectuada pelas amas. Tendo em conta as considerações expostas no n.º 17 do presente acórdão, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre esta questão.

20 Assim, a guarda das crianças por amas é susceptível de ser incluída, pelo menos, nas duas categorias de isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Directiva.

21 Em segundo lugar, há que observar que, entre as partes no processo principal, está assente que a Associação é um organismo reconhecido pelo Estado-Membro em causa, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Directiva. O Governo neerlandês e a Comissão das Comunidades Europeias consideram necessário que as amas preencham igualmente esse critério. A este respeito, consideram que as prestações de serviços efectuadas pela Associação na qualidade de intermediária não podem ser objecto de uma isenção se o serviço com que estão estreitamente conexas não satisfizer também todas os requisitos necessários para beneficiar da isenção.

22 A este respeito, é correctamente que o Governo neerlandês faz referência à redacção do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva, nos termos do qual «[a]s 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». Com efeito, resulta destas disposições que a operação principal com a qual a entrega de bens ou a prestação de serviços em causa está estreitamente conexa também deve ser uma operação isenta. No processo principal, a isenção das prestações de serviços efectuadas pela Associação, na sua qualidade de intermediária entre os pais da criança objecto de guarda e as amas, pressupõe, consequentemente, que o próprio serviço de guarda de crianças levado a cabo por estas últimas esteja isento de IVA.

23 Dado que as amas são pessoas independentes que não podem ser consideradas organismos de direito público, os serviços de guarda de crianças só podem ser considerados isentos de IVA, no termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) ou h), da Sexta Directiva, na medida em que sejam efectuados por «organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa». As autoridades nacionais dispõem, a este respeito, de um poder de apreciação que devem exercer em conformidade com o direito comunitário (v., neste sentido, acórdão Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.ºs 48 a 53). O Tribunal de Justiça já declarou, a este respeito, que a expressão «outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa», que consta do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, não exclui do benefício da isenção as pessoas singulares que explorem uma empresa, no caso em apreço, uma entidade privada com fins lucrativos (acórdão Kingscrest

Associates e Montecello, já referido, n.º 36). Compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se os serviços de guarda efectuados pelas amas preenchem os requisitos de isenção enunciados nas referidas disposições, em particular, o critério do «carácter social» que deve ser reconhecido ao prestador de serviços.

24 Em terceiro lugar, as prestações de serviços efectuadas pela Associação na qualidade de intermediária devem estar estreitamente conexos com os serviços de guarda de crianças, para beneficiarem da isenção de IVA nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) a i), da Sexta Directiva. A Comissão e o Governo neerlandês contestam a existência dessa conexão, baseando-se, designadamente, no acórdão de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha (C-287/00, Colect., p. I-5811), em que não foi admitida a possibilidade de se isentar, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), da Sexta Directiva, actividades de investigação efectuadas a título oneroso por estabelecimentos públicos de ensino superior. O Tribunal de Justiça declarou, no n.º 49 desse acórdão, que a prestação desses serviços não estava estreitamente conexa com o ensino universitário, depois de ter declarado, nomeadamente, no n.º 48 do mesmo acórdão, que, «embora a realização desses projectos possa ser considerada muito útil para o ensino universitário, não é indispensável para atingir o objectivo visado por este».

25 Com efeito, seja qual for a interpretação da expressão «estreitamente conexas» no âmbito do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Directiva, o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), sujeita a isenção, em todo o caso, à condição de as entregas de bens ou as prestações de serviços em causa serem indispensáveis à realização das operações isentas (v., neste sentido, acórdão Ygeia, já referido, n.º 26). Daí resulta que, no processo principal, as prestações de serviços efectuadas pela Associação na qualidade de intermediária só podem ser isentas se se demonstrar que são indispensáveis ao serviço de guarda de crianças.

26 A este respeito, a Associação sustenta que os pais não podem ter acesso ao serviço de guarda de crianças efectuado pelas amas, sem recorrerem às prestações que ela fornece na qualidade de intermediária, ao passo que o Governo neerlandês e a Comissão alegam que o contacto entre os pais de crianças objecto de guarda e as amas se pode fazer por outras vias, como anúncios ou agências comerciais.

27 Como o advogado-geral correctamente observou nos n.ºs 55 a 57 das suas conclusões, o simples facto de se manter uma lista de todas as pessoas conhecidas para assegurar a guarda de crianças e de se pôr essa lista à disposição dos pais não pode ser qualificado de serviço indispensável. Se, em contrapartida, as actividades de avaliação e de formação das amas, exercidas pela Associação, permitirem seleccionar unicamente amas competentes, fiáveis e capazes de assegurar que o serviço de guarda de crianças é de qualidade superior àquele de que os pais beneficiariam sem ter de recorrer às prestações dessa instituição, então essas actividades poderão ser consideradas indispensáveis à realização de uma guarda de crianças de qualidade.

28 Compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, à luz dos factos do litígio submetido à sua apreciação, o serviço de guarda de crianças de que os pais beneficiam devido às prestações de serviços efectuadas pela Associação na sua qualidade de intermediária entre estes últimos e as amas é de uma natureza e de uma qualidade tais que não seria possível obter um serviço de valor idêntico sem a contribuição de um serviço de mediação como o que é proposto pela Associação.

29 Além disso, o Governo neerlandês alega, a título subsidiário, que as referidas prestações de serviços deviam ser excluídas da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva, porque se destinam essencialmente a proporcionar à Associação receitas suplementares mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as de sociedades comerciais sujeitas a IVA. Todavia, exigindo a análise deste argumento, essencialmente, a apreciação de questões de facto que não são da competência do Tribunal de Justiça quando lhe é submetido um pedido de decisão prejudicial, compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar a sua procedência, tendo em conta todos os elementos concretos do litígio no processo principal.

30 Consequentemente, há que responder à questão colocada que o artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Directiva, conjugado com o n.º 2, alínea b), deste mesmo artigo, deve ser interpretado no sentido de que prestações de serviços de mediação entre pessoas que procuram e pessoas que oferecem um serviço de guarda de crianças, realizadas por um estabelecimento de direito público ou por um organismo reconhecido de carácter social pelo Estado-Membro em causa, só podem ser isentas ao abrigo das referidas disposições se:

– o próprio serviço de guarda de crianças preencher os requisitos de isenção previstos nessas disposições;

– esse serviço for de uma natureza ou de uma qualidade tais que os pais não poderiam ter a certeza de beneficiar de um serviço do mesmo valor sem recorrer a um serviço de mediação como o que é objecto do litígio no processo principal;

– esses serviços de mediação não se destinarem essencialmente a proporcionar receitas suplementares ao prestador mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as de sociedades comerciais sujeitas a IVA.

Quanto às despesas

31 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 efectuadas pelas outras partes com a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas g) e h), da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, conjugado com o n.º 2, alínea b), deste mesmo artigo, deve ser interpretado no sentido de que prestações de serviços de mediação entre pessoas que procuram e pessoas que oferecem um serviço de guarda de crianças, realizadas por um estabelecimento de direito público ou por um organismo reconhecido de carácter social pelo Estado-Membro em causa, só podem ser isentas ao abrigo das referidas disposições se:

— o próprio serviço de guarda de crianças preencher os requisitos de isenção previstos nessas disposições;

— esse serviço for de uma natureza ou de uma qualidade tais que os pais não poderiam ter a certeza de beneficiar de um serviço do mesmo valor sem recorrer a um serviço de mediação como o que é objecto do litígio no processo principal;

— esses serviços de mediação não se destinarem essencialmente a proporcionar receitas suplementares ao prestador mediante a realização de operações efectuadas em concorrência directa com as de sociedades comerciais sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas