Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

8 de outubro de 2020*

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Isenções – Artigo 132.º, n.º 1, alínea g) – Prestações de serviços estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social – Elaboração de pareceres sobre a necessidade da prestação de cuidados de assistência – Sujeito passivo mandatado pelo serviço médico do seguro de assistência – Organismos reconhecidos como tendo caráter social»

No processo C-657/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 10 de abril de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de setembro de 2019, no processo

Finanzamt D

contra

E

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: A. Prechal (relatora), presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da Oitava Secção, F. Biltgen e L. S. Rossi, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Finanzamt D, por P. Kröger, na qualidade de agente,

– em representação do Governo alemão, por J. Möller e S. Eisenberg, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por L. Mantl e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação 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 o Finanzamt D (a seguir «Administração Fiscal») a E a propósito da isenção do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) no que respeita às prestações de serviços efetuadas por esta última, que consistem em elaborar, na qualidade de subcontratante do serviço médico de uma caixa de seguro de assistência, pareceres sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência aos segurados dessa caixa.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 131.º da Diretiva IVA, que figura no capítulo 1 do seu título IX, intitulado «Disposições gerais», 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.»

4 O capítulo 2 do título IX da referida diretiva tem como epígrafe «Isenções em benefício de certas atividades de interesse geral». Esse capítulo inclui os artigos 132.º a 134.º desta diretiva.

5 Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, da referida diretiva:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

c) As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa;

[…]

g) 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.»

6 O artigo 134.º da Diretiva IVA dispõe:

«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;

[…]»

Direito alemão

7 O § 1, n.º 1, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (BGBl. I 2008, p. 2794) (a seguir «UStG»), dispõe que estão sujeitas a IVA as entregas e outras prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território nacional por um empresário no âmbito da sua empresa.

8 Nos termos do § 4 da UStG, entre as operações referidas no artigo 1.º, n.º 1, ponto 1, desta lei estão isentas:

«[…]

14. a) as prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício da profissão de médico, dentista, paramédico (Heilpraktiker), fisioterapeuta, parteira, ou de qualquer outra atividade profissional médica análoga. […];

b) a hospitalização e a assistência médica, incluindo o diagnóstico, os exames médicos, a prevenção, a reabilitação, a assistência no parto e as prestações de cuidados especializados, assim como as operações com elas estreitamente relacionadas, asseguradas por organismos de direito público. […]

15. As prestações que os organismos legais de segurança social […]

a) prestam reciprocamente entre si,

b) prestam aos segurados […]

15a. As prestações que os serviços médicos do seguro de doença (§ 278 [do livro V do Sozialgesetzbuch (Código da Segurança Social)]) […] se prestem reciprocamente ou prestem aos organismos legais nos termos da lei […]

16. As prestações de serviços, estreitamente relacionadas com as instituições de prestação de assistência ou de cuidados a pessoas carecidas de assistência física, mental ou psicológica, que sejam prestados por

[…]

k) [a partir de 1 de julho de 2013: l)] instituições cujos custos de assistência ou cuidados tenham sido total ou parcialmente suportados, em pelo menos 40 % dos casos, pelos organismos do regime geral da segurança social ou da assistência social, no ano civil anterior.»

9 O § 18 do livro XI do Código da Segurança Social, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (BGBl. I 2012, p. 2246) (a seguir «SGB XI»), prevê:

«1. As caixas do seguro de assistência encarregam o seguro de saúde ou outros peritos independentes de verificar se as condições de prestação de cuidados de assistência estão preenchidas e de avaliar o seu grau. No âmbito dessa avaliação, o serviço médico ou os peritos mandatados pela caixa de seguro de assistência devem determinar, através de exame ao requerente, as dificuldades com que este se defronta na execução das tarefas referidas no § 14, n.º 4, assim como a natureza, a extensão e a duração provável da necessidade de assistência, e determinar a existência de uma limitação profunda da capacidade de fazer face às necessidades da vida quotidiana […] Será ainda eventualmente necessário determinar as medidas adequadas, necessárias e razoáveis para eliminar, reduzir ou

prevenir o agravamento da necessidade de assistência, incluindo as prestações de reabilitação e de readaptação médicas; a este respeito, as pessoas seguradas podem requerer à instituição competente as prestações de reabilitação e de readaptação médicas […]

[…]

7. As funções do serviço médico são exercidas por médicos, em estreita colaboração com cuidadores profissionais e outros profissionais qualificados.»

10 O § 53a do SGB II dispõe:

«O Spitzenverband Bund der Pflegekassen (Confederação das caixas de seguro de assistência) estabelece orientações no domínio do seguro social de assistência:

1. sobre a cooperação das caixas de seguro de assistência com os serviços médicos;

2. sobre a realização e a garantia de uma avaliação única;

3. sobre os relatórios e estatísticas que devem ser comunicados pelos serviços médicos;

4. sobre a garantia da qualidade da avaliação e do aconselhamento […];

5. sobre os princípios da formação complementar e contínua.

As diretivas estão sujeitas à aprovação do Ministério Federal da Saúde e são vinculativas para os serviços médicos.»

11 A secção B1 das Richtlinien des Spitzenverbandes Bund der Pflegekassen (GKV-Spitzenverband) zur Begutachtung von Pflegebedürftigkeit (Begutachtungsrichtlinien — BRi) [Orientações da Confederação das Caixas de Seguro de Assistência sobre a avaliação da necessidade de cuidados de assistência (diretivas avaliação)], na sua versão de 8 de junho de 2009, prevê, nomeadamente, que «os pareceres são elaborados por peritos formados e qualificados», entre os quais se contam «médicos, cuidadores e outros profissionais que estão à disposição do serviço médico para fazer face ao fluxo de trabalho corrente». Esta secção B1 dispõe que, «[p]ara responder aos picos de pedidos e a questões técnicas específicas, o serviço médico pode recorrer a médicos, cuidadores ou outros profissionais qualificados que intervenham como pessoal externo». Nos termos da referida secção, «[q]uando, a título excecional, se recorra a médicos independentes, a cuidadores de serviços de apoio ao domicílio, a empresas de prestação de cuidados de assistência com fins lucrativos, bem como a profissionais independentes que exercem uma atividade de prestação de cuidados de assistência, há que assegurar que não ocorram conflitos de interesses».

12 O ponto 2 das exigências de qualificação dos peritos, conforme fixadas pelas Richtlinien des GKV-Spitzenverbands zur Zusammenarbeit der Pflegekassen mit anderen unabhängigen Gutachtern (Unabhängige Gutachter-Richtlinien — UGu-RiLi) (Orientações da Confederação das Caixas de seguro de assistência sobre a colaboração das caixas de seguro de assistência com peritos independentes (Orientações sobre os peritos independentes), na sua versão de 6 de maio de 2013, prevê, designadamente, os «requisitos profissionais exigidos para o exercício da profissão de perito, nos termos das orientações sobre o procedimento de verificação da necessidade de assistência e sobre a concretização do conteúdo do parecer nos termos do [SGB XI] (Orientações de avaliação BRi)». De acordo com o referido ponto 2, esses requisitos são preenchidos pelos médicos reconhecidos em conformidade com as exigências previstas no mesmo ponto.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 A recorrida no processo principal é uma enfermeira diplomada, com formação médica de base e uma formação académica no domínio das ciências de enfermagem e com formação complementar em gestão da qualidade no domínio dos cuidados de assistência. As suas atividades profissionais incluem igualmente serviços de ensino sujeitos a imposto no domínio dos cuidados de assistência.

14 Durante os anos de 2012 a 2014, a recorrida no processo principal elaborou, por conta do Medizinischer Dienst der Krankenversicherung Niedersachsen (Serviço Médico da Caixa de Seguro de Saúde da Baixa Saxónia, Alemanha) (a seguir «MDK»), pareceres sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência de certos pacientes, com vista a determinar os seus direitos a prestações de cuidados de assistência a cargo da Caixa de Seguro de Assistência. Durante esse período, o MDK enviou-lhe uma nota mensal dos serviços prestados, sem mencionar o IVA. A recorrida no processo principal declarou os seus serviços como estando isentos de IVA.

15 Na sequência de uma fiscalização, a Administração Fiscal considerou que a atividade de avaliação das necessidades de cuidados de assistência não está isenta nem pelo direito nacional nem pelo direito da União. Consequentemente, por decisões de 3 de fevereiro de 2015, aumentou ao volume de negócios declarado pela recorrida no processo principal os montantes líquidos faturados ao MDK e fixou o IVA por ela devido relativamente aos anos de 2012 e 2013 e os pagamentos por conta do IVA relativos aos três primeiros trimestres de 2014.

16 Não concordando com estas decisões, a recorrida no processo principal impugnou-as no órgão jurisdicional de primeira instância, o qual, no essencial, lhe deu razão. Baseando-se no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, aquele órgão jurisdicional considerou que a elaboração de pareceres em matéria de cuidados de assistência está isenta de IVA como prestação «estreitamente relacionada com a assistência social e com a segurança social», no sentido daquela disposição. Neste contexto, salientou que, desde novembro de 2012, as caixas de seguro de assistência tinham legalmente a faculdade de atribuir a peritos independentes a emissão de pareceres sobre os segurados, de forma que, estando mandatada pelo MDK, a recorrida no processo principal podia invocar aquela isenção.

17 A Administração Fiscal interpôs recurso de «Revision» para o órgão jurisdicional de reenvio, sustentando que as disposições nacionais em matéria de isenção de IVA, que não preveem a isenção no que respeita aos serviços de emissão de pareceres em causa no processo principal, são conformes com o direito da União.

18 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, segundo o direito nacional, a recorrida no processo principal não pode invocar uma isenção de IVA para os serviços de emissão de pareceres em causa. Todavia, o mesmo órgão jurisdicional não exclui a invocação direta da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA para as prestações estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social.

19 No entanto, segundo aquele órgão jurisdicional, não é certo que a recorrida no processo principal possa beneficiar desta isenção. Para que dela possa beneficiar, devem, com efeito, estar preenchidas duas condições. Por um lado, a condição segundo a qual os serviços em causa devem ser indispensáveis e estar estreitamente relacionados com a assistência social e com a segurança social poderia considerar-se preenchida, uma vez que os serviços de avaliação da necessidade de assistência, como os prestados pela recorrente no processo principal, permitem à Caixa de Seguro de Assistência em causa apreciar a necessidade de assistência dos seus segurados para o efeito de determinar o seu direito a receber prestações do âmbito da assistência e da segurança social.

20 Todavia, subsiste uma dúvida a este respeito, porquanto segundo a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, que remete para o Acórdão de 12 de março de 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), as prestações de serviços não se consideram estreitamente relacionadas

com a assistência social quando são prestadas, não diretamente à pessoa que carece de assistência, mas a um organismo que delas necessita para prestar a favor dessa pessoa as suas próprias prestações isentas.

21 Por outro lado, no Acórdão de 20 de novembro de 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), o Tribunal de Justiça afastou a existência de um direito a uma isenção ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA numa situação comparável à que está em causa no processo principal, caracterizada pela elaboração de um parecer relativo ao estado de saúde de uma pessoa com vista à atribuição de uma pensão de invalidez.

22 Por outro lado, se se admitisse que serviços de avaliação da necessidade de cuidados de assistência, como os prestados pela recorrida no processo principal, constituem prestações de serviços estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social, colocar-se-ia a questão de saber se o prestador em causa pode ser qualificado como organismo a que o Estado-Membro em causa reconhece caráter social e preenche, assim, a segunda condição prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA.

23 A este respeito, em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio não exclui que tal reconhecimento possa decorrer do facto de o prestador em causa ter prestado os seus serviços na qualidade de subcontratante por conta de um organismo reconhecido pelo direito nacional, neste caso o MDK, dado que o conceito de organismo reconhecido pelo direito nacional é suscetível de incluir também pessoas singulares ou entidades privadas com fins lucrativos. Embora caiba aos Estados-Membros criar as regras relativas ao reconhecimento de tais organismos, e, segundo a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, o reconhecimento como organismo de caráter social não se estenda a subcontratantes desse organismo, pode impor-se outra conclusão com o fundamento de que, devido à existência de orientações relativas à avaliação da necessidade de cuidados de assistência, existem normas que regulamentam o recurso a terceiros pelo MDK para a elaboração dos pareceres.

24 Em segundo lugar, embora a subcontratação, em si mesma, não seja suficiente para esse efeito, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se o reconhecimento como organismo com caráter social pode resultar do facto de os custos relativos ao subcontratante serem suportados pelos organismos de segurança social, constituindo essa assunção dos custos, segundo o direito da União, um elemento relevante a este respeito. Todavia, no caso em apreço, esses custos só são suportados pela caixa em causa de forma indireta e global, a saber, por intermédio do MDK, que remunera o subcontratante. Segundo a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, um financiamento indireto dos custos pelos organismos de segurança social pode ser suficiente, mas subsistem dúvidas a este respeito, na medida em que o legislador alemão, ao transpor a Diretiva IVA, recorreu parcialmente, neste contexto, ao conceito de «remuneração», conceito que pode implicar a assunção consciente e voluntária dos custos pelos organismos de segurança social.

25 Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, quando os custos associados ao subcontratante são suportados indiretamente por um organismo de segurança social, o reconhecimento desse subcontratante como organismo de caráter social pode estar sujeito à celebração efetiva de um contrato com um organismo de assistência ou de segurança social, ou se basta, para esse efeito, que possa ser celebrado um contrato em conformidade com o direito nacional. A este respeito, salienta que o direito nacional prevê, desde 30 de outubro de 2012, a possibilidade de as caixas de seguro de assistência encarregarem peritos independentes de apreciarem, em vez do MDK, a necessidade de assistência dos segurados. Esses peritos independentes devem satisfazer as exigências de qualificação reguladas detalhadamente nas orientações emitidas por essas caixas. Pode considerar-se que, nesta situação, existe um contrato, desde que o direito da União o permita.

26 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. Em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, em que um sujeito passivo elabora, por conta do [MDK], pareceres sobre a necessidade d[e] prestação de cuidados a pacientes, deve considerar-se que existe uma atividade abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva [IVA]?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:
   a) O facto de um profissional prestar serviços enquanto subcontratante por conta de um organismo que, nos termos do direito nacional, é reconhecido como um organismo de caráter social, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva [IVA], é suficiente para reconhecer o referido profissional como um organismo de caráter social, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva [IVA]?
   b) Em caso de resposta negativa à alínea a) da segunda questão: em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, o facto de as caixas de previdência suportarem de forma global as despesas de um organismo reconhecido, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva [IVA], é suficiente para classificar também um subcontratante deste organismo como um organismo reconhecido?
   c) Em caso de resposta negativa às alíneas a) e b) da segunda questão: o Estado-Membro pode fazer depender o reconhecimento como organismo de caráter social da efetiva celebração, pelo sujeito passivo, de um contrato com uma instituição de segurança social ou de assistência social, ou para o reconhecimento basta apenas que seja possível celebrar um contrato, nos termos do direito nacional?»

Quanto às questões prejudiciais

27 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que:

– a elaboração de pareceres, por peritos independentes, por conta do serviço médico de uma caixa de seguro de assistência, sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência, que são utilizados por essa caixa para apreciar o âmbito dos eventuais direitos às prestações de assistência e de segurança social de que podem beneficiar os seus segurados, constitui uma prestação de serviços estreitamente relacionada com a assistência e com a segurança social, e que

– esta disposição se opõe a que seja recusado a esse perito o reconhecimento como organismo de caráter social, mesmo que, em primeiro lugar, realize as suas prestações, que consistem em elaborar pareceres sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência, na qualidade de subcontratante, a pedido do referido serviço médico, o qual foi objeto desse reconhecimento, em segundo lugar, os custos da elaboração desses pareceres sejam suportados, de forma indireta e global, pela caixa de seguro de assistência em causa, e, em terceiro lugar, o referido perito tenha a possibilidade, nos termos do direito interno, de celebrar diretamente com essa caixa um contrato relativo à elaboração desses pareceres para beneficiar desse reconhecimento, mas não tenha utilizado essa possibilidade.

28 Resulta de jurisprudência constante que os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva IVA devem ser interpretados restritamente. 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 de 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 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 22 e jurisprudência referida).

29 Quanto ao objetivo prosseguido pela isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, esta visa, ao assegurar um tratamento mais favorável em matéria de IVA a determinadas prestações de serviços de interesse geral efetuadas no setor social, reduzir o custo desses serviços e, assim, torná-los mais acessíveis aos particulares suscetíveis de deles beneficiarem (v., neste sentido, Acórdão de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 41).

30 Tal como resulta da letra desta disposição, a isenção nela prevista 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, sejam realizadas «por organismos de direito público ou por outros organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa» (v., neste sentido, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 21).

31 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 (v., neste sentido, Acórdão de 9 de fevereiro de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, n.ºs 24 e 25).

32 Ora, no presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que as prestações de serviços em causa no processo principal, que consistem em elaborar pareceres sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência, satisfazem, em princípio, esta condição, na medida em que, segundo as suas constatações, partilhadas, em substância, pelos interessados referidos no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia que apresentaram observações, esses pareceres, elaborados por um perito devidamente formado, são necessários para a boa execução, pela caixa de seguro de assistência em causa, das suas missões de segurança social, entre as quais figura a boa execução, pela caixa de seguro de assistência em causa, das suas funções, em que se inclui o financiamento de cuidados de assistência aos seus segurados.

33 O referido órgão jurisdicional tem, no entanto, dúvidas pelo facto de poder resultar da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as prestações de serviços, apesar de serem necessárias para assegurar a boa execução das prestações de assistência social e de segurança social, não sejam consideradas estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social quando não são realizadas diretamente à pessoa que carece de assistência, mas a outro sujeito passivo, que delas precisa para poder efetuar as suas próprias prestações isentas.

34 A este respeito, em primeiro lugar, embora seja verdade, como resulta da menção das prestações de serviços efetuadas por centros de terceira idade no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, que a isenção prevista nesta disposição abrange, nomeadamente, prestações de apoio e de cuidados que beneficiam diretamente as pessoas visadas pelas medidas de assistência e de segurança social em causa, nem a redação da referida disposição nem o seu objetivo contêm indícios de que estejam excluídas dessa isenção as prestações de serviços que, não sendo realizadas diretamente às referidas pessoas, são, no entanto, indispensáveis para a realização das operações de assistência e de segurança social. Pode ser o caso das prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal, que permitem à entidade encarregada da execução dessas operações determinar se os interessados têm o direito de beneficiar de prestações de assistência e de segurança social e tomar utilmente decisões na matéria.

35 Com efeito, por um lado, tendo em conta a letra do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, esta disposição não prevê nenhum requisito relativo ao destinatário das operações isentas, antes atribui importância à natureza intrínseca dessas operações e à qualidade do operador que presta os serviços ou fornece os bens em causa (v., neste sentido, Acórdão de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 46).

36 Por outro lado, como sublinhou o Governo alemão, o objetivo da isenção em causa no processo principal, que consiste em reduzir o custo das operações referidas na referida disposição, corrobora a interpretação segundo a qual a isenção de IVA de prestações de serviços como as que estão em causa no processo principal não depende da questão de saber a quem são prestadas, uma vez que constituem uma etapa indispensável na execução das medidas de assistência e de segurança social e que o facto de as sujeitar ao IVA teria, portanto, necessariamente por efeito aumentar o custo das referidas operações.

37 Assim, não é necessário, para que as prestações de serviços relativos à elaboração de pareceres sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência sejam consideradas estreitamente relacionadas com a assistência e a segurança social, que essas prestações sejam realizadas diretamente às pessoas que carecem de assistência (v., por analogia, Acórdão de 14 de junho de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, n.os 31 e 32).

38 Em segundo lugar, neste contexto, é irrelevante a circunstância de as prestações de serviços em causa serem realizadas pela recorrida no processo principal, na sua qualidade de subcontratante, a outro sujeito passivo, neste caso o MDK, o qual delas precisa para poder realizar as suas próprias prestações isentas, que presta à caixa de seguro de assistência em causa.

39 A este respeito, embora o Tribunal de Justiça, no n.º 28 do Acórdão de 12 de março de 2015, «go fair» Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164), tenha considerado, no que respeita à isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA, que as prestações de serviços relativas à colocação à disposição de outro sujeito passivo de trabalhadores não constituem, enquanto tais, prestações de serviços de interesse geral desempenhadas no setor social, daí não resulta que prestações de serviços diferentes, a saber, as relativas à elaboração de pareceres sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência, que é facto assente serem indispensáveis enquanto tal para permitirem à caixa de seguro de assistência em causa desempenhar cabalmente as suas funções de caráter social, não estejam estreitamente relacionadas com a assistência e a segurança social, pela simples razão de serem realizadas, por subcontratação, ao MDK.

40 É certo, por outro lado, que o Tribunal de Justiça considerou, no n.º 43 do Acórdão de 20 de novembro de 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), no contexto do artigo 13.º-A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), cujo conteúdo foi reproduzido sem alterações substanciais no artigo 132, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, que uma prestação que consiste em realizar uma peritagem médica e tem por objeto dar uma resposta às questões identificadas no quadro do pedido de peritagem, efetuada com o objetivo de permitir a um terceiro tomar uma decisão que produz efeitos jurídicos relativamente à pessoa em causa ou a outras pessoas não poderá, portanto, beneficiar da isenção de IVA como «prestação de assistência a uma pessoa», pois a finalidade dessa prestação não é proteger, manter ou restabelecer a saúde da pessoa em causa nesse parecer através de prestações isentas, mas cumprir uma condição legal ou contratual prevista no processo decisório relativo à atribuição de uma pensão de invalidez.

41 Todavia, como salientou a Comissão Europeia, daí não resulta que a elaboração de pareceres sobre a necessidade da prestação de cuidados de assistência a uma pessoa, como os que estão em causa no processo principal, não seja indispensável e estreitamente relacionada com a execução pela caixa em causa das operações de assistência e de segurança social de que está encarregada.

42 Em segundo lugar, quanto à condição segundo a qual as prestações de serviços, para estarem isentas, devem ser efetuadas por organismos de direito público ou por outros organismos a que é reconhecido caráter social pelo Estado-Membro em causa, resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que a recorrida no processo principal não é abrangida pelo conceito de organismo de direito público, de modo que só pode beneficiar da isenção em causa se estiver abrangida pelo conceito de «outros organismos reconhecidos de caráter social pelo Estado-Membro em causa», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA.

43 Importa referir que o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA não determina as condições e modalidades do reconhecimento do caráter social a organismos que não sejam de direito público. Cabe, portanto, em princípio, ao direito nacional de cada Estado-Membro definir as regras segundo as quais esse reconhecimento pode ser concedido a esses organismos, 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).

44 A este propósito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para reconhecerem o caráter social dos outros organismos que não sejam de direito público, compete às autoridades nacionais, em conformidade com o direito da União e sob a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração diversos elementos. Entre eles podem 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, designadamente quando os operadores privados mantêm relações contratuais com esses organismos (v., neste sentido, Acórdãos de 10 de setembro de 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 58, e de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 35).

45 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, compete ao órgão jurisdicional nacional determinar, face a todos os elementos pertinentes, se o sujeito passivo é um organismo reconhecido como tendo caráter social 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).

46 No caso em apreço, embora a recorrida no processo principal tenha realizado as suas prestações de serviços na qualidade de subcontratante do MDK, o qual goza, nos termos do direito alemão, de reconhecimento como organismo com caráter social, não foi, ela própria, objeto desse reconhecimento. De acordo com as explicações dadas pela Administração Fiscal e pelo Governo alemão, os peritos independentes podem, nas condições enunciadas no artigo § 4, ponto 16, alínea k) [a partir de 1 de julho de 2013, alínea l)], da UStG, podem ser reconhecidos como organismo de caráter social se celebrarem diretamente com a caixa de seguro de assistência um contrato de prestação das referidas prestações, um vez que a celebração direta de tal contrato permite à caixa verificar por si própria as competências profissionais desses peritos e garantir a qualidade dos serviços prestados. Todavia, de acordo com essas mesmas explicações, a recorrida no processo principal não celebrou um desses contratos, pelo que não pode invocar esse reconhecimento nos termos do direito alemão.

47 Assim, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, à luz dos elementos que salientou na sua segunda questão, se a República Federal da Alemanha excedeu os limites do seu poder de apreciação ao não prever a possibilidade de um perito independente que se encontre numa situação como a da recorrida no processo principal ser reconhecido como organismo de caráter social.

48 Neste contexto, embora caiba ao órgão jurisdicional de reenvio proceder ao exame desta questão tendo em conta todos os elementos relevantes, importa fornecer-lhe os seguintes esclarecimentos.

49 Em primeiro lugar, o facto de a atividade de peritos independentes na avaliação da necessidade de assistência dos segurados de uma caixa de seguro de assistência estar prevista na secção B 1 das orientações mencionadas no n.º 11 do presente acórdão não basta, por si só, para demonstrar o caráter social dos peritos em causa, na medida em que a existência de disposições específicas relativas às prestações de serviços por estes realizadas é apenas um dos elementos entre outros a ter em conta para determinar esse caráter social (v., por analogia, Acórdão de 21 de janeiro de 2016, Les Jardins de Jouvence, C-335/14, EU:C:2016:36, n.º 39). Assim é, *a fortiori*, neste caso, uma vez que parece resultar dessas mesmas orientações que só é possível recorrer a peritos independentes «a título excecional», nomeadamente para responder a «picos de pedidos».

50 Aliás, fazer depender o reconhecimento como organismo de caráter social da mera circunstância de o sujeito passivo em causa ter sido mandatado por outro sujeito passivo já reconhecido como tal equivaleria, em definitivo, a autorizá-lo a exercer o poder de apreciação que pertence ao Estado-Membro, e, como salientou, em substância, o Governo alemão, criaria o risco de se contornarem os critérios previstos no direito nacional para a concessão desse reconhecimento.

51 Em segundo lugar, embora seja verdade que o facto de os custos das prestações em causa serem em grande parte suportados por um organismo de segurança social, como a caixa de seguro de assistência, constitui um elemento que deve ser tido em conta para efeitos da avaliação da qualidade de organismo com caráter social do sujeito passivo em causa, a importância deste elemento é reduzida quando a assunção desses custos por essa caixa só é efetuada, como no caso em apreço, de forma indireta, por intermédio do MDK, não se baseando numa decisão expressa da referida caixa nem decorra de um contrato por ela celebrado com o sujeito passivo para realização das referidas prestações. Para este efeito, não é suficiente a simples possibilidade, não utilizada, de celebrar um contrato.

52 Em terceiro lugar, não resulta dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que outros sujeitos passivos de direito privado que prossigam as mesmas atividades da recorrida no processo principal beneficiem de um reconhecimento como organismo de caráter social em circunstâncias semelhantes às que caracterizam a situação desta. Por conseguinte, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, a recusa de concessão, no caso em apreço, desse reconhecimento não parece violar o princípio da neutralidade fiscal.

53 Assim, as circunstâncias constatadas pelo órgão jurisdicional de reenvio não são suscetíveis de demonstrar que, no processo principal, a República Federal da Alemanha tenha ultrapassado os limites do poder de apreciação de que goza para efeitos desse reconhecimento, nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA.

54 Tendo em conta as considerações que precedem, importa responder às questões submetidas que o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que:

– a elaboração de pareceres, por peritos independentes, por conta do serviço médico de uma caixa de seguro de assistência, sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência, que são utilizados por essa caixa para apreciar o âmbito dos eventuais direitos às prestações de assistência e de segurança social de que podem beneficiar os seus segurados, constitui uma prestação de serviços estreitamente relacionada com a assistência e com a segurança social, na medida em que é indispensável para a boa execução das operações abrangidas por aquela matéria, e de que

– esta disposição não se opõe a que seja recusado a esse perito o reconhecimento como organismo de caráter social, mesmo que, em primeiro lugar, realize as suas prestações, que consistem em elaborar pareceres sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência, na qualidade de

subcontratante, a pedido do referido serviço médico, o qual foi objeto desse reconhecimento, em segundo lugar, os custos da elaboração desses pareceres sejam suportados, de forma indireta e global, pela caixa de seguro de assistência em causa, e, em terceiro lugar, o referido perito tenha a possibilidade, nos termos do direito interno, de celebrar diretamente com essa caixa um contrato relativo à elaboração desses pareceres para beneficiar desse reconhecimento, mas não tenha utilizado essa possibilidade.

Quanto às despesas

55 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 (Oitava Secção) declara:

O 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, deve ser interpretado no sentido de que:

– **a elaboração de pareceres, por peritos independentes, por conta do serviço médico de uma caixa de seguro de assistência, sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência, que são utilizados por essa caixa para apreciar o âmbito dos eventuais direitos às prestações de assistência e de segurança social de que podem beneficiar os seus segurados, constitui uma prestação de serviços estreitamente relacionada com a assistência e com a segurança social, na medida em que é indispensável para a boa execução das operações abrangidas por aquela matéria, e de que**

– **esta disposição não se opõe a que seja recusado a esse perito o reconhecimento como organismo de caráter social, mesmo que, em primeiro lugar, realize as suas prestações, que consistem em elaborar pareceres sobre a necessidade de prestação de cuidados de assistência, na qualidade de subcontratante, a pedido do referido serviço médico, o qual foi objeto desse reconhecimento, em segundo lugar, os custos da elaboração desses pareceres sejam suportados, de forma indireta e global, pela caixa de seguro de assistência em causa, e, em terceiro lugar, o referido perito tenha a possibilidade, nos termos do direito interno, de celebrar diretamente com essa caixa um contrato relativo à elaboração desses pareceres para beneficiar desse reconhecimento, mas não tenha utilizado essa possibilidade.**

Assinaturas