

## CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GEORGES COSMAS

apresentadas em 17 de Novembro de 1998\*

### I — Introdução

1. No presente processo, o Tribunal de Justiça deve pronunciar-se a título prejudicial sobre duas questões que lhe foram colocadas pelo VAT and Duties Tribunal, Belfast (Reino Unido) e que se referem à interpretação do artigo 13.º, A, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme<sup>1</sup> (a seguir «Sexta Directiva»). Precisemos, a título preliminar, que estas disposições, que regem as isenções do IVA, foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Bulthuis-Griffioen*<sup>2</sup>; algumas das partes que apresentaram observações no presente processo pedem ao Tribunal que reexamine as suas decisões neste acórdão.

### II — Os factos

2. Os recorrentes no processo principal, Jennifer Gregg e Mervyn Gregg, exploram uma empresa que funciona como casa de saúde sob o nome de Glenview Nursing

Home<sup>3</sup>. A Glenview é utilizada para prestar cuidados de saúde aos seus hóspedes. Compreende 17 quartos, casas de banho e espaços comuns. Os Gregg empregam 25 pessoas para assegurar a gestão da casa de saúde<sup>4</sup> e a empresa procura sistematicamente obter lucros<sup>5</sup>. A Glenview Nursing Home é considerada uma casa de saúde segundo as disposições aplicáveis do direito norte-irlandês, isto é, segundo a «Registered Homes (NI) Order 1992» (regulamento relativo às casas de saúde reconhecidas de 1992, a seguir «Order»)<sup>6</sup>, mas não é reconhecida como empresa «de carácter

3 — Este estabelecimento foi propriedade e exploração exclusiva do pai de Jennifer Gregg até Abril de 1992, época em que foi transferido para esta última. Desde Março de 1996, é explorado em comum pelo casal Gregg.

4 — Há uma governanta, dois supervisores, catorze assistentes, sete criados e um administrador. A contabilidade é efectuada por uma firma de contabilidade.

5 — Os Gregg cobram 203 UKL por semana pela assistência. Precisemos ainda que o controle de gestão e financeiro da Glenview não constitui a actividade profissional principal dos Gregg. Mervyn Gregg explora uma empresa fornecedora de telefones móveis e Jennifer Gregg trabalha a tempo inteiro como responsável pela alimentação num hospital local.

6 — Segundo as informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, o direito norte-irlandês proíbe a exploração de uma casa de saúde se não houver previamente inscrição no registo respectivo; qualquer infracção é passível de sanções penais. Por outro lado, segundo o artigo 3.º da Order, entende-se por «lar para pessoas idosas e diminuídas»: «... um estabelecimento que fornece ou se destina a fornecer, onerosa ou gratuitamente, alojamento com alimentação e cuidados pessoais a pessoas que necessitem desses cuidados, devido a a) idade e doença, b) deficiência física, c) dependência actual ou passada de álcool ou drogas, ou d) deficiência mental actual ou passada». O artigo 16.º da Order define «casa de saúde» como sendo «a) quaisquer instalações usadas ou destinadas a serem usadas para o acolhimento e o fornecimento de cuidados de saúde a pessoas que sofram de qualquer doença, ferimento ou enfermidade, b) qualquer maternidade, e c) quaisquer instalações que não entrem nas definições das alíneas anteriores que sejam usadas, ou sejam destinadas a ser usadas, para o fornecimento de todos ou alguns dos seguintes serviços: i) intervenções cirúrgicas com anestesia, ii) endoscopia, iii) hemodiálise ou diálise peritoneal, iv) tratamento com técnicas especificamente controladas».

\* Língua original: grego.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

2 — Acórdão de 11 de Agosto de 1995 (C-453/93, Colect., p. I-2341).

social» na aceção da legislação do Reino Unido<sup>7</sup>. «Isenções no território do país

3. Para melhorar o funcionamento da sua empresa<sup>8</sup>, os recorrentes no processo principal solicitaram a sua inscrição nos registos do IVA, em conformidade com as disposições do Value Added Tax Act 1994 (lei de 1994 sobre o IVA). A autoridade administrativa competente (Commissioners) considerou que não podia dar despacho favorável ao pedido devido à empresa, a saber, a Glenview Nursing Home, estar abrangida por uma isenção do IVA prevista no anexo IX, grupo 7, ponto 4, do Value Added Tax Act, que transpôs para o direito interno as disposições relativas às isenções do IVA, visadas no artigo 13.º, A, da Sexta Directiva.

A. Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral

1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

...

A — *As disposições aplicáveis*

a) Disposições do direito comunitário

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

4. O artigo 13.º, A, da Sexta Directiva prevê o seguinte:

7 — Esta última observação é importante para determinar se os factos do processo entram no campo de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da directiva.

8 — Eles desejam aumentá-la acrescentando 13 quartos para pessoas idosas e inválidas e 12 quartos suplementares para serviços de residência e cuidados de saúde.

...

g) As prestações de serviços e as entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa;

os casos de isenção do IVA que interessam ao presente processo, em aplicação das disposições aplicáveis de direito comunitário,

...

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

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

«[Estão isentos de IVA] as prestações de cuidados de saúde, o fornecimento de tratamentos médicos ou cirúrgicos e, em relação com estes, o fornecimento de quaisquer bens, em qualquer hospital ou instituição reconhecida, licenciada, registada ou isenta de registo por qualquer ministro ou outra autoridade nos termos de uma disposição legal de carácter público e geral, de um Act do Northern Ireland Parliament, de carácter geral, de uma Measure da Northern Ireland Assembly ou de uma Order in Council nos termos do Schedule 1 do Northern Ireland Act 1974, de carácter geral, que não seja uma disposição susceptível de entrar em vigor em momentos diferentes em relação a diferentes áreas sob autoridade local.».

B — *O processo no órgão jurisdicional de reenvio*

...»

b) Disposições do direito nacional

5. Segundo o Value Added Tax Act 1994, anexo IX, grupo 7, ponto 4, que determina

6. Os Gregg apresentaram um recurso no VAT and Duties Tribunal, fazendo valer que o seu caso não é abrangido pelas isenções visadas no artigo 13.º da directiva. Mais precisamente, consideram que, para beneficiar destas isenções, o empresário deve ser uma pessoa colectiva, enquanto eles são simplesmente pessoas singulares, que dirigem a Glenview Nursing Home

como «partners»<sup>9</sup>. Invocam para este efeito o acórdão Kaul do mesmo órgão jurisdicional nacional<sup>10</sup>.

7. O órgão jurisdicional de reenvio faz notar que o recurso nele pendente levanta o problema da interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva, em particular dos conceitos de «estabelecimento» e de «organismo», utilizados pelo legislador comunitário. Pergunta em que medida o emprego destes termos implica que a isenção do IVA, prevista pelas disposições supracitadas da Sexta Directiva, diga respeito unicamente às pessoas colectivas, com exclusão das pessoas singulares, mesmo quando estas exercem as actividades de interesse geral visadas no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da directiva. O órgão jurisdicional nacional remete, em primeiro lugar, para o processo Kaul, no qual o VAT and Duties Tribunal decidiu, baseando-se nos fundamentos do acórdão Bulthuis-Griffioen do Tribunal de Justiça, que, a partir do momento em que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva fala expressamente de «organismos» ou de «estabelecimentos», a isenção fiscal que prevê está limitada às pessoas colectivas. Em todo o caso, o órgão jurisdicional de reenvio faz notar que a interpretação dada no acórdão Bulthuis-Griffioen diz respeito ao n.º 1, alínea g), do artigo em questão da Sexta Directiva, e não à alínea b) da mesma

disposição. No entanto, admite que existe uma ligação entre a interpretação destas duas disposições e admite também que a resposta que o Tribunal deu a título prejudicial é importante para a solução do litígio nele pendente. Contudo, interroga-se quanto à questão de saber se os termos «organismo» e «estabelecimento» não visam também conceptualmente os casos em que uma pessoa singular exerce, só ou no quadro de uma associação, uma actividade empresarial, tanto mais que uma ou mais pessoas singulares estão aptas a exercer a sua actividade «em condições sociais análogas às que vigoram para os organismos de direito público» e podem ser qualificadas de «estabelecimentos... devidamente reconhecidos». Sublinha ainda que existe um risco de distorção da concorrência porque esta actividade pode ser tratada do ponto de vista fiscal de várias maneiras, em função da personalidade jurídica de quem exerce esta actividade. Por fim, faz notar que as diferenças factuais entre o processo Bulthuis-Griffioen e aquele que tem para decidir não deixam de ter importância: o já referido acórdão do Tribunal de Justiça dizia respeito a uma pessoa singular única, a saber, uma empresária de infantário, e a este infantário, ao passo que, no presente processo, os Gregg são «partners» numa empresa claramente mais importante pela estrutura e pelos recursos financeiros.

### III — As questões prejudiciais

8. Tendo em consideração o que precede, o órgão jurisdicional de reenvio apresentou ao Tribunal, a título prejudicial, as seguintes questões:

9 — A definição da *partnership* figura no artigo 1.º do *Partnership Act 1890*, que a define como «relação existente entre pessoas que desenvolvem uma actividade em comum com fim lucrativo». Segundo o direito nacional, a *partnership* não possui personalidade jurídica distinta da dos *partners*.

10 — Acórdão Kaul/*Commissioners of Customs and Excise* 1996, VAT decision 14028.

«1) Deve o artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva ser interpretado no sentido de que duas pessoas singulares (ou seja, indivíduos) que desenvolvem uma actividade em comum como sócios (*partners*) não podem requerer isenção nos termos da alínea b), nas circunstâncias sumariadas no anexo a estas questões e partindo do princípio de que

i) o negócio consiste na prestação de cuidados médicos e actividades intimamente relacionadas e

ii) estão 'devidamente reconhecidas' e as suas actividades são de natureza similar às fornecidas por 'estabelecimentos hospitalares' e/ou 'centros de assistência médica e de diagnóstico'?

paráveis às aplicáveis aos organismos de direito público?

2) Deve o artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva ser interpretado no sentido de que duas pessoas singulares (ou seja, indivíduos) que desenvolvem uma actividade em comum como sócios (*partners*) não podem requerer isenção nos termos da alínea g), nas circunstâncias sumariadas no anexo a estas questões e partindo do princípio de que as prestações de serviços que fornecem são 'estritamente conexas com a assistência social, incluindo as fornecidas por centros de terceira idade'?»

#### IV — As respostas às questões prejudiciais

Em especial, são os sócios excluídos da isenção porque:

#### A — Observações prévias

a) não constituem um 'organismo' de direito público;

a) No que diz respeito à latitude de interpretação para adoptar as disposições relevantes do direito comunitário

b) as suas actividades não são desenvolvidas em condições sociais com-

9. Convém sublinhar, antes de mais, que, quando o legislador comunitário adoptou

as regras relativas à harmonização das legislações fiscais nacionais, não editou as disposições relevantes da Sexta Directiva de uma maneira livre de obscuridade e de contradições ao nível da sua interpretação. A responsabilidade por este facto não deve ser imputada ao próprio legislador, mas à incapacidade intrínseca do vocabulário — sobretudo quando se buscam sinónimos em várias línguas diferentes — para traduzir uma realidade em evolução permanente e para exprimir conceitos jurídicos que tenham um carácter claro, interestatal e intemporal.

10. É, sobretudo, o domínio da assistência médica e paramédica em sentido amplo, ao qual se referem os factos do processo principal, que registou no decurso dos últimos decénios mudanças importantes quanto à sua natureza, à sua organização e ao seu conteúdo; existem no interior de cada Estado-Membro diferenças consideráveis quanto às formas institucionais de prestação desta assistência — que deixou de ser considerada como tendo um carácter exclusivamente público; também é praticamente impossível descrever estas formas de maneira apropriada por termos sucintos tais como «organismos», «estabelecimentos devidamente reconhecidos» ou «organismos de carácter social».

11. Esta observação não deixa de ter importância. Ela permite-nos circunscrever o fundo do problema examinado e o método adequado para o resolver. Não se pode, para este efeito, simplesmente extrair argumentos da letra das disposições em causa e do seu exame comparativo. Em vez de se ater ao conteúdo aparente da Sexta Directiva, é preferível determinar o seu

verdadeiro sentido, examinando-a como uma regulamentação global e racional.

12. As margens de apreciação não são, evidentemente, ilimitadas. Os limites de uma interpretação pela qual se tentam reparar as insuficiências terminológicas de uma regra são enunciadas pelos próprios termos desta regra. Uma interpretação que desse a um termo jurídico um conteúdo conceptual totalmente diferente daquele que este termo possui quando é utilizado na linguagem quotidiana ou num outro quadro jurídico seria descabida. A definição jurídica específica de um termo não pode escapar totalmente ao seu objecto tal como ele é geralmente aceite até ao presente.

13. Concretamente, no que diz respeito às disposições em causa do direito comunitário, admitir que a simples actividade de uma única pessoa singular entra sem mais no campo conceptual dos termos «organismos» ou «estabelecimentos» [na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva] parece-nos inaceitável, mesmo quando, do ponto de vista sistemático, pareça necessário admitir semelhante coisa. Todavia, isso não quer dizer que as possibilidades de interpretação das disposições em causa do direito comunitário sejam a tal ponto limitadas; os termos «organismo» e «estabelecimento», utilizados pelo legislador, não autorizam somente uma interpretação estrita e formalista, quer dizer, não se identificam com uma forma jurídica precisa de quem exerce a actividade hospitalar, médica ou paramédica.

b) No que diz respeito à jurisprudência Bulthuis-Griffioen

14. Além disso, como já indicámos, na base do litígio em causa está a decisão do Tribunal no acórdão Bulthuis-Griffioen, já referido. Aliás, não é por acaso que quatro Estados-Membros intervieram para pedir ao órgão jurisdicional comunitário precisões sobre a solução que adoptou neste acórdão ou para redefinir a posição da jurisprudência. Sublinhemos que, com excepção do Reino dos Países Baixos, os Estados-Membros não tiveram ocasião de expor os seus próprios pontos de vista quanto à interpretação das isenções fiscais visadas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, no quadro do processo Bulthuis-Griffioen. A questão de saber em que medida estas disposições dizem respeito unicamente a pessoas colectivas, com exclusão das pessoas singulares, foi indirectamente levantada nas observações escritas da Comissão no processo Bulthuis-Griffioen e decidida pelo Tribunal sem que os outros Estados-Membros fossem ouvidos sobre este ponto. Além disso, dada a maneira como as partes no presente processo invocam o acórdão Bulthuis-Griffioen e as nossas conclusões neste acórdão, parece-nos indispensável dar algumas explicações sobre o verdadeiro sentido e as dimensões reais da solução jurisprudencial que foi proposta e decidida neste processo.

c) No que diz respeito à terminologia utilizada pelo legislador comunitário nas disposições em causa

15. Recordemos que a formulação das disposições do artigo 13.º, A, n.º 1, da

Sexta Directiva nas línguas oficiais da Comunidade apresenta variantes interessantes. Enquanto o texto grego utiliza o termo «οργανισμός» ou o texto francês utiliza o termo «organisme», o texto inglês utiliza os termos «body» e «organization». Inversamente, o termo «ίδρυμα» («establishment» em francês) corresponde a «establishment» em inglês. Em compensação, o texto alemão utiliza em todos estes casos o mesmo termo jurídico («Einrichtung») <sup>11</sup>.

16. Consideramos que os termos «estabelecimento» e «organismo» <sup>12</sup> são utilizados na directiva com o mesmo conteúdo conceptual. Como a Comissão observa correctamente, esta interpretação é corroborada pela abordagem das disposições já citadas, lidas em combinação com o disposto no

11 — O Tribunal já se debruçou sobre o problema das divergências linguísticas de termos ou de expressões nos textos legislativos das instituições comunitárias. No acórdão de 12 de Novembro de 1969, *Stauder* (26/69, *Colect.* 1969-1970, p. 157, n.º 3), afirmou que, «quando uma decisão única é dirigida a todos os Estados-Membros, a necessidade de uma aplicação e, por conseguinte, de uma interpretação uniformes exclui que ela seja considerada isoladamente numa das suas versões, antes se exigindo que seja interpretada em função quer da vontade efectiva do seu autor quer do fim por ele pretendido, com base nomeadamente nas versões em todas as línguas».

O Tribunal admite de modo constante que, «em caso de divergência entre as várias versões, a disposição em questão deve ser interpretada atendendo à finalidade e à economia geral do conjunto de regras a que pertence» (v. acórdão de 27 de Março de 1990, *Crickett St Thomas*, C-372/88, *Colect.*, p. I-1345, n.º 19, e as conclusões do advogado-geral G. Tesouro neste processo, n.º 6 e segs. V., igualmente, acórdãos de 28 de Março de 1985, *Comissão/Reino Unido*, 100/84, *Recueil*, p. 1169, n.º 17; de 17 de Outubro de 1991, *Comissão/Dinamarca*, C-100/90, *Colect.*, I-5089, n.º 8; de 7 de Dezembro de 1995, *Rockfon*, C-449/93, *Colect.*, p. I-4291, n.º 28; de 27 de Outubro de 1977, *Bouchereau*, 30/77, *Colect.*, p. 715, n.º 14, e de 13 de Julho de 1989, *Henriksen*, 173/88, *Colect.*, p. 2763, n.º 11).

12 — «Body», «organization» e «establishment» no texto inglês.

artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva; nesta última disposição, o termo «organismo» refere-se tanto aos «organismos» visados na alínea b) do n.º 1 do artigo supra-referido como aos «estabelecimentos» visados na alínea g) da mesma disposição. Segue-se que a resposta a dar à primeira questão prejudicial quanto à interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva não pode ser diferente da que será dada à segunda questão no que diz respeito à alínea g) da mesma disposição. É, portanto, útil examinar as duas questões conjuntamente.

lugar, a actividade da Glenview consiste na «hospitalização e assistência médica» ou em actividades que lhes são «estritamente conexas»; em segundo lugar, a Glenview está «devidamente reconhecida» em direito nacional; em terceiro lugar, as actividades da Glenview são «da mesma natureza» que as exercidas por «estabelecimentos hospitalares» ou por «centros de assistência médica e de diagnóstico». O ponto decisivo que está no centro da questão do órgão jurisdicional nacional é o de saber em que medida a Glenview, que funciona em regime de *partnership* — ou seja, que não tem personalidade jurídica —, pode ser considerada como um «estabelecimento» que presta assistência «em condições sociais análogas» aos organismos públicos com a mesma função no sentido do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

#### B — *Apreciação das questões prejudiciais quanto ao fundo*

a) No que diz respeito aos problemas examinados

17. O Governo do Reino Unido faz notar, de maneira pertinente, que convém responder a estas questões com base nos dados factuais e jurídicos, expostos na decisão de reenvio. No que diz respeito, em particular, à primeira questão, é necessário fazer certas precisões para saber se os factos da causa entram no campo de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Dever-se-ão considerar como estabelecidos — ou, pelo menos, como decorrendo da questão posta a título prejudicial — os factos seguintes: em primeiro

18. A este respeito, e com o fim de dar resposta à segunda questão, não se contesta que a Glenview fornece prestações de serviços «estritamente conexas com a assistência social e com a segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade», na acepção da Sexta Directiva. O problema está em saber se ela é um «organismo reconhecido de carácter social pelo Estado-Membro em causa». São estes problemas que nos ocupam agora.

b) Os argumentos contra a aplicação das isenções fiscais em causa aos factos do processo

19. Os Gregg sustentam que a Glenview Home não pode beneficiar do artigo 13.º,

A, da Sexta Directiva. Lembram, antes de mais, que, segundo uma jurisprudência constante do Tribunal, as isenções visadas neste artigo devem ser de interpretação estrita, dado que introduzem derrogações ao princípio geral da imposição de todas as actividades económicas<sup>13</sup>. Consideram que as isenções visadas nas alíneas b) e g) do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva dizem respeito unicamente aos operadores dotados de personalidade jurídica autónoma e não às actividades exercidas por uma ou várias pessoas singulares. De acordo com o raciocínio que desenvolveram no Tribunal, as isenções visadas no artigo 13.º, A, da directiva podem decompor-se em duas categorias, em função da forma jurídica de quem exerce a actividade isenta: certas disposições do n.º 1 deste artigo — tais como as alíneas b) e g), que estão em causa no processo — dizem respeito unicamente às pessoas colectivas, ao passo que outras disposições — tais como as das alíneas c), e) e i) do mesmo número — dizem respeito às pessoas singulares<sup>14</sup>. Nos casos em que o legislador comunitário quis isentar do imposto a actividade empresarial exercida por pessoas singulares, utilizou termos que remetem claramente para estas pessoas; em compensação, a utilização dos termos «estabelecimentos» ou «organismos» é uma indicação da vontade do legislador de limitar as isenções, previstas nas alíneas b) e g) do artigo 13.º, A, n.º 1, apenas às pessoas colectivas. Segundo os Gregg, a escolha dos termos é um elemento determinante, do

qual decorrem não só o sentido real das disposições em causa<sup>15</sup> mas também a forma jurídica particular que deverão tomar as actividades empresariais para beneficiarem de isenções fiscais. Eles afirmam que o autor do artigo 13.º, A, da Sexta Directiva determina não só as actividades isentas mas também a forma jurídica dos beneficiários desta isenção<sup>16</sup>.

20. Além disso, os recorrentes no processo principal invocam o n.º 10 do anexo F da Sexta Directiva, que fala expressamente de «operações efectuadas pelos estabelecimentos hospitalares não referidos em A), 1, b), do artigo 13.º» desta directiva. Os Gregg sustentam que uma parte da assistência hospitalar escapa às isenções fiscais; trata-se de operações no sentido supracitado, que têm por único fim a obtenção de lucros. Fundam esta interpretação no próprio texto do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Consideram que uma empresa que procura realizar lucros não pode, pela sua própria natureza, ser considerada como um estabelecimento funcionando em «condições sociais análogas» às de um organismo de direito público. Em

13 — V. acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (235/85, Colect., p. 1471, n.º 19), e de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.º 11 e 13).

14 — As alíneas c), e) e i) do artigo 13.º, A, n.º 1, dizem respeito às isenções a favor dos médicos, dos odontologistas e dos educadores de infância.

15 — Segundo os Gregg, esta interpretação é corroborada pelo facto de o legislador comunitário não se limitar a utilizar as palavras «organismo» ou «estabelecimento» no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da directiva, mas de falar também de «organismos que não sejam de direito público» na alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo. Eles consideram evidente que um tal «organismo» não pode ser um operador desprovido de personalidade jurídica, por detrás do qual se encontram uma ou mais pessoas singulares.

16 — Os Gregg remetem, a este respeito, para o n.º 13 do acórdão de 11 de Julho de 1985, Comissão/Alemanha (107/84, Recueil, p. 2655), no qual o Tribunal admitiu que «embora estas isenções aproveitem a actividades que prosseguem certos objectivos, a maior parte das disposições indicam igualmente os operadores económicos que são autorizados a fornecer as prestações isentas. Não é, portanto, exacto dizer que estas prestações são definidas por referência a noções puramente materiais ou funcionais».

consequência, como empresa que procura sistematicamente realizar lucros, a Glenview não deve entrar no campo de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva<sup>17</sup>.

21. Os Gregg pensam que a sua argumentação, exposta *supra*, encontra fundamento no acórdão Bulthuis-Griffioen, já referido, no qual se diz expressamente que as pessoas singulares não podem beneficiar de isenções quando este benefício estiver reservado aos «organismos». Consideram mesmo que esta solução jurisprudencial, que dizia respeito ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), pode e deve também ser transposta tal e qual para o caso de interpretação da alínea b) do mesmo número.

22. Por fim, e no que diz respeito em particular à isenção visada no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, os recorrentes no processo principal, por um lado, invocam as consequências da jurisprudência Bulthuis-Griffioen, segundo as quais um «organismo» no sentido da disposição supracitada é apenas uma pessoa colectiva e, por outro lado, fazem notar que a sua empresa não é reconhecida pelo direito norte-irlandês como tendo «um carácter social».

17 — As partes em questão remetem igualmente para o acórdão de 23 de Fevereiro de 1988, Comissão/Reino Unido (353/85, Colect., p. 817, n.º 32). Neste acórdão, o juiz comunitário define a hospitalização e a assistência médica e as operações que lhes estão estreitamente conexas como sendo «prestações que compreendem um conjunto de serviços de assistência médica, normalmente efectuados sem fim lucrativo, em estabelecimentos com objectivos sociais, tais como a protecção da saúde humana».

c) Refutação dos argumentos *supra* e interpretação das disposições relevantes do direito comunitário

23. Pensamos que o raciocínio *supra* não pode ser aceite. No que diz respeito ao princípio geral segundo o qual uma disposição que preveja isenções fiscais deve ser interpretada estritamente, princípio que rege efectivamente o sistema fiscal estabelecido pela Sexta Directiva<sup>18</sup>, é preciso, antes de mais, sublinhar que a sua aplicação não pode ter automaticamente como efeito que as pessoas singulares sejam excluídas das isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva. A interpretação restritiva de uma isenção não é um fim em si mesmo, nem pode inverter a lógica do sistema que a regra interpretada procura estabelecer. No caso em apreço, é essencial determinar em que medida a utilização dos termos «organismo» e «estabelecimento» supõe a existência de uma qualificação jurídica precisa de quem exerce a actividade isenta de imposto. Ora, tal é também o objectivo da interpretação jurídica, que não pode ser eludida unicamente porque os termos jurídicos *supra*-referidos foram previstos com o fim de introduzir uma disposição derogatória.

18 — O Tribunal decidiu que qualquer interpretação que resultasse no alargamento do âmbito do artigo 13.º, A, seria incompatível com a finalidade desta disposição (v. acórdão Stichting Uitvoering Financiële Acties, já referido na nota 13, n.ºs 13 e 14) e que o artigo 13.º da Sexta Directiva «não cita de modo algum todas as actividade de interesse geral, mas unicamente certas de entre elas, que são enumeradas cuidadosamente e descritas de maneira muito pormenorizada» (v. acórdãos Comissão/Alemanha, já referido na nota 16, n.º 17, e Stichting Uitvoering Financiële Acties, já referido na nota 13, n.º 12) e rejeitou a interpretação ampla das isenções fiscais em geral (v. acórdão Comissão/Alemanha, já referido, n.º 20, e o n.º 16 das conclusões do advogado-geral M. Darmon relativas ao processo C-63/92, acórdão de 15 de Dezembro de 1993, Lubbock Fine, Colect., p. I-6665). Sobre esta questão, ver as nossas conclusões de 14 de Maio de 1998 no processo C-149/97 (acórdão de 12 de Novembro de 1998, Institute of the Motor Industry, Colect., p. I-7053, n.ºs 43 e segs.).

24. Deve rejeitar-se, porque fundado numa interpretação errônea das disposições *sine qua non* para que as actividades entrem no campo de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, da directiva. Aliás, essa é a razão pela qual o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), prevê que «os Estados-Membros *podem* subordinar» a concessão, a organismos que não sejam de direito público, da isenção prevista pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), à falta de «obtenção sistemática de lucro» por este organismo. Para além disso, esta conclusão decorre da decisão do Tribunal de Justiça no acórdão de 23 de Fevereiro de 1988, Comissão/Reino Unido, já referido, no qual interpretou a disposição controvertida do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Neste acórdão, o Tribunal refere-se a prestações que são «normalmente efectuadas sem fim lucrativo»<sup>19</sup>. Portanto, compreende-se, *a contrario*, que o legislador comunitário tenha previsto a isenção fiscal para as actividades com fim lucrativo no sector da assistência médica e da hospitalização.

25. Contrariamente ao que pretendem os recorrentes no processo principal, o facto de a isenção visada no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva depender do carácter de utilidade pública e não lucrativo da actividade hospitalar e médica exercida não pode ser fundado na passagem desta disposição, segundo a qual esta actividade deve ser exercida «em condições sociais análogas às que vigoram para [os

organismos de direito público]». Segundo as alegações da Comissão, esta frase não existia no projecto inicial desta disposição, mas foi acrescentada pelo Conselho, sem que se saiba exactamente qual é o seu conteúdo; aliás, não se trata de um elemento *sine qua non* para a interpretação desta disposição. A análise efectuada, a este respeito, pela Comissão revelou a existência de duas abordagens interpretativas da frase em causa. Por um lado, certos Estados-Membros — entre os quais o Reino Unido — admitem que os estabelecimentos reconhecidos como casas de saúde ou de tratamento segundo as disposições aplicáveis do direito nacional são considerados por definição como funcionando «em condições sociais análogas» às que vigoram para os organismos de direito público. Por outro lado, outros Estados interpretam esta condição como impondo aos estabelecimentos hospitalares que desejam submeter-se ao regime de isenção que estejam ligados contratualmente por outro meio jurídico ao regime público de saúde ou que admitam uma certa percentagem de pacientes beneficiando da assistência social. Em todo o caso, a procura sistemática de lucro não pode, em nossa opinião, ser considerada como um elemento que se opõe juridicamente a que um estabelecimento hospitalar ou médico funcione em «condições sociais análogas» às que vigoram para os organismos de direito público.

26. Todavia, isto deixa em suspenso a questão da interpretação correcta dos termos «organismo» e «estabelecimento», utilizados pelo legislador comunitário nas disposições em causa do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva,

19 — Acórdão já referido na nota 17, n.º 32.

considerando a posição jurisprudencial adoptada no acórdão Bulthuis-Griffioen. É mais exacto admitir, como fazem tanto os Governos dos Estados-Membros que intervieram no presente processo como a Comissão, que o emprego dos termos supra-referidos não diz respeito, de modo nenhum, à forma jurídica de quem exerce a actividade hospitalar ou médica e nem tão-pouco antecipa a escolha desta forma. Ressalta claramente da economia geral do sistema de isenções fiscais que a razão de ser destas é a *natureza* e as *condições* do exercício da actividade em causa, sendo estes elementos independentes da personalidade jurídica de quem a exerce. Contrariamente ao que pretendem os recorrentes no processo principal, esta apreciação não é invalidada pelo ponto de vista que o Tribunal adoptou no acórdão Comissão/Alemanha<sup>20</sup>. O legislador comunitário pode, em disposições tais como aquela que está em causa no caso em apreço, não determinar unicamente a actividade isenta, mas determinar também de maneira vinculativa os operadores económicos autorizados a fornecer as prestações isentas; todavia, daí não resulta que os operadores devam imperativamente ter personalidade jurídica.

27. Pensamos que, no quadro regulamentar particular em que são utilizados, os termos «organismo» e «estabelecimento» remetem para a existência de um *operador autónomo*; entende-se por operador autónomo um conjunto de recursos humanos e materiais que constituem uma entidade distinta, por intermédio da qual uma actividade médica, hospitalar ou geriátrica é exercida de maneira permanente e estável. Por consequência, é essencial examinar a

estrutura e os componentes do operador, e não o seu carácter jurídico aparente. Para que haja «organismo» ou «estabelecimento» na acepção do artigo 13.º, A da Sexta Directiva, é indispensável que haja uma entidade institucional e organizada independente — e, em todo o caso, distinta — pela sua natureza e pela sua actividade da ou das pessoas a que pertence. Em compensação, não é um «estabelecimento» ou «organismo» autónomo uma entidade que reflecte simplesmente a actividade de uma ou de várias pessoas singulares (por exemplo, médicos). Neste caso, a estrutura (material e humana) necessária para que a actividade hospitalar, médica ou geriátrica exercida pela entidade em questão seja imputada a esta entidade, e não à ou às pessoas singulares (que são suas proprietárias ou que a controlam), não existe. Por consequência, quando quem exerce a actividade descrita no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva não tem personalidade jurídica, o critério de existência de uma estrutura que distingue esta pessoa da ou das pessoas singulares que são suas proprietárias ou que são responsáveis por ela é o critério mais determinante para apreciar em que medida há «estabelecimento» ou «organismo» com direito à isenção fiscal.

28. Os recorrentes no processo principal criticam esta interpretação por dar origem a insegurança jurídica e falsear as condições de livre concorrência na medida em que, ao admitir-se que possa haver um «organismo» ou um «estabelecimento»

20 — Acórdão já referido na nota 16.

sem personalidade jurídica autónoma, introduz-se na disposição em causa um critério subjectivo e quantitativo. Com efeito, determinar se quem exerce uma actividade isenta existe de maneira independente e autónoma constitui um problema que pode ser objecto de uma interpretação ampla, uma vez que os litígios jurídicos nascem muito raramente devido ao critério segundo o qual a aplicação da isenção depende da existência da personalidade jurídica de quem exerce esta actividade. Ora, pensamos que um tratamento fiscal diferenciado em função da personalidade de quem exerce a actividade e, portanto, a mudança das condições de concorrência apenas com base na qualificação jurídica desta actividade devem ser evitados; eles não entram na lógica do sistema fiscal em vigor, nem tão-pouco são conformes à vontade real do autor da Sexta Directiva.

29. Além disso, segundo o princípio geral da neutralidade do imposto, prestações similares devem em princípio ser tributadas da mesma maneira. Este princípio constitui a base lógica do imposto sobre o valor acrescentado<sup>21</sup>. Por consequência, quando uma actividade é exercida nas condições materiais e institucionais previstas pelas disposições do artigo 13.º, A, da Sexta Directiva, é mais correcto que ela seja isenta das cargas fiscais que a agravam, quaisquer que sejam o regime de proprie-

dade e a forma jurídica externa. Evidentemente, o princípio da neutralidade nunca pode constituir o fundamento de uma interpretação *contra legem* das disposições em causa; por outras palavras, não pode fundamentar uma interpretação segundo a qual a simples actividade de uma ou de várias pessoas singulares constitui, sem outro elemento estrutural, um «estabelecimento» ou um «organismo» no sentido do artigo 13.º, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva.

30. À luz destas precisões, dever-se-ão apreciar os dados do processo *Bulthuis-Griffioen*, já referido, e compreender a jurisprudência do Tribunal de Justiça neste processo; pensamos que a solução que foi dada neste processo, pelo menos no que diz respeito à conclusão final, está absolutamente correcta. A recorrente no processo principal apresentava-se como empresária de um infantário, sem que se saiba, todavia, se o infantário era efectivamente o verdadeiro operador que exercia a actividade para a qual a isenção fiscal era requerida. Por outras palavras, não se podia sustentar seriamente que esta actividade devia ser imputada directamente e de maneira autónoma ao infantário, nem que ela não correspondia simplesmente à oferta de serviços da recorrente como empresária deste infantário. Inversamente, certos elementos pareciam indicar que o infantário se identificava com a empresária; por consequência, quem exercia a actividade em questão era, afinal de contas, directamente uma pessoa singular e não uma outra entidade com as características de um «organismo» na acepção correcta do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta

21 — No que diz respeito ao princípio da neutralidade neste domínio, ver, a título indicativo, o acórdão de 24 de Outubro de 1996, *Elida Gibbs* (C-317/94, Colect., p. I-5339, n.º 23), e as conclusões recentes do advogado-geral N. Fennelly relativas ao processo C-134/97 (acórdão de 12 de Novembro de 1998, *Victoria Film*, Colect., p. I-7023, conclusões de 18 de Junho de 1998, n.º 41).

Directiva, tal como interpretado *supra*. Por consequência, W. Bulthuis-Griffioen, como pessoa singular, não podia ela própria estar compreendida no termo «organismo» e nem entrava *ratione personae* no campo de aplicação da disposição comunitária relevante. Todavia, se quem exercia a actividade económica a isentar não fosse a própria recorrente, mas uma outra entidade, a solução teria sido diferente<sup>22</sup>.

foram apresentados ao Tribunal que a Glenview Home possui estes elementos, pelo que é ela que é considerada a operadora económica exercendo a actividade a isentar, e não os Gregg, que são simplesmente proprietários e asseguram o controlo. O pessoal é composto por 25 pessoas e existem 17 quartos, bem como espaços comuns nos quais ela presta, de maneira estável e autónoma, certos serviços hospitalares, paramédicos ou geriátricos. Por consequência, constitui um «estabelecimento» no sentido do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva e um «organismo» no sentido do alínea g) da mesma disposição<sup>23</sup>.

31. No que diz respeito ao caso em apreço, resulta dos dados factuais do processo que

32. Todavia, existe um obstáculo jurídico que se opõe a que a Glenview beneficie das isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da directiva, dado que, segundo o que é dito na decisão de reenvio do órgão jurisdicional nacional, esta empresa não é reconhecida como tendo um «carácter social» na acepção da legislação do Reino Unido. Recordaremos que a necessidade de reconhecimento deste carácter social, por parte do Estado-Membro, para poder bene-

22 — Deste ponto de vista, mantemos o que dissemos nas nossas conclusões no processo Bulthuis-Griffioen, em particular nos pontos 13 e 15, a saber, que, «de cada vez que as disposições do artigo 13.º prevêm que uma actividade isenta tenha que ser efectuada por um 'organismo', a isenção prevista não logra aplicação quando a entidade económica é uma pessoa singular» (n.º 13) e que «um empresário que, como a recorrente, exerce actividades isentas de imposto, como pessoa singular, não se enquadra no âmbito de aplicação subjectivo da disposição controvertida do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, uma vez que esse empresário não pode ser caracterizado como 'organismo', na acepção da disposição em questão» (n.º 15). Neste processo, o Tribunal adicionou evidentemente um elemento suplementar em conformidade com a interpretação da disposição relevante; no n.º 20 deste acórdão, diz expressamente que, em conformidade com o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva «... o benefício de isenção só pode ser invocado por pessoas colectivas...». Já explicámos por que razão, em nossa opinião, não é indicado fazer depender a qualidade de «estabelecimento» ou de «organismo» na acepção da Sexta Directiva da existência de uma personalidade jurídica autónoma de quem exerce a actividade a isentar. Ora, o dispositivo do acórdão Bulthuis-Griffioen — segundo o qual um empresário, pessoa singular, não pode pretender o benefício de uma isenção na medida em que as disposições relevantes reservam esse benefício aos organismos de direito público ou aos outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa — tem a nossa adesão total e não vemos por que razão deveria ser posto em causa.

23 — Sublinhámos também que se deviam examinar unicamente as características do operador que requer a isenção fiscal em virtude da Sexta Directiva e as características da actividade exercida, mas não a qualificação jurídica deste operador, nas nossas recentes conclusões no processo Institute of the Motor Industry (C-149/97, conclusões de 14 de Maio de 1998) relativas à interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea l), da Sexta Directiva. No n.º 48 destas conclusões, dissemos expressamente que a disposição controvertida devia ser interpretada «no sentido de que se refere aos objectivos essenciais da actividade sindical e visa, assim, os organismos sem fins lucrativos que, independentemente da sua forma jurídica, prosseguem tais objectivos».

ficiar da vantagem fiscal, é uma condição enunciada pela disposição relevante do direito comunitário. A Comissão, quanto a ela, é de opinião de que, com base nos outros elementos do processo, a Glenview deveria ser considerada como um lar de terceira idade com um carácter social reconhecido. Todavia, não nos parece útil debruçarmo-nos ainda mais sobre este problema, na medida em que, segundo a análise que fizemos *supra*, pensamos que a Glenview Home entra manifestamente no campo de aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

33. Em resumo, no que diz respeito às disposições em causa do direito comunitário, admitir que a simples actividade de

uma ou de várias pessoas singulares entra, sem outra condição e sem que haja um operador económico autónomo, dotado de uma estrutura separada, no campo conceptual dos termos «organismo» ou «estabelecimento» [tais como eles são compreendidos no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), da Sexta Directiva] não tem a nossa adesão, mesmo que seja necessário admiti-lo, de um ponto de vista sistemático, por razões de neutralidade do imposto. Todavia, isto não quer dizer que o exegeta do direito não tem nenhuma possibilidade de interpretar as disposições relevantes do direito comunitário; os termos «organismo» e «estabelecimento», utilizados pelo legislador, não são apenas susceptíveis de uma interpretação estrita e formalista, isto é, não se identificam com uma forma jurídica determinada de quem exerce a actividade hospitalar, médica ou paramédica.

## V — Conclusão

34. Tendo em consideração o que precede, propomos que o Tribunal de Justiça limite a sua resposta à primeira questão prejudicial e que se pronuncie como se segue:

«As disposições relevantes do direito comunitário significam que uma entidade, que tenha a existência e a estrutura material necessária para exercer directamente e de maneira autónoma uma actividade no sector da assistência médica e hospitalar e que seja também devidamente reconhecida pelo direito nacional, deverá ser considerada como um 'estabelecimento' que fornece assistência médica e hospitalar 'em condições sociais análogas' às dos organismos de direito público

no sentido do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva (Directiva 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 colectável uniforme), mesmo que não tenha personalidade jurídica, mas funcione no regime da *partnership* do direito norte-irlandês; por consequência, beneficia da isenção do imposto sobre o valor acrescentado, desde que as outras condições, editadas pelas disposições já referidas da Sexta Directiva, estejam igualmente preenchidas.»