

Processo C-846/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1,
do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

21 de novembro de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Tribunal d'arrondissement [Tribunal de Primeira Instância,
Luxemburgo]

Data da decisão de reenvio:

20 de novembro de 2019

Demandante:

EQ

Demandada:

Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA
[Administração dos Registos, do Património e do IVA]

1. Objeto e dados do processo principal:

- 1 EQ é advogado no Luxemburgo e, desde 2004, tem exercido mandatos ao abrigo dos regimes de proteção de maiores declarados incapazes (principalmente na qualidade de curador e de gestor de tutela).
- 2 Os mandatos são conferidos por um juiz de tutelas que pode atribuir ao mandatário uma remuneração cujo montante ou modo de cálculo é judicialmente fixado em função da fortuna do incapaz.
- 3 O règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle [Regulamento grão-ducal de 23 de dezembro de 1982, que estabelece as condições de nomeação de um gestor de tutela] (v. *infra*) aplica-se, na prática, a todo o tipo de mandatos conferidos ao abrigo dos regimes de proteção de maiores declarados incapazes.

- 4 Até 2013, a Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA [Administração dos Registos, do Património e do IVA, a seguir «administração tributária»] considerou que esta atividade não estava sujeita a IVA. Em duas notas de liquidação de imposto de 19 de janeiro de 2018, a administração tributária passou a sujeitar estas atividades a IVA e exigiu a EQ mais de 70 000 euros de IVA relativamente aos anos de 2014 e de 2015.
- 5 EQ impugnou as notas de liquidação do IVA e interpôs recurso no tribunal d'arrondissement [tribunal de primeira instância].

2. Quadro jurídico:

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado

- 6 O artigo 9.º dispõe:

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

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

- 7 O artigo 132.º dispõe:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

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; [...]»

Règlement grand-ducal du 23 décembre 1982 fixant les conditions de désignation d'un gérant de la tutelle [Regulamento grão-ducal de 23 de dezembro de 1982, que estabelece as condições de nomeação de um gestor de tutela]

- 8 O artigo 3.º tem a seguinte redação:

«O juiz de tutelas pode atribuir ao gestor de tutela uma remuneração cujo montante ou modo de cálculo fixa, por decisão fundamentada, em função da fortuna do incapaz.

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

3. Posições das partes:

EQ

- 9 As prestações em causa não constituem atividades económicas sujeitas a IVA.
- 10 A «compensação» paga pelo mandato tem uma natureza diferente da dos «honorários» de um advogado. Esta contrapartida pelo mandato constitui uma compensação fixa que não corresponde ao valor real das prestações efetuadas. Ora, para poder ser abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, uma prestação deve ser efetuada a título oneroso, o que significa que a retribuição deve constituir a contrapartida efetiva da prestação efetuada ou, por outras palavras, o seu valor real.
- 11 EQ defende ainda que o caráter oneroso da atividade impõe que o montante de compensação seja determinado antecipadamente e de acordo com critérios estabelecidos que garantam a cobertura das despesas de funcionamento do sujeito passivo. Estes critérios não se encontram preenchidos no caso em apreço, na medida em que o Regulamento grão-ducal de 23 de dezembro de 1982 apenas prevê a possibilidade de remuneração (e não um direito a remuneração) a favor do gestor de tutela, sujeita esta remuneração a uma decisão individualizada do juiz de tutelas, impõe que o juiz de tutelas tome em consideração a fortuna do maior protegido e deixa ao critério do juiz de tutelas a possibilidade de fixar esta remuneração quer sob a forma de um montante fixo, quer sob a forma de uma percentagem dos rendimentos do maior protegido, quer ainda em função dos deveres cumpridos.
- 12 EQ acrescenta que, quando a remuneração é fixada em função dos deveres cumpridos, a retribuição horária atribuída pelo juiz de tutelas não corresponde aos valores habitualmente cobrados pelos advogados pelos serviços jurídicos que prestam.
- 13 EQ pede que, pelo menos, lhe seja concedida a isenção do IVA. Argumenta que, no domínio da proteção de maiores declarados incapazes, os mandatários cumprem uma função social, por quatro motivos:

1/ o pagamento dos mandatários fica a cargo do maior declarado incapaz ou, se este não dispuser de meios financeiros suficientes, do Estado;

2/ o Regulamento grão-ducal fixa a remuneração do mandatário com base numa decisão judicial fundamentada em função da fortuna do maior;

3/ a compensação paga é, a maior parte das vezes, fixa e só raramente corresponde aos serviços prestados;

4/ o Ministro da Justiça não sujeita a IVA a compensação paga ao mandatário para não agravar o custo para a sociedade.

- 14 Uma atividade reveste ou não um carácter social pela sua própria natureza e não em função da pessoa que a exerce ou da profissão daquele que a exerce.
- 15 O benefício da isenção não se limita aos organismos públicos, mas estende-se a «outras instituições semelhantes do setor privado», sem que seja exigida ou excluída alguma forma jurídica. Por conseguinte, pode ser abrangida uma pessoa singular que também exerça a profissão de advogado.
- 16 Por último, EQ acusa a administração tributária de ter violado o princípio da proteção da confiança legítima ao ter decidido, a partir de 2014, sujeitar a IVA as atividades no âmbito da proteção de maiores, quando não o fez nos 10 anos anteriores.

Administração tributária

- 17 O regime do IVA não requer que o preço recebido corresponda ao valor económico do serviço prestado. Basta que existe uma simples relação entre o preço e o serviço, sem que seja necessário que o preço seja proporcional ao valor do serviço. A administração tributária recorda que a aplicação de um desconto sobre o preço de uma prestação de serviços não determina a exclusão desta prestação do âmbito de aplicação do IVA e que existem outros exemplos, designadamente em sede de honorários de advogados, em que a contrapartida financeira não é proporcional ao valor da prestação efetuada sem que esta deixe de estar abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA (a este respeito, a administração tributária refere os honorários fixos, os honorários calculados com base no resultado e os honorários variáveis em função do cliente ou do processo). Por conseguinte, o carácter variável da compensação em causa não é suscetível de determinar a exclusão das prestações do âmbito de aplicação do IVA.
- 18 Por outro lado, a falta de uma correlação entre a contrapartida financeira da atividade ligada à proteção de maiores e os honorários dos serviços jurídicos prestados na qualidade de advogado deve ser alheia à qualificação, como atividade económica, da atividade relacionada com a proteção de maiores, uma vez que não existe uma tabela para as prestações jurídicas e que os honorários de advogado estão sujeitos a variações, tal como a retribuição do mandatário no regime de proteção de maiores.
- 19 No que diz respeito à isenção requerida, a administração tributária refere que EQ cita de forma incompleta a disposição legal em causa, que apenas visa outras

instituições semelhantes do setor privado «*cujo caráter social é reconhecido pelas autoridades públicas competentes*». Daqui resulta que a isenção só se aplica a certas pessoas ou entidades taxativamente enumeradas. A isenção não pode aplicar-se a uma pessoa que exerce a profissão de advogado que não preencha o requisito de ser um organismo dotado de caráter social. Essa pessoa não é abrangida pela isenção que, derogando a aplicação do IVA a todas as atividades económicas, deve ser interpretada e aplicada restritivamente.

- 20 Cabe a EQ a demonstração de que é um organismo dotado de caráter social e que esse caráter lhe foi reconhecido pelas autoridades públicas competentes. Não basta invocar uma atividade de caráter social. Além disso, o volume das receitas auferidas por EQ no âmbito da sua atividade relacionada com a proteção de maiores (239 46[0,00] euros em 2014 e 302 033,50 euros em 2015) é ainda suscetível de demonstrar a falta de caráter social da sua atividade.
- 21 Por último, no que diz respeito à proteção da confiança legítima, a administração tributária defende que este princípio não é aplicável ao caso em apreço, uma vez que a não aplicação do IVA às prestações relacionadas com a proteção de maiores constituiria uma ilegalidade e que ela não dispõe de margem de manobra na aplicação da legislação em matéria de IVA.

4. Apreciação do tribunal:

Quanto à natureza da atividade

- 22 EQ cita a jurisprudência do Tribunal de Justiça nos termos da qual «uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contrapartida efetiva de um serviço individualizável prestado ao beneficiário» (Acórdãos de 2 de junho de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392 n.º 26; de 18 de janeiro de 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, n.ºs 25 e 26; e de 2 de maio de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, n.º 30), para daí tirar a conclusão errada de que a expressão «contrapartida efetiva» requer que haja uma equivalência de valores entre o serviço prestado e a retribuição paga. Pelo contrário, as circunstâncias das jurisprudências citadas levam a concluir que o conceito de «contrapartida efetiva» (efetiva no sentido de real) requer a existência de uma contrapartida, sem se referir ao seu montante ou à sua correlação financeira com a prestação efetuada. Neste âmbito, o tribunal constata que resulta de outros acórdãos que «a possibilidade de qualificar uma prestação de serviços de “operação a título oneroso”, sujeita, regra geral, a IVA, [...], pressupõe unicamente a existência de um ligação direta entre essa prestação e uma contrapartida realmente recebida pelo sujeito passivo» [sublinhado pelo tribunal] (Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft., C-182/17, EU:C:2018:91, n.º 32), acentuando a realidade da contrapartida em vez do seu valor quantitativo em termos absolutos ou relativos.

- 23 Contudo, dois outros elementos são menos fáceis de determinar.
- 24 Por um lado, no que diz respeito à relação jurídica no âmbito da qual é efetuada a prestação de serviços, o tribunal questiona até que ponto se estende ao caso em apreço a apreciação feita pelo Tribunal de Justiça segundo a qual «uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contrapartida efetiva de um serviço individualizável prestado ao beneficiário», na medida em que o regime de proteção de maiores se caracteriza por uma relação triangular entre, por um lado, o prestador de serviços e, por outro, o beneficiários dos serviços, a saber, o maior protegido que muitas vezes é, por definição, incapaz de estabelecer validamente uma relação jurídica e com o qual o prestador não mantém, consequentemente, uma relação jurídica, havendo como terceira parte a autoridade judiciária que encarregou o prestador da missão de gestão e com a qual este último tem, portanto, uma relação jurídica. O tribunal interroga-se ainda sobre o impacto da constatação de que, em determinadas circunstâncias, a remuneração do prestador fica a cargo do maior protegido, ao passo que, em caso de insuficiência financeira deste último, a remuneração fica a cargo do Estado.
- 25 Por outro lado, no que diz respeito ao montante da retribuição financeira, o tribunal refere que, apesar de resultar da jurisprudência do Tribunal de Justiça «que o facto de uma operação económica ser concluída por um preço superior ou inferior ao preço de custo, e, por conseguinte, por um preço superior ou inferior ao preço normal do mercado, é irrelevante para a qualificação de operação a título oneroso (v., neste sentido, Acórdãos de 20 de janeiro de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, n.º 22; de 9 de junho de 2011, *Campsia Estaciones de Servicio*, C-285/10, EU:C:2011:381, n.º 25; e de 27 de março de 2014, *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, n.ºs 36 e 37)» (Acórdão de 2 de junho de 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, n.º 45), o Tribunal especifica que «o caráter direto dessa ligação [entre a prestação e a retribuição financeira] não pode, além disso, ser posto em causa [...] pelo facto de esse montante [da compensação] ser fixado a um nível inferior ao preço normal de mercado, desde que o nível da compensação seja determinado antecipadamente, segundo critérios bem definidos, que garantam que seja suficiente para cobrir os custos de funcionamento [do prestador] (v., neste sentido, Acórdãos de 29 de outubro de 2015, *Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, n.º 38, e de 2 de junho de 2016, *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, n.ºs 45 e 46)» (Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft*, C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, n.º 38). O Tribunal de Justiça parece requerer que o montante da remuneração seja previsível e suscetível de cobrir as despesas de funcionamento do prestador. O tribunal interroga-se quanto ao alcance destes requisitos face às modalidades de fixação da remuneração do prestador que exerce atividade no domínio da proteção de maiores, conforme estas modalidades se encontram previstas no Regulamento grão-ducal de 23 de dezembro de 1982, que estabelece as condições de nomeação de um gestor de tutela.

- 26 Ainda que se afigure que os serviços prestados no caso em apreço por EQ constituem, em todos os aspetos, uma atividade económica, o tribunal considera necessário clarificar esta apreciação no âmbito específico da situação do caso em apreço, que se caracteriza

1/ por uma relação triangular em que a entidade que encarrega o prestador não é o beneficiário das prestações e em que, dependendo dos casos, a remuneração do prestador fica por conta do beneficiário das prestações ou do Estado, e

2/ por um mecanismo de fixação da remuneração do prestador que

- a) resulta de uma apreciação casuística do tribunal,
- b) sempre em função da situação financeira do beneficiário das prestações, e
- c) assenta num montante fixo, numa parte dos rendimentos do beneficiário das prestações ou nas prestações efetuadas.

Este mecanismo de fixação da remuneração leva a concluir que a remuneração não pode ser fixada antecipadamente e não garante necessariamente, em todas as circunstâncias, a cobertura das despesas de funcionamento do prestador.

Quanto ao regime de isenção

- 27 O tribunal pergunta, em primeiro lugar, se a atividade exercida no domínio da proteção de maiores é abrangida pelo conceito de «assistência social e segurança social» na aceção da Diretiva do IVA.
- 28 Por outro lado, o tribunal pergunta sobre o modo como são definidos os «organismos de caráter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa». EQ dá importância à natureza da atividade exercida sem atender ao estatuto jurídico do prestador de serviços, ao passo que a administração tributária defende que há que ter em conta o estatuto jurídico e, sem o afirmar expressamente, excluir os prestadores que prosseguem fins lucrativos.
- 29 Por último, a aplicação destas disposições implica ter de determinar o conceito de «reconhecimento» do caráter social do organismo em causa. A diretiva limita-se a fazer referência ao reconhecimento «pelo Estado-Membro em causa» e não especifica o procedimento de reconhecimento e o órgão competente para proceder a esse reconhecimento. Os factos subjacentes ao caso em apreço suscitam, *inter alia*, a questão de saber se a autoridade visada pode ser uma autoridade judiciária e se o reconhecimento pode ser feito casuisticamente.

Quanto ao princípio da proteção da confiança legítima

- 30 O tribunal recorda o princípio da neutralidade fiscal subjacente ao regime do IVA. O IVA é devido, em última instância, pelo consumidor final e o sujeito passivo recebe o IVA por conta do Estado. O IVA é cobrado individualmente sobre cada

operação económica e pago periodicamente pelo sujeito passivo ao Estado. Daqui resulta que o sujeito passivo apenas podia cobrar IVA sobre as operações que sabia estarem abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA no momento em que eram realizadas. Quando, como no caso em apreço, a administração do IVA alerta o sujeito passivo, após a realização das operações em questão, para o facto de que tenciona alterar a sua posição anterior que consistia em não sujeitar essas operações a IVA, o sujeito passivo encontra-se numa situação em que não pôde faturar o IVA ao beneficiário das prestações mas em que, ainda assim, deve entregá-lo ao Estado. Deste modo, o sujeito passivo tem, em violação do princípio da neutralidade fiscal do IVA, de pagar os montantes reclamados pelo Estado a título de IVA através dos seus próprios recursos.

5. Questões prejudiciais:

31 O tribunal d'arrondissement [Tribunal de Primeira Instância] submete ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1. Deve o conceito de atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, ponto 2, da Diretiva 2006/112/CE [do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado], ser interpretado no sentido de que engloba ou de que exclui as prestações de serviços realizadas no âmbito de uma relação triangular em que o prestador de serviços é encarregado das mesmas por uma entidade que não é o beneficiário das prestações de serviços?

2. A resposta à primeira questão será diferente no caso de as prestações de serviços serem realizadas no âmbito de uma função confiada por uma autoridade judiciária independente?

3. A resposta à primeira questão será diferente no caso de a remuneração do prestador de serviços ficar a cargo do beneficiário das prestações ou, pelo contrário, ficar a cargo do Estado do qual faz parte a entidade que encarregou o prestador de serviços de realizar as prestações?

4. Deve o conceito de atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, ponto 2, da Diretiva 2006/112/CE, ser interpretado no sentido de que engloba ou de que exclui as prestações de serviços quando a remuneração do prestador de serviços não seja legalmente obrigatória e, ao ser atribuído, o respetivo montante a) dependa de uma apreciação casuística, b) seja sempre fixado em função da situação financeira do beneficiário das prestações, e c) seja determinado em função de um montante fixo, de uma parte dos rendimentos do beneficiário das prestações ou das prestações efetuadas.

5. Deve o conceito de «prestações de serviços e [...] entregas de bens estreitamente relacionadas com a assistência social e com a segurança social», previsto no artigo 132.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor

acrescentado, ser interpretado no sentido de que engloba ou de que exclui as prestações realizadas no âmbito de um regime de proteção de maiores legalmente instituído e sujeito à fiscalização de uma autoridade judiciária independente?

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

7. Deve o conceito de «organismos de carácter social reconhecidos como tal pelo Estado-Membro em causa», previsto no 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, ser interpretado no sentido de que exige que o processo de reconhecimento se baseie num procedimento e em critérios predeterminados, ou pode o reconhecimento *ad hoc* ser feito casuisticamente, sendo caso disso por uma autoridade judiciária?

8. O princípio da confiança legítima, conforme interpretado na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, permite à administração responsável pela cobrança do IVA exigir a um sujeito passivo de IVA o pagamento do IVA relativo a operações económicas referentes a um período já terminado no momento da decisão de tributação por parte da administração, quando esta administração, num período temporal alargado anterior, aceitava declarações de IVA do referido sujeito passivo que não incluíam operações económicas da mesma natureza nas operações tributáveis? Esta possibilidade, de que a administração responsável pela cobrança do IVA beneficia, está sujeita a certos requisitos?