



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

27 de março de 2014*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — IVA — Âmbito de aplicação — Determinação do valor tributável — Conceito de ‘subvenção diretamente ligada ao preço’ — Pagamento de um montante fixo pela caixa nacional de seguro de doença aos lares de terceira idade para pessoas dependentes»

No processo C-151/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela cour administrative d’appel de Versailles (França), por decisão de 7 de março de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de março de 2013, no processo

Le Rayon d’Or SARL

contra

Ministre de l’Économie et des Finances,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: A. Borg Barthet, presidente de secção, M. Berger e F. Biltgen (relator), juízes,

advogado-geral: P. Cruz Villalón,

secretário: V. Tourrès, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 8 de janeiro de 2014,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Le Rayon d’Or SARL, por A. Grousset, E. Ashworth e F. Bertacchi, avocats,
- em representação do Governo francês, por D. Colas e J.-S. Pilczer, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay 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: francês.

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 11.º, A, n.º 1, 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»), e do artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Le Rayon d'Or SARL (a seguir «Rayon d'Or»), sociedade com sede em França, à Administração Fiscal, representada pelo Ministro da Economia e das Finanças, a respeito do cálculo do *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») aplicável a um lar de terceira idade para pessoas dependentes (a seguir «LTIPD»).

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 2.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Diretiva tem a seguinte redação:
«Estão sujeitas ao [IVA]:
 1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».
- 4 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva prevê:
«*No território do país*
 1. A matéria coletável é constituída:
 - a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços [...], por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações».
- 5 O artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva enumera uma série de isenções em benefício de certas atividades de interesse geral. Os Estados-Membros devem assim isentar, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções previstas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso, designadamente:
 - «b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, 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;
 - c) As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa».

6 A Diretiva IVA revogou e substituiu, em conformidade com os seus artigos 411.º e 413.º, a partir de 1 de janeiro de 2007, a legislação da União em matéria de IVA, nomeadamente a Sexta Diretiva. As disposições da Diretiva IVA são, no essencial, idênticas às disposições correspondentes da Sexta Diretiva.

7 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

8 O artigo 73.º da Diretiva IVA, que substituiu o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, dispõe:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

9 O artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

b) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente relacionadas, 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;

c) As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício das atividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa».

10 O artigo 174.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:

«O *pro rata* de dedução resulta de uma fração que inclui os seguintes montantes:

a) No numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações que confirmam direito à dedução em conformidade com os artigos 168.º e 169.º;

b) No denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido de IVA, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não confirmam direito à dedução.

Os Estados-Membros podem incluir no denominador o montante das subvenções que não sejam as diretamente ligadas ao preço das entregas de bens ou das prestações de serviços referidas no artigo 73.º»

Direito francês

- 11 Como resulta da decisão de reenvio, o artigo 256.º do code général des impôts (a seguir «CGI») dispõe:
«Estão sujeitas a [IVA] as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»
- 12 Em conformidade com o artigo 261.º, n.º 4, ponto 1 *ter*, do CGI, «estão isentos de [IVA] os cuidados dispensados pelos lares privados para pessoas idosas mencionados no 6º do I do artigo L. 312-1 do code de l'action sociale et des familles, financiados através de um montante fixo anual global de cuidados de saúde, nos termos do artigo L. 174-7 do code de la sécurité sociale».
- 13 O artigo 266.º, n.º 1, alínea a), do CGI prevê:
«1. O valor tributável é constituído:
a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços [...], por todas as importâncias, valores, bens ou serviços recebidos ou a receber pelo fornecedor ou pelo prestador como contrapartida dessas operações, por parte do adquirente, do beneficiário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»
- 14 Nos termos do artigo L. 174-7 do code de la sécurité sociale:
«As despesas relativas aos cuidados de saúde dispensados aos segurados e aos beneficiários de apoios sociais nos estabelecimentos e serviços mencionados no artigo L. 162-24-1 são suportadas pelos regimes de seguro de doença ou de apoio social, de acordo com as modalidades estabelecidas por via regulamentar, eventualmente através da fixação de montantes fixos.»
- 15 Em conformidade com o artigo L. 313-12 do code de l'action sociale et des familles, os LTIPD que tenham assinado uma convenção plurianual com o presidente do conselho geral e a autoridade competente do Estado recebem um montante global relativo às prestações de cuidados de saúde que forneçam.
- 16 O artigo R. 314-158 do code de l'action sociale et des familles tem a seguinte redação:
«As prestações fornecidas pelos estabelecimentos ou as secções de estabelecimentos mencionados no artigo L. 313-12 [...] incluem:
1º Uma tarifa diária relativa ao alojamento,
2º Uma tarifa diária relativa à dependência,
3º Uma tarifa diária relativa aos cuidados de saúde.»
- 17 O artigo R. 314-161 do code de l'action sociale et des familles dispõe:
«A tarifa relativa aos cuidados de saúde abrange as prestações médicas e paramédicas necessárias ao tratamento de patologias físicas e psíquicas das pessoas que residem no estabelecimento assim como as prestações paramédicas que correspondam a cuidados de saúde relacionados com o estado de dependência das pessoas acolhidas.»

- 18 Segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, as modalidades de cálculo do «montante fixo para cuidados de saúde» têm em conta o número de residentes acolhidos em cada lar e o seu nível de dependência, avaliados segundo as condições definidas nos artigos R. 314-170 e R. 314-171 do code de l'action sociale et des familles, e de coeficientes históricos determinados a nível nacional e atualizados anualmente com base nas despesas médias do conjunto dos LTIPD.

Factos do litígio no processo principal e questão prejudicial

- 19 A Rayon d'Or, que explora um LTIPD, considerou que as quantias que lhe são pagas pela caixa de seguro de doença relativas ao «montante fixo para cuidados de saúde» não se inserem no âmbito de aplicação do IVA e que, por conseguinte, tais quantias não devem ser tomadas em conta para a determinação do *pro rata* de dedução do IVA que lhe é aplicável em relação aos anos de 2006 a 2008. Procedeu então, relativamente aos anos em questão, a uma retificação do montante dedutível e pediu à Administração Fiscal o reembolso de 60 064 euros.
- 20 Tendo a Administração Fiscal indeferido esse pedido, a Rayon d'Or submeteu o litígio ao tribunal administratif de Montreuil. Este órgão jurisdicional não deu provimento ao seu recurso, pelo que a Rayon d'Or recorreu para a cour administrative d'appel de Versailles.
- 21 Nesse órgão jurisdicional, a Rayon d'Or reiterou o seu ponto de vista segundo o qual as disposições nacionais, uma vez que têm por efeito isentar do IVA as quantias correspondentes ao «montante fixo para cuidados de saúde» e que, segundo essa sociedade, se situam fora do âmbito de aplicação deste imposto, são contrárias à Sexta Diretiva e à Diretiva IVA. Em apoio da sua tese, a Rayon d'Or alegou que as modalidades de cálculo do «montante fixo para cuidados de saúde» não permitem qualificá-lo de «subvenção diretamente ligada ao preço» das prestações de cuidados fornecidas pelo LTIPD aos residentes.
- 22 Com efeito, em primeiro lugar, as prestações fornecidas aos residentes não são definidas antecipadamente nem individualizadas e o seu preço não é comunicado aos residentes. Em seguida, tendo o legislador nacional consagrado o princípio da gratuidade dos cuidados de saúde fornecidos nos LTIPD, os residentes têm a garantia de beneficiar dessa gratuidade seja qual for o montante da subvenção concedida ao lar e o seu grau de adequação com os custos que a mesma visa cobrir. Por último, o montante da dotação recebida por um determinado lar não coincide com o custo efetivo dos cuidados de saúde.
- 23 A Administração Fiscal alega, a título principal, que o «montante fixo para cuidados de saúde» não deve ser considerado uma subvenção, mas um sistema de tarifação e que a circunstância de a tarifação ser determinada com base nas necessidades de cuidados de saúde não obsta à qualificação de «prestação a título oneroso». A título subsidiário, essa administração sustentou, designadamente, que existe um nexo direto e imediato entre o pagamento do «montante fixo para cuidados de saúde» e as prestações de cuidados de saúde fornecidas aos beneficiários. É claro que a prestação não é necessariamente individualizada, mas é individualizável. Além disso, a Rayon d'Or tem uma obrigação legal de prestar os cuidados de saúde em questão, cujo preço não tem de ser pago pelos beneficiários dos cuidados nem ser proporcional ao valor dos serviços.
- 24 Nestas condições, a cour administrative d'appel de Versailles decidiu suspender a instância e colocar a seguinte questão prejudicial ao Tribunal:

«Deve o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, retomado no artigo 73.º da Diretiva [IVA], ser interpretado no sentido de que o '[montante fixo para cuidados de saúde]' pago pelas caixas de seguro de doença aos [LTIPD], nos termos das disposições do artigo L. 174-7 do code de la sécurité sociale, e

isento de [IVA] nos termos do disposto no ponto 1 *ter* do n.º 4 do artigo 261.º do [CGI] constitui uma subvenção diretamente ligada ao preço das prestações dos cuidados de saúde fornecidas aos residentes, estando abrangida, a esse título, pelo âmbito de aplicação do [IVA]?»

Quanto à questão prejudicial

- 25 A título liminar, importa recordar que, no âmbito do procedimento de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, compete a este dar ao órgão jurisdicional nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, compete ao Tribunal, se necessário, reformular as questões que lhe foram apresentadas (v., designadamente, acórdãos Haug, C-286/05, EU:C:2006:296, n.º 17; Campina, C-45/06, EU:C:2007:154, n.º 30, e Hewlett-Packard Europe, C-361/11, EU:C:2013:18, n.º 35).
- 26 Para o efeito, o Tribunal pode extrair do conjunto dos elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional nacional, designadamente da fundamentação da decisão de reenvio, as normas e os princípios do direito da União que carecem de interpretação, tendo em conta o objeto do litígio no processo principal (v. acórdão Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, n.º 58).
- 27 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o litígio no processo principal tem essencialmente por objeto a questão de saber se o pagamento de um montante como o «montante fixo para cuidados de saúde» é abrangido pelo âmbito de aplicação do IVA e deve ser tomado em consideração no quadro do cálculo do *pro rata* de dedução.
- 28 Por conseguinte, há que entender a questão no sentido de que se pretende, em substância, saber se o artigo 11.º, A, alínea a), da Sexta Diretiva e o artigo 73.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o pagamento de um montante como o «montante fixo para cuidados de saúde» em causa no processo principal constitui a contrapartida das prestações de cuidados de saúde efetuadas a título oneroso por um LTIPD em benefício dos seus residentes e, por isso, é abrangido pelo âmbito de aplicação do IVA.
- 29 Para responder a esta questão, importa recordar, por um lado, que, em conformidade com o artigo 2.º da Sexta Diretiva, que define o âmbito de aplicação do IVA, estão sujeitas a IVA as «prestações de serviços efetuadas a título oneroso» e que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, e só é portanto 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 o contravalor efetivo do serviço prestado ao beneficiário (v., designadamente, acórdãos Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, n.º 39, e RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, n.º 24).
- 30 Por outro lado, o Tribunal de Justiça já declarou que as subvenções diretamente ligadas ao preço de uma operação tributável mais não constituem do que uma situação entre outras previstas no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva e que, independentemente da situação particular em questão, o valor tributável de uma prestação de serviços é, de qualquer forma, constituído por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço prestado (v., neste sentido, acórdão Keeping Newcastle Warm, C-353/00, EU:C:2002:369, n.ºs 23 e 25).
- 31 Uma vez que o artigo 73.º da Diretiva IVA, que substituiu o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, é, em substância, idêntico a esta última disposição, a jurisprudência citada nos dois números anteriores e os desenvolvimentos que se seguem aplicam-se *mutatis mutandis* no referido artigo 73.º

- 32 Ora, é forçoso concluir que o «montante fixo para cuidados de saúde» em causa no processo principal pago pela caixa de seguro de doença aos LTIPD é recebido por estes últimos em contrapartida dos serviços de cuidados de saúde que prestam, segundo diferentes modalidades, aos seus residentes.
- 33 Com efeito, em primeiro lugar, como a Rayon d'Or reconheceu na audiência, os LTIPD estão efetivamente obrigados a fornecer prestações de serviços aos seus residentes, em contrapartida do pagamento do referido montante.
- 34 Em seguida, para que se possa considerar que uma prestação de serviços foi efetuada «a título oneroso», na aceção desta diretiva, não é necessário que a contrapartida desta prestação seja obtida diretamente do destinatário desta, podendo ser obtida de um terceiro (v., neste sentido, acórdão *Loyalty Management UK e Baxi Group*, C-53/09 e C-55/09, EU:C:2010:590, n.º 56).
- 35 O facto de, no processo principal, o beneficiário direto das prestações de serviços em causa não ser a caixa nacional de seguro de doença que paga o referido montante fixo mas o segurado, não é, ao contrário do que alega a Rayon d'Or, suscetível de romper onexo direto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida.
- 36 Por último, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando, como no processo principal, a prestação de serviços em causa se caracteriza, designadamente, pela disponibilidade permanente do prestador de serviços em fornecer, no momento oportuno, as prestações de cuidados de saúde de que os residentes precisam, não é necessário, para reconhecer a existência de umnexo direto entre a referida prestação e a contrapartida obtida, demonstrar que um pagamento se refere a uma prestação de cuidados de saúde individualizada e pontual efetuada a pedido de um residente (v., neste sentido, acórdão *Kennemer Golf*, EU:C:2002:200, n.º 40).
- 37 Assim, a circunstância de as prestações de cuidados de saúde fornecidas no processo principal aos residentes não serem definidas antecipadamente nem individualizadas e de a remuneração ser paga sob a forma de um montante fixo também não é suscetível de afetar onexo direto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida, cujo montante é determinado antecipadamente e segundo critérios bem determinados.
- 38 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à questão prejudicial que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva e o artigo 73.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o pagamento de um montante como o «montante fixo para cuidados de saúde» em causa no processo principal constitui a contrapartida das prestações de cuidados de saúde efetuadas a título oneroso por um LTIPD em benefício dos seus residentes e, por isso, é abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA.

Quanto às despesas

- 39 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 (Sexta Secção) declara:

O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da 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, e o artigo 73.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o pagamento de um montante como o «montante fixo para cuidados de saúde»

em causa no processo principal constitui a contrapartida das prestações de cuidados de saúde efetuadas a título oneroso por um lar de terceira idade para pessoas dependentes em benefício dos seus residentes e, por isso, é abrangido pelo âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas