Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

15 de novembro de 2012 *

«Sexta Diretiva IVA — Isenções — Artigo 13.º, A, n.os 1, alínea g), e 2 — Prestações 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 — Reconhecimento — Condições não aplicáveis aos organismos que não sejam de direito público — Poder de apreciação dos Estados-Membros — Limites — Princípio da neutralidade fiscal»

No processo C-174/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 2 de março de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 13 de abril de 2011, no processo

Finanzamt Steglitz

contra

Ines Zimmermann,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: A. Rosas, exercendo funções de presidente da Segunda Secção, M. Ilešič, U. Lõhmus (relator), A. Arabadjiev e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: J. Mazák,

secretário: A. Impellizzeri, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 23 de maio de 2012,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de I. Zimmermann, por U. Behr, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por W. Mölls e C. Soulay, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 19 de julho de 2012,

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 13.º, A, n.ºs 1, alínea g), e 2, alínea a), 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 Esse pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe I. Zimmermann ao Finanzamt Steglitz (Serviço de Finanças Públicas de Steglitz, a seguir «Finanzamt») no que respeita ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») devido em relação aos anos de 1993 e 1994.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva dispõe:

«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:

[...]

b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;

[...]

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;

[...]»

4 O artigo 13.º, A, n.º 2, da Sexta Diretiva prevê:

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

— os organismos em questão não devem ter como objetivo a obtenção sistemática de lucro; os eventuais lucros não devem em caso algum ser distribuídos, devendo antes ser destinados à manutenção ou à melhoria das prestações fornecidas,

— devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não detenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse direto ou indireto nos resultados da exploração.

— devem praticar preços homologados pela Administração Pública, ou que não excedam os preços homologados, ou, no que diz respeito às atividades não suscetíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para atividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao [IVA];

— as isenções não devem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao [IVA.]

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 efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao [IVA].»

Direito alemão

5 O § 4 da Lei de 1993 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1993, a seguir «UStG»), na sua redação em vigor nos anos controvertidos de 1993 e 1994, dispunha:

«Entre as operações [...] estão isentas:

[...]

16. As operações estreitamente relacionadas com a exploração de [...] organizações que dispensam cuidados ambulatórios a doentes ou a pessoas que careçam desses cuidados quando:

[…]

a) essas organizações sejam exploradas por pessoas coletivas de direito público ou

e) no que se refere a […] organizações que prestam cuidados ambulatórios a doentes ou a pessoas que careçam desses cuidados, os custos dos cuidados médicos, no ano civil anterior e, pelo menos, em dois terços dos casos, tenham sido suportados, na totalidade ou na sua maior parte, pelas instituições legais do seguro social ou da assistência social;

[...]

18. As prestações das associações de previdência social não obrigatória reconhecidas oficialmente e das pessoas coletivas do setor da segurança social, das associações e dos patrimónios autónomos que estejam ligados, como membros, a uma instituição de solidariedade social quando:

a) estes empresários prossigam exclusiva e diretamente fins de utilidade pública, de beneficência ou de culto;

b) as prestações beneficiem diretamente o círculo de pessoas protegidas nos termos dos estatutos, do ato constitutivo da fundação ou de outro ato constitutivo e

c) a remuneração das prestações em causa seja menor do que a remuneração exigida, em média, pelas empresas comerciais que prestam serviços equivalentes. […]»

6 O limiar de dois terços previsto no § 4, ponto 16, alínea e), da UStG (a seguir «limiar de dois terços») baixou para 40% a partir de 1 de janeiro de 1995.

7 O conceito de «previdência social» que figura no § 4, ponto 18, da UStG encontra-se definido no § 66, n.º 2, do Código dos Impostos (Abgabenordnung, BGBl. 1976 I, p. 613, e BGBl. 1977 I, p. 269) nos seguintes termos:

«A previdência social consiste na proteção planificada de pessoas em situação de necessidade ou em perigo no interesse da coletividade e não com fins lucrativos. Essa proteção pode estender-se ao bem-estar a nível da saúde, dos hábitos, da educação ou da situação económica e ter por finalidade prevenir ou remediar uma dada situação.»

8 O § 23 do Regulamento de aplicação de 1993 da UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993, a seguir «UStDV») enumera onze associações consideradas instituições de solidariedade social oficialmente reconhecidas nos termos do § 4, ponto 18, da UStG.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 I. Zimmermann é enfermeira diplomada e, em 1992, trabalhava como responsável pelo serviço de cuidados num centro social. Paralelamente a essa atividade, passou a ocupar-se, a título privado, de doentes individuais a partir do início de 1993, tendo declarado, em 1 de junho de 1993, uma atividade de serviço de cuidados ambulatórios. Na sequência do pedido que apresentou em 27 de agosto de 1993, foi aprovada pelas caixas de seguro de doença, em 1 de outubro de 1993, para as prestações de cuidados ao domicílio. Nas suas declarações do imposto sobre o volume de negócios para os anos de 1993 e de 1994, I. Zimmermann mencionou as operações que tinha realizado como isentas de IVA nos termos do § 4, ponto 16, alínea e), da UStG.

10 Em 1999, o Finanzamt apurou que I. Zimmermann, assistida pelo seu pessoal, tinha dispensado em 1993 cuidados a um total de 76 pessoas, das quais 52 (68%) a remuneraram fora de qualquer cobertura social pública. Por conseguinte, o Finanzamt recusou a isenção do IVA, ao abrigo do disposto no § 4, ponto 16, alínea e), da UStG, para as prestações fornecidas pela requerente em 1993.

11 Observa que, segundo essa disposição, as despesas devem ter sido suportadas, em pelo menos dois terços dos casos, totalmente ou na sua maior parte, pelos organismos legais de segurança social ou de assistência social. A isenção, nos termos do § 4, ponto 16, alínea e), da UStG, das prestações fornecidas pela requerente em 1994 foi igualmente recusada pelo Finanzamt por essa disposição atender à situação do ano civil precedente. Todavia, segundo o Finanzamt, a isenção prevista no § 4, ponto 14, da UStG era aplicável dado que I. Zimmermann tinha prestado cuidados de caráter terapêutico. Por decisão de 27 de abril de 1999, o Finanzamt estimou a parte desses serviços em um terço.

12 Após ter reclamado sem sucesso, a requerente interpôs recurso dessas decisões para o Finanzgericht. No quadro desse recurso, apresentou um atestado passado pelo Departamento da Saúde, dos Assuntos Sociais e da Proteção dos Consumidores de Berlim, em 19 de outubro de 2005, segundo o qual, por um lado, I. Zimmermann, pelo menos desde 1988, tinha prestado os mesmos serviços e exercido as mesmas atividades que os centros de cuidados (centros sociais) que integram a Liga das associações de previdência social não obrigatória (Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege) de Berlim e, por outro, I. Zimmermann, bem como a sua empresa foram reconhecidas à luz do direito social como organismo de caráter social.

13 O Finanzgericht julgou o recurso procedente no essencial. Concluiu que as operações de I. Zimmermann realizadas no decurso do ano de 1993 até 1 de outubro, por se tratar de cuidados de caráter terapêutico, estavam isentas nos termos do § 4, ponto 14, primeira frase, da UStG. O Finanzgericht estimou a parte dessas operações em 75%.

14 Segundo o Finanzgericht, I. Zimmermann tem direito à isenção prevista no § 4, ponto 16, alínea e), da UStG em relação ao período compreendido entre 1 de outubro de 1993 e 31 de dezembro de 1994. Declarou que, a partir desse período, pelo menos dois terços dessas operações diziam respeito a pessoas em relação às quais as despesas médicas e farmacêuticas tinham sido suportadas, na totalidade ou principalmente, pelos organismos legais de segurança social ou de assistência social. Ainda segundo o Finanzgericht, o § 4, ponto 16, alínea e), da UStG deve ser interpretado em conformidade com a diretiva, pelo que só o período posterior a setembro de 1993 pode ser considerado.

15 No seu recurso de «Revision», o Finanzamt pede a anulação da decisão do Finanzgericht e que o recurso seja julgado improcedente devido a esse órgão jurisdicional o ter acolhido em relação ao período compreendido entre 1 de outubro de 1993 e 31 de dezembro de 1994 com fundamento nessa disposição. I. Zimmermann pede que seja negado provimento a esse recurso.

16 Ao invés do Finanzgericht, o Bundesfinanzhof considera que as condições estabelecidas no § 4, ponto 16, alínea e), da UStG não estão preenchidas. Todavia, subsistiria uma dúvida quanto à questão de saber se o limiar de dois terços se pode fundar no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva ou no n.º 2, alínea a), deste mesmo artigo. Além disso, o Tribunal de Justiça não aprovou expressamente, no acórdão de 8 de junho de 2006, L.u.P. (C-106/05, Colet., p. I-5123), a condição inscrita no § 4, ponto 16, alínea c), da UStG, segundo a qual deve ter sido atingido um limiar de 40% no decurso do ano precedente. Além disso, o significado do princípio da neutralidade em matéria de IVA era, no presente caso, incerto.

17 Efetivamente, para efeitos da aplicação da isenção prevista no § 4, ponto 18, da UStG, apenas aplicável aos onze organismos enumerados no § 23 do UStDV, que prestam serviços similares, ou mesmo idênticos, aos prestados por I. Zimmermann, pouco importa que as despesas médicas e farmacêuticas tenham sido suportadas, numa certa proporção, pelos organismos legais de segurança social ou de assistência social. Neste contexto, também não é tida em conta a situação do ano civil precedente.

18 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), e/ou […] n.º 2, alínea a), da [Sexta Diretiva] [permite ao] legislador nacional sujeitar a isenção fiscal de prestações no domínio do tratamento ambulatório de doentes ou de pessoas que careçam desses cuidados à condição de, no que toca às organizações que os prestam, 'os custos dos cuidados médicos, no ano civil anterior e, pelo menos, em dois terços dos casos, terem sido suportados, na totalidade ou na sua maior parte, pelas instituições legais do seguro social ou da assistência social' [§ 4, ponto 16, alínea e), da UstG]?

2) Tendo em consideração o princípio da neutralidade do [IVA], é relevante para a resposta a dar a esta questão que o legislador nacional isente em condições diferentes as mesmas prestações quando sejam realizadas por instituições de solidariedade social reconhecidas oficialmente ou por pessoas coletivas, associações e patrimónios autónomos que estejam ligados, como membros, a uma instituição de solidariedade social [§ 4, ponto 18, da UstG]?»

Quanto às questões prejudiciais

19 Através das suas questões, que devem ser examinadas conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), e/ou n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, interpretado à luz do princípio da neutralidade fiscal, se opõe a que a isenção do IVA aplicável a cuidados ambulatórios dispensados por prestadores comerciais seja submetida a uma condição como a que está em causa no processo principal, segundo a qual os custos atinentes a esses cuidados, no decurso do ano civil precedente e, pelo menos, em dois terços dos casos, devem ter sido suportados,

na totalidade ou na sua maior parte, pelos organismos legais de segurança social ou de assistência social (a seguir «condição em causa no processo principal»), em particular quando essa condição não se aplicar a todos os prestadores de serviços do tipo mencionado.

20 Resulta da decisão de reenvio que, de acordo com o preâmbulo da UStG, os pontos 16, alínea e), e 18 do seu § 4 visam transpor o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva.

21 A isenção prevista nesta última disposição aplica-se às prestações de serviços e às entregas de bens que estejam, por um lado, «estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social» e, por outro, sejam realizadas «por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de caráter social pelo Estado-Membro em causa».

22 Resulta de jurisprudência constante que os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Diretiva são de interpretação estrita. 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 do IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 13.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (v., designadamente, neste sentido, acórdãos de 14 de junho de 2007, Haderer, C-445/05, Colet., p. I-4841, n.º 18 e jurisprudência aí referida; de 19 de novembro de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Colet., p. I-11079, n.º 25 e jurisprudência aí referida; e de 10 de junho de 2010, CopyGene, C-262/08, Colet., p. I-5053, n.º 26).

23 O Tribunal de Justiça já admitiu, num processo em que estava em causa uma antiga versão do § 4, ponto 16, da UStG, que as prestações de cuidados gerais e de economia doméstica fornecidas por um serviço de cuidados ambulatórios a pessoas em estado de dependência física ou económica constituem prestações de serviços estreitamente ligadas à assistência social e à segurança social na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva (v. acórdão de 10 de setembro de 2002, Kügler, C-141/00, Colet., p. I-6833, n.ºs 8, 17, 44 e 61).

24 No presente caso, não se contesta que os cuidados ambulatórios dispensados por I. Zimmermann podem ser considerados «estreitamente conex[o]s com a assistência social e com a segurança social» na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva. Compete ao juiz nacional apreciar este aspeto, tendo presente a jurisprudência exposta nos n.ºs 22 e 23 do presente acórdão.

25 Resulta dos autos, em particular das observações do Governo alemão, que a condição em causa no processo principal é relativa ao reconhecimento do «caráter social» dos organismos que não sejam de direito público na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva.

26 Esta última disposição não especifica as condições nem as modalidades do referido reconhecimento (acórdão de 26 de maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colet., p. I-4427, n.º 49). Cabe, portanto, em princípio, ao direito nacional de cada Estado-Membro definir as regras segundo as quais esse reconhecimento pode ser dispensado a esses organismos. Os Estados-Membros dispõem, a este respeito, de um poder de apreciação (v., designadamente, neste sentido, acórdãos Kügler, já referido, n.º 54; Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.ºs 49 e 51; e de 9 de fevereiro de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Colet., p. I-1385, n.º 23).

27 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., neste sentido, acórdãos Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.ºs 38 e 50; L.u.P., já referido, n.º 43; e de 14 de junho de 2007, Horizon College, C-434/05, Colet., p. I-4793, n.º 45).

28 Daqui se conclui assim que, no litígio no processo principal, trata-se, no essencial, de apreciar se, no quadro da organização do reconhecimento na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, a República Federal da Alemanha respeitou os limites do poder de apreciação de que dispõe (v., igualmente, por analogia, acórdão Kügler, já referido, n.º 55).

29 Quanto a este aspeto, o Governo alemão alega que a República Federal da Alemanha estava no direito de prever que o reconhecimento de organismos que não sejam de direito público no quadro da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva seja exaustivamente regulado pela legislação fiscal interna, ao não conceder às autoridades administrativas poder de apreciação na matéria.

30 Na verdade, a adoção de normas nacionais respeitantes às condições e modalidades do reconhecimento do caráter social dos organismos que não sejam de direito público é permitida pelo artigo 13.º, A, da Sexta Diretiva (v., neste sentido, acórdão Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.º 50).

31 Resulta, no entanto, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para determinar os organismos cujo «caráter social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, deve ser reconhecido para efeitos desta disposição, compete às autoridades nacionais, em conformidade com o direito da União e sob a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração diversos elementos, podendo entre estes figurar a existência de disposições específicas, quer sejam nacionais ou regionais, legislativas ou de carácter administrativo, fiscais ou de segurança social, o carácter 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 doença ou por outros organismos de segurança social (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Kügler, n.ºs 57 e 58, e Kingscrest Associates e Montecello, n.º 53; bem como, por analogia, acórdãos de 6 de novembro de 2003, Dornier, C-45/01, Colet., p. I-12911, n.ºs 72 e 73; L.u.P., já referido, n.º 53; e CopyGene, já referido, n.ºs 65 e 71).

32 Além disso, a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva pode ser invocada por um sujeito passivo perante um órgão jurisdicional nacional para se opor a uma regulamentação nacional incompatível com esta disposição. Nesse caso, compete ao órgão jurisdicional nacional determinar, face a todos os elementos pertinentes, se o sujeito passivo é um organismo reconhecido como tendo carácter social na aceção da referida disposição (v. acórdão Kügler, já referido, n.º 61).

33 Assim, quando um sujeito passivo contesta o reconhecimento, ou o não reconhecimento, da qualidade de organismo de caráter social na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se as autoridades competentes respeitaram os limites do poder de apreciação conferido por essa disposição, no respeito dos princípios do direito da União, em especial do princípio da igualdade de tratamento, o qual se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal (v., designadamente, neste sentido, acórdãos, já referidos, Kügler, n.º 56; Kingscrest Associates e Montecello, n.ºs 52 e 54; e L.u.P., n.º 48).

34 No presente caso, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, num primeiro momento, sobre a licitude, à luz da Sexta Diretiva, de dois aspetos da condição em causa no processo principal, a saber, por um lado, o limiar de dois terços e, por outro, o facto de a apreciação da questão de saber se essa condição está satisfeita dever obrigatoriamente incidir, segundo a interpretação desse órgão jurisdicional, na situação tal como se apresentava no ano civil precedente (a seguir «obrigação de apenas ter em conta o ano civil precedente»).

35 No que diz respeito, em primeiro lugar, ao limiar de dois terços, há que salientar que, em conformidade com a jurisprudência exposta no n.º 31 do presente acórdão, o facto de os custos das prestações em questão serem eventualmente assumidos em grande parte por caixas de seguro de

doença ou por outros organismos de segurança social constitui um elemento que pode ser tomado em consideração para determinar os organismos cujo «caráter social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, deve ser reconhecido para efeitos desta disposição.

36 Nestas condições, no contexto da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, o Tribunal de Justiça já declarou, no essencial, que, pelo simples facto de exigir, para efeitos do reconhecimento como laboratórios de direito privado para a aplicação dessa disposição, que as análises clínicas efetuadas pelos laboratórios em causa sejam, pelo menos 40% de entre elas, destinadas a inscritos num organismo de segurança social, o Estado-Membro em causa não excedeu o poder de apreciação que lhe é conferido pela referida disposição (v. acórdão L.u.P., já referido, n.os 53 e 54).

37 É por analogia que se deve apreciar a exigência de um limiar fixado em dois terços dos casos, como o que está em causa no processo principal, para efeitos da aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da referida diretiva. Com efeito, o facto de exigir um tal limiar responde, de forma similar, à necessidade de reconhecer o caráter social dos organismos com vista à aplicação desta última disposição. Da mesma forma, ao exigir, igualmente no contexto da condição em causa no processo principal, que as despesas atinentes aos cuidados ambulatórios em causa devam ter sido suportadas no todo ou na sua maior parte pelos organismos legais de segurança social ou de assistência social, um Estado-Membro não excede, em princípio, o poder de apreciação conferido pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva.

38 No que diz respeito, em segundo lugar, à obrigação de apenas ter em conta o ano civil precedente, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se essa obrigação se pode fundar na frase introdutória do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva, por força da qual há que ter em conta, nomeadamente, a aplicação «simples» das isenções enunciadas em seguida nessa disposição.

39 A este propósito, embora, por força da frase introdutória do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva, os Estados-Membros fixem as condições de isenção a fim de assegurarem a sua aplicação correta e simples e de prevenirem as fraudes, a evasão e os eventuais abusos, essas condições não podem dizer respeito à definição do conteúdo das isenções previstas (v., designadamente, acórdãos de 19 de janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53, n.º 32; Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.º 24; e de 14 de dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Colet., p. I-12121, n.º 26).

40 Por conseguinte, será o órgão jurisdicional de reenvio que deverá apreciar se, nas situações em que, a partir do início das atividades em causa, o «caráter social», na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, deveria ser reconhecido em conformidade com a jurisprudência exposta no n.º 31 do presente acórdão, a obrigação de apenas ter em conta o ano civil precedente conduz a que, no que diz respeito ao primeiro ano civil das referidas atividades ou mesmo aos seus dois primeiros anos civis, o reconhecimento do «caráter social», na aceção dessa disposição, do prestador em causa deva ser automática e inevitavelmente excluído.

41 Tendo a obrigação de apenas ter em conta o ano civil precedente tal consequência, não pode encontrar justificação na frase introdutória do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva.

42 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, num segundo momento, sobre a incidência, no litígio no processo principal, do princípio da neutralidade fiscal, dado que, no quadro do § 4, ponto 18, da UStG, aplicável apenas aos onze organismos enumerados no § 23 do UStDV, a isenção de prestações como as fornecidas por I. Zimmermann não está sujeita à condição em causa no processo principal.

43 Com efeito, decorre da jurisprudência exposta nos n.os 22 e 33 do presente acórdão que, na aplicação da isenção enunciada no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, o respeito da neutralidade fiscal exige, em princípio, que o conjunto dos organismos que não sejam de direito público seja

colocado em situação de igualdade para efeitos do seu reconhecimento para o fornecimento de prestações similares [v., igualmente, por analogia com o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, acórdãos, já referidos, L.u.P., n.º 50, e CopyGene, n.º 71].

44 O Governo alemão considera que se trata, no contexto particular do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, da igualdade de tratamento no quadro do reconhecimento do caráter social de organismos para os equiparar a organismos de direito público. Nesta ótica, segundo esse governo, o princípio da neutralidade fiscal pode ser compreendido não no sentido de que conteúdos de prestações idênticas devam ser tributados de maneira idêntica, mas no sentido de que contribuintes idênticos estejam submetidos às mesmas condições para beneficiar da isenção.

45 O referido governo alega que a condição em causa no processo principal, incluindo, em especial, o limiar de dois terços, se destina a garantir que o prestador em causa é efetivamente um organismo social e serve para que seja colocado em situação de igualdade com organismos de direito público. Em contrapartida, segundo esse governo, uma vez que o ponto 18 do § 4 da UStG, contrariamente ao seu ponto 16, se refere unicamente a pessoas coletivas sem fins lucrativos cujo caráter social foi formalmente reconhecido, a regulamentação alemã não trata de maneira diferente contribuintes idênticos, antes estabelecendo condições diferentes para o reconhecimento como organismos de caráter social de contribuintes diferentes que se encontram em condições tanto materiais como jurídicas diferentes.

46 No que a estes aspetos respeita, deve recordar-se que o conceito de neutralidade em sede de IVA é utilizado em sentidos diferentes.

47 Por um lado, ao recordar que o mecanismo de dedução previsto pela Sexta Diretiva visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas, o Tribunal de Justiça declarou que o sistema comum do IVA procura garantir a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, na condição de as ditas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., designadamente, neste sentido, acórdãos de 29 de outubro de 2009, NCC construction Danmark, C-174/08, Colet., p. I-10567, n.º 27, e de 22 de dezembro de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Colet., p. I-13805, n.º 38).

48 Por outro lado, segundo jurisprudência bem assente, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., designadamente, acórdãos de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis, C-453/02 e C-462/02, Colet., p. I-1131, n.º 24, e de 10 de novembro de 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, Colet., p. I-10947, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

49 É neste último sentido que o conceito de neutralidade é aqui pertinente. Com efeito, como resulta da jurisprudência exposta no n.º 22 do presente acórdão, no contexto da interpretação das isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Diretiva, o princípio da neutralidade fiscal deve ser aplicado paralelamente com o princípio segundo o qual essas isenções devem ser interpretadas de forma estrita (v., igualmente, neste sentido, acórdão de 19 de julho de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, n.º 45).

50 Importa recordar, nesta ótica, que o princípio da neutralidade fiscal, que é uma expressão específica do princípio da igualdade a nível do direito derivado da União e no setor particular da fiscalidade (v., neste sentido, acórdão NCC Construction Danmark, já referido, n.º 44), não é uma norma de direito primário que possa determinar a validade de uma isenção prevista no artigo 13.º da Sexta Diretiva. Também não permite alargar o âmbito de aplicação dessa isenção quando não exista uma disposição inequívoca (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, VDP Dental Laboratory, n.ºs 35 a 37, e Deutsche Bank, n.º 45).

51 Com efeito, as atividades de interesse geral que devem ser isentas de IVA, as que podem sê-lo pelos Estados-Membros e as que não o podem, bem como as condições a que os Estados-Membros podem sujeitar as atividades suscetíveis de beneficiar da isenção, são definidas pelo conteúdo do artigo 13.º, A, da Sexta Diretiva (v. acórdãos de 3 de abril de 2003, Hoffmann, C-144/00, Colet., p. I-2921, n.º 38, e de 16 de outubro de 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Colet., p. I-7821, n.º 38).

52 Assim, o princípio da neutralidade fiscal não se opõe, por exemplo, a que o reconhecimento do caráter social dos organismos de direito público não seja necessário para efeitos da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, embora esse reconhecimento seja exigido no que diz respeito aos organismos que não sejam de direito público.

53 Com efeito, no quadro da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, tal como decorre dos n.ºs 42 e 52 do presente acórdão, não é em relação aos organismos de direito público que o princípio da neutralidade fiscal exige a igualdade de tratamento em matéria de reconhecimento do caráter social, mas em relação a todos os outros organismos entre si.

54 Ora, como o Governo alemão confirmou na audiência no Tribunal de Justiça, os organismos a que se aplica o § 4, ponto 18, da UStG, exaustivamente enumerados no § 23 do UStDV, não são de direito público, mas de direito privado, à semelhança dos sujeitos passivos a que a condição em causa no processo principal se aplica.

55 É verdade que, como no essencial o Governo alemão sustenta, o princípio da neutralidade fiscal não pode, enquanto tal, opor-se à recusa da isenção, ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), dessa diretiva, a organismos que, como a recorrente no processo principal, têm como objetivo a obtenção sistemática de lucro, em conformidade com a faculdade enunciada no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), primeiro travessão, dessa diretiva.

56 Todavia, das informações transmitidas ao Tribunal de Justiça de forma alguma resulta que a República Federal da Alemanha, pela condição em causa no processo principal, tenha feito uso dessa faculdade. Pelo contrário, afigura-se que essa mesma condição, para efeitos da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, contempla precisamente o reconhecimento do caráter social de organismos comerciais com fins lucrativos.

57 Além disso, ao aplicar as regras de interpretação expostas no n.º 22 do presente acórdão (v., designadamente, acórdão de 28 de janeiro de 2010, Eulitz, C-473/08, Colet., p. I-907, n.º 42 e jurisprudência aí referida), o Tribunal de Justiça já declarou, relativamente ao conceito de «organismos reconhecidos de caráter social pelo Estado-Membro em causa» à luz do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, que este é, em princípio, suficientemente amplo para incluir igualmente pessoas singulares e entidades privadas que prosseguem fins lucrativos (v. acórdãos de 7 de setembro de 1999, Gregg, C-216/97, Colet., p. I-4947, n.º 17; Hoffmann, já referido, n.º 24; Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.ºs 35 e 47; e de 17 de junho de 2010, Comissão/França, C-492/08, Colet., p. I-5471, n.ºs 36 e 37).

58 Nestas circunstâncias, a regulamentação nacional não pode prever, no quadro da aplicação da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, condições materialmente diferentes para, por um lado, as entidades que prosseguem fins lucrativos e, por outro, para as pessoas coletivas sem fins lucrativos a que se aplica o § 4, ponto 18, da UStG.

59 Daqui se conclui que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, interpretado à luz do princípio da neutralidade fiscal, se opõe a um limiar como o de dois terços, quando, no contexto de prestações que são essencialmente as mesmas, seja aplicado, com vista ao reconhecimento do «caráter social», na aceção dessa disposição, a certos sujeitos passivos de direito privado, mas não a outros.

60 Para se fornecer uma resposta completa ao órgão jurisdicional de reenvio, há que recordar que lhe compete, atendendo ao conjunto dos elementos concretos do litígio que é chamado a conhecer, ter em conta as exigências do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva.

61 Assim, independentemente da interpretação dada à expressão «estreitamente conexas» no quadro do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, deve recordar-se que o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), primeiro travessão, desta diretiva submete de qualquer forma a isenção à condição de as entregas de bens ou as prestações de serviços em causa serem indispensáveis à realização das operações isentas (v. acórdão Stichting Kinderopvang Enschede, já referido, n.º 25). Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se todos os serviços prestados por I. Zimmermann são indispensáveis à realização das operações isentas na aceção dessa última disposição (v., por analogia, acórdão Horizon College, já referido, n.ºs 38 a 41).

62 Além disso, por força do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), segundo travessão, da Sexta Diretiva, as prestações de serviços e as entregas de bens ficam excluídas do benefício da isenção prevista no n.º 1, alínea g), deste mesmo artigo se se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as de empresas comerciais sujeitas ao IVA.

63 Tendo em conta o conjunto das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva, interpretado à luz do princípio da neutralidade fiscal, se opõe a que a isenção do IVA de cuidados ambulatórios dispensados por prestadores comerciais seja submetida a uma condição como a que está em causa no processo principal, segundo a qual as despesas atinentes a esses cuidados devem ter sido suportadas no todo ou na sua maior parte no decurso do ano civil precedente, em pelo menos dois terços dos casos, pelos organismos legais de segurança social ou de assistência social, quando essa condição não for de molde a assegurar a igualdade de tratamento no quadro do reconhecimento, para efeitos dessa disposição, do caráter social de organismos que não sejam de direito público.

Quanto às despesas

64 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 (Segunda 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, interpretado à luz do princípio da neutralidade fiscal, opõe-se a que a isenção do imposto sobre o valor acrescentado de cuidados ambulatórios dispensados por prestadores comerciais seja submetida a uma condição como a que está em causa no processo principal, segundo a qual as despesas atinentes a esses cuidados devem ter sido suportadas no todo ou na sua maior parte no decurso do ano civil precedente, em pelo menos dois terços dos casos, pelos organismos legais de segurança social ou de assistência social, quando essa condição não for de molde a assegurar a igualdade de tratamento no quadro do reconhecimento, para efeitos dessa disposição, do caráter social de organismos que não sejam de direito público.

Assinaturas