

**Processo C-657/19****Resumo de um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

4 de setembro de 2019

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Bundesfinanzhof (Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

10 de abril de 2019

**Demandante e recorrente no recurso de revista:**

Finanzamt D

**Demandada e recorrida no recurso de revista:**

E

---

**Objeto do processo principal**

Imposto sobre o valor acrescentado, elaboração de pareceres para caixas de previdência

**Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

**Questões prejudiciais**

1. Em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, em que um sujeito passivo elabora, por conta dos serviços médicos da segurança social, pareceres sobre a necessidade da 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 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva 2006/112/CE»)?

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 carácter social, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE, é suficiente para reconhecer o referido profissional como um organismo de carácter social, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE?

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 2006/112/CE, 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 carácter 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?

#### **Disposições de direito da União invocadas**

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); em particular os artigos 132.º e 134.º

#### **Disposições de direito nacional invocadas**

Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), em particular o § 4

Sozialgesetzbuch (Código da Segurança Social) – Livro XI – Sistema de ação social (a seguir, «SGB XI»), em particular os §§ 18, 53a e 53b

Orientações da Associação Central de Caixas de Previdência sobre a avaliação da necessidade da prestação de cuidados (a seguir, «orientações sobre a avaliação»), em particular a Secção B 1

Orientações da Associação Central de Caixas de Previdência sobre a colaboração das caixas de previdência com outros peritos independentes (a seguir «orientações sobre os peritos independentes»), em particular o n.º 2

## Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 Cada *Land* alemão dispõe de um grupo de trabalho designado «Medizinischer Dienst der Krankenversicherung» (Serviços médicos da segurança social, a seguir «MDK») que, entre outras funções, é responsável por emitir pareceres relativos à necessidade de prestação de cuidados de saúde a inscritos na segurança social, para as caixas de ação social integradas nas caixas de previdência. Os pareceres são realizados por médicos, prestadores de cuidados e outros profissionais qualificados a que o MDK recorre para lidar com o volume de trabalho corrente. Para enfrentar períodos de acréscimo de trabalho e resolver questões relacionadas com pareceres especiais, o MDK pode contratar médicos, prestadores de cuidados e outros profissionais qualificados como profissionais externos. O MDK assume também a responsabilidade pela avaliação em caso de intervenção de peritos externos. Os requisitos quanto às qualificações dos peritos estão regulados de forma pormenorizada.
- 2 A demandante é uma enfermeira qualificada que dispõe de uma formação médica de base e de uma formação académica no domínio das ciências da enfermagem, bem como de uma formação complementar em gestão da qualidade no domínio da prestação de cuidados . A sua empresa incluía igualmente uma atividade, sujeita a imposto, de docente na área da prestação de cuidados .
- 3 Entre 2012 e 2014, a demandante elaborou, enquanto perita externa, pareceres relativos à necessidade de prestação de cuidados a pacientes para o MDK Niedersachsen (a seguir «MDK NS»). O MDK NS pagava mensalmente estes serviços à demandante, sem especificar IVA. A demandante declarou como isentas as operações relacionadas com a sua atividade enquanto perita, mas exerceu integralmente o direito à dedução do IVA que incidiu sobre todas as prestações a montante.
- 4 O Finanzamt demandado (a seguir, «Finanzamt») concluiu que a atividade de perita não estava isenta de IVA, nem nos termos do direito nacional, nem nos termos do direito da União. Neste sentido, por decisões de 3 de fevereiro de 2015 aumentou as operações até então declaradas para o valor dos montantes líquidos faturados ao MDK NS e liquidou, concomitantemente, o IVA para 2012 e 2013, bem como os pagamentos por conta para o primeiro a terceiro trimestres de 2014.
- 5 A demandante impugnou esta decisão no Finanzgericht (tribunal tributário) competente. O Finanzgericht julgou a ação maioritariamente procedente, com o fundamento de que a elaboração de pareceres relacionados com a prestação de cuidados, enquanto «prestação estreitamente relacionada com a assistência social e a segurança social», deve estar isenta por referência direta ao direito da União. Tendo em consideração a possibilidade conferida às caixas de previdência de contratar peritos independentes para fazer perícias a beneficiários da segurança social, legalmente prevista desde novembro de 2012, a demandante deve também ser reconhecida como organismo de caráter social na sequência da sua contratação pelo MDK NS.

- 6 No recurso de «Revision» interposto no órgão jurisdicional de reenvio, o Finanzamt invoca a violação do direito substantivo. No essencial, o Finanzamt alega que, das disposições nacionais em matéria de isenções fiscais, não resulta qualquer isenção para os serviços de peritagem em causa. Porque estas normas estão em conformidade com o direito da União, não é possível invocar diretamente o direito da União. De resto, não se verificou que a caixa de previdência tenha suportado intencionalmente as despesas relacionadas com a atividade de perita da demandante.

### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 7 A resolução do litígio depende de uma decisão do Tribunal de Justiça quanto à interpretação da Diretiva 2006/112.

### ***Apreciação do litígio nos termos do direito nacional***

- 8 Nos termos do direito nacional, os serviços controvertidos estão sujeitos a imposto, na medida em que não se verificam os pressupostos para a isenção nos termos do § 4 UStG.
- 9 Não se verifica uma «prestação de serviços de assistência efetuada no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas» nos termos do § 4, n.º 14, UStG, na medida em que a atividade de peritagem do MDK, e por conseguinte também da demandante, apenas serve como base para apuramento do valor do reembolso das despesas a que o beneficiário tem direito nos termos da lei da ação social. Compete à MDK a peritagem para efeitos da segurança social, mas não a terapia.
- 10 Os serviços da demandante também não são constituídos pela prestação de serviços de assistência ou cuidados a pessoas, na aceção do § 4, n.º 16, UStG.
- 11 Por fim, nos termos tanto do § 4, n.º 15, UStG, como também do § 4, n.º 15a, UStG, apenas estão isentas as operações dos organismos aí referidos (por exemplo, o organismo de segurança social ou o MDK). A demandante, que não integra o MDK, não cumpre estes requisitos.
- 12 A este respeito, importa ter em consideração que o § 4, n.º 15 e o § 4, n.º 15a, UStG, apenas isentam do imposto as prestações de serviços de assistência social e da segurança social, mas não as prestações de serviços estreitamente relacionadas com esses serviços, tal como está previsto no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112. Por isso, a demandante poderá eventualmente invocar diretamente uma isenção das suas prestações de serviços nos termos desta última disposição, apesar de o órgão jurisdicional de reenvio ter dúvidas a este respeito.

*Quanto à primeira questão prejudicial*

- 13 Com a primeira questão pretende-se esclarecer se a atividade de perita da demandante pode ser abrangida pelo conceito de «prestações de serviços estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social» na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112.
- 14 Nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 não dizem respeito a todas as atividades de interesse geral, mas unicamente às enumeradas e detalhadamente descritas nesse artigo (v., designadamente, o acórdão de 14 de maio de 2019, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, n.º 17). Por conseguinte, nem todas as pessoas que exercem uma atividade de interesse geral podem ser consideradas organismos reconhecidos pelo Estado-Membro (acórdão de 28 de julho de 2016, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e o.*, C-543/14, EU:C:2016:605, n.ºs 60 e segs.).
- 15 Os termos empregues para designar as isenções do artigo 132.º da Diretiva 2006/112 são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral, resultante do artigo 2.º da Diretiva 2006/112, segundo o qual o IVA incide sobre cada prestação efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Contudo, essa regra de interpretação estrita não significa que os termos usados para definir as isenções previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (acórdãos de 4 de maio de 2017, *Brockenhurst College*, C-699/15, EU:C:2017:344, n.º 23, e de 14 de março de 2019, *A & G Fahrschul-Akademie*, C-449/17, EU:C:2019:202, n.º 19).
- 16 No presente caso, a concessão da prestação pela caixa de previdência constitui uma prestação de assistência social e de segurança social isenta. A caixa de previdência é um prestador de serviços reconhecido nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112.
- 17 As prestações de peritagem da demandante não são, no entanto, prestações de assistência social ou de segurança social, na medida em que a atividade de peritagem apenas é utilizada como elemento de apoio às decisões de concessão de prestações da caixa de previdência. O facto de as prestações do MDK (ainda que recorra a terceiros para o efeito) serem efetuadas com base no SGB XI e visarem o interesse geral não é, assim, suficiente neste âmbito.
- 18 Coloca-se, no entanto, a questão de saber se a atividade de peritagem constitui uma prestação de serviços «estritamente associada» com a assistência social e com a segurança social na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112.
- 19 Nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, um serviço estreitamente relacionado com uma atividade favorecida pode estar isento caso a própria operação principal constitua uma operação isenta e tanto esta operação como o serviço estreitamente relacionado sejam prestados por um dos organismos

referidos no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 (acórdãos de 9 de fevereiro de 2006, Kinderopvang Enschede, C-415/04, EU:C:2006:95, n.ºs 21 e 22, bem como de 14 de junho de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, n.ºs 34 e 36).

- 20 De acordo com a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, não estão, porém, em causa serviços estreitamente relacionados com a assistência social quando os mesmos não são prestados a pessoas necessitadas, mas sim a um profissional, que necessita dos mesmos para prestar a sua própria operação a jusante isenta ao respetivo paciente ou à respetiva pessoa necessitada. Tal aplica-se, a título de exemplo, à disponibilização de pessoal ou a serviços gerais de gestão e administração.
- 21 A esta interpretação não se opõe o facto de, segundo a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, também se poder verificar uma operação isenta nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 quando os serviços não são prestados aos pacientes ou às caixas de previdência. Isto porque a isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 não depende da identidade do destinatário do serviço, na medida em que o pressuposto pessoal para a isenção está relacionado com o prestador, que deve exercer uma profissão médica ou paramédica. É discutível se esta consideração pode ser transposta para o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112.
- 22 No seu acórdão de 20 de novembro de 2003, Unterpertinger (C-212/01, EU:C:2003:625), relativo a uma situação equiparável, o Tribunal de Justiça não contemplou a possibilidade de uma isenção nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112.
- 23 Caso exista, porém, uma operação «estritamente conexa», a prestação de serviços da demandante seria «indispensável» para a atividade da caixa de previdência, na aceção do artigo 134.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, pelo que não ficaria excluída da isenção de imposto. Isto porque a intervenção de prestadores de cuidados e outros profissionais qualificados, que são funcionários do MDK ou foram contratados pelo mesmo em casos individuais, é indispensável para uma avaliação integral da situação de assistência, em particular da deficiência e da necessidade de cuidados. A atividade da demandante também não é exercida em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA (artigo 134.º, alínea b), da Diretiva 2006/112).

### *Quanto à segunda questão prejudicial*

- 24 A segunda questão diz respeito ao termo «organismo de caráter social» na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112. Nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, este termo é, em princípio, suficientemente amplo para incluir pessoas singulares e entidades privadas que prosseguem fins lucrativos (v., designadamente, o acórdão de 28 de novembro de 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, n.º 28).

25 De acordo com os acórdãos de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.ºs 54 e 58) e de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 26), o artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 não especifica as condições, nem as modalidades do reconhecimento. Pelo contrário, cabe ao direito nacional de cada Estado-Membro definir as regras segundo as quais esse reconhecimento pode ser concedido a esses organismos. Neste âmbito, cabe às autoridades nacionais, com observância do direito da União e sob a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração os elementos determinantes para o reconhecimento. Entre estes figuram, nos termos da jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio:

- a existência de disposições específicas, que podem ser nacionais ou regionais, legislativas ou regulamentares, fiscais ou de segurança social,
- o interesse geral associado às atividades do sujeito passivo em causa,
- o facto de outros sujeitos passivos com as mesmas atividades beneficiarem já de um reconhecimento semelhante, e
- o facto de o custo das prestações em questão ser assumido, em grande parte, por caixas de previdência ou por outros organismos de segurança social.

*Quanto à alínea a) da segunda questão prejudicial*

26 De acordo com a atual jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, apesar de o MDK ser reconhecido pelo § 4, n.º 15a, UStG como organismo social na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, este reconhecimento não é extensivo aos subcontratantes do MDK. Esta conclusão resulta, em particular, do facto de a regulamentação favorável do § 4, n.º 15a, UStG, porque só se aplica às prestações do MDK, estar associada com uma característica pessoal, em consonância com o direito da União. O princípio da livre escolha do modelo de organização não permite que se renuncie a esta característica.

27 É discutível, porém, se a conclusão pode ser diferente devido ao facto de, por via das orientações relativas à avaliação, existirem atualmente normas, aprovadas pelo Ministro Federal da Saúde, que estabelecem de forma rudimentar a integração de terceiros no MDK para efeitos de peritagens, mas apenas são vinculativas para o MDK. Este facto poderia constituir um reconhecimento suficiente, apesar de o perito ser um subcontratante.

*Quanto à alínea b) da segunda questão prejudicial*

28 Caso a posição de subcontratante não seja, por si só, suficiente, importa esclarecer se a assunção global das despesas do contratante principal pelas caixas de previdência é suficiente para também se poder classificar um subcontratante como um organismo reconhecido na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE.

- 29 Com efeito, o Tribunal de Justiça decidiu que entre os elementos determinantes para o reconhecimento como organismo social se pode incluir o facto de o custo das prestações em questão ser assumido, em grande parte, por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social (acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, n.º 31).
- 30 Os recursos necessários para a peritagem pelo MDK são disponibilizados pelas caixas de previdência por via de uma contribuição que é calculada com base no número de membros com residência na área de competência do MDK. A afetação dos recursos é realizada independentemente de o MDK ter recorrido a terceiros para cumprir as suas funções. No presente caso, as caixas de previdência acabaram, portanto, por suportar todas as despesas da atividade de peritagem da demandante.
- 31 No âmbito da transposição do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112 para o direito nacional, o legislador alemão optou em parte pelo termo «remuneração» a respeito de uma necessária assunção das despesas por caixas de previdência ou outros organismos de segurança social. Segundo a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, uma «remuneração» pressupõe que a instituição competente tem conhecimento do serviço prestado por um subcontratante a um outro contratante no âmbito da atividade beneficiada e que pretende suportar, mesmo que indiretamente, os custos da mesma. Caso, pelo contrário, a entidade pagadora não remunere os serviços do subcontratante, mas apenas os serviços do prestador de serviços, não se verifica uma assunção de despesas a ter em consideração no âmbito da avaliação de um reconhecimento na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112.
- 32 No presente caso não foi apurado se, no âmbito da assunção global das despesas por conta do MDK, a caixa de previdência tinha conhecimento dos respetivos serviços do subcontratante e se os pretendia «remunerar». Caso não seja considerado suficiente um financiamento indireto, os autos do processo terão de baixar ao Finanzgericht.

*Quanto à alínea c) da segunda questão prejudicial*

- 33 Caso se responda afirmativamente à primeira questão prejudicial e a posição de subcontratante não seja suficiente, importa ainda esclarecer se, em caso de assunção indireta das despesas por um organismo de segurança social, é possível fazer depender o reconhecimento como organismo de carácter 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.
- 34 Segundo a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, a assunção de despesas só pode dar origem a tal reconhecimento, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112, se estiver regulada por lei. Consequentemente, apenas pode existir um reconhecimento com base numa

assunção de despesas prevista contratualmente caso exista uma base legal para a celebração do contrato.

- 35 Segundo esta jurisprudência, se existirem apenas escassos requisitos legais para a celebração de um contrato, é suficiente, desde logo, a possibilidade de celebração de um contrato. No entanto, se a lei estabelecer numerosas condições para a celebração de um contrato, a mera capacidade abstrata de assunção de despesas não é suficiente.
- 36 O § 18, n.º 1, primeiro período, SGB XI foi alterado, com efeitos a partir de 30 de outubro de 2012, no sentido de as caixas de previdência poderem também contratar, para além do MDK, outros peritos independentes com a função de avaliar se se verificam os pressupostos para a necessidade de cuidados e qual o grau de cuidados em causa.
- 37 No caso da contratação direta de peritos independentes, aplicam-se às caixas de previdência as orientações sobre os peritos independentes, adotadas nos termos do § 53b SGB XI, nas quais estão reguladas pormenorizadamente (no ponto 2, por exemplo) os requisitos quanto às qualificações impostos aos peritos contratados pelas caixas de previdência. Tal pode ser entendido no sentido de que existe um contrato, desde que seja permitido ao abrigo do direito da União.

DOCUMENTO DE TRABALHO