



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
ELEANOR SHARPSTON
apresentadas em 26 de setembro de 2013¹

Processo C-366/12

**Finanzamt Dortmund-West
contra
Klinikum Dortmund gGmbH**

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha))

«IVA — Administração de citostáticos para o tratamento de doentes em ambulatório — Isenções para hospitalização, assistência médica e operações estreitamente conexas — Saber se as ‘operações estreitamente conexas’ devem ser serviços — Saber se essas operações devem ser efetuadas pela pessoa que presta os cuidados hospitalares ou médicos — Saber se podem ser isentas caso sejam estreitamente conexas com a prestação de cuidados médicos não levada a cabo por um hospital ou por um estabelecimento semelhante»

1. O direito da União Europeia (a seguir «UE») consagra a isenção de IVA para, por um lado, 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, «por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» e, por outro, as «prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício das atividades médicas e paramédicas».

2. No presente pedido de decisão prejudicial o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal) alemão deseja saber como aplicar essas isenções quando fármacos para quimioterapia são dispensados numa farmácia de hospital e administrados durante um tratamento em ambulatório prestado nas instalações do hospital por médicos que atuam a título privado.

Legislação relevante da UE

3. O caso no processo principal diz respeito aos anos fiscais de 2005 e 2006, quando a Sexta Diretiva² era a legislação da UE aplicável.

1 — Língua original: inglês.

2 — 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54). Foi revogada e substituída pela 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), que reformulou a estrutura e a redação da Sexta Diretiva sem, em princípio, efetuar alterações substanciais (v. considerando 3 do preâmbulo).

4. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, estão sujeitas ao IVA, as «entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade». Nos termos dos artigos 5.º, n.º 1, e 6.º, n.º 1, respetivamente, por entrega de um bem entende-se «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário», e prestação de serviços é definida como «qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na aceção do artigo 5.º». ³

5. O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva requeria que os Estados-Membros fixassem uma taxa de IVA não inferior a 15%. Podem igualmente aplicar uma ou duas taxas reduzidas não inferiores a 5% aplicáveis ao fornecimento de bens e à prestação de serviços das categorias referidas no anexo H. ⁴

6. Nos termos do artigo 13.º, A), n.º 1, alíneas b) e c) da Sexta Diretiva, os Estados-Membros isentarão («nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso»):

- «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;
- c) As prestações de serviços de assistência efetuadas no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado—Membro em causa.» ⁵

7. Porém, o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), da mesma diretiva dispõe:

«As prestações de serviços e as entregas de bens ficam excluídas do benefício da isenção prevista n[a] alínea [a] b) [...] do n.º 1, se:

- não forem indispensáveis à realização das operações isentas;
- se destinarem, essencialmente, a obter para o organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.» ⁶

8. O anexo H listava os bens e serviços a que podiam ser aplicadas taxas reduzidas de IVA. A categoria 3 da lista incluía: «Produtos farmacêuticos do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, prevenção de doenças e em medicina [...]». ⁷

Direito alemão aplicável

9. Segundo o § 1, n.º 1, ponto 1, primeiro período, da Lei de 2005 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 2005, a seguir «UStG»), estão sujeitos ao imposto sobre o volume de negócios (ou seja, ao IVA) as «entregas e outras prestações que um empresário realiza a título oneroso, no território nacional, no âmbito da sua empresa.» O § 3, n.º 1, define a entrega de bens por um

3 — V. artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 14.º, n.º 1, e 24.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

4 — V. artigos 96.º a 99.º da Diretiva 2006/112.

5 — V. artigo 132.º, n.º 1, alíneas b) e c), da Diretiva 2006/112. A versão em inglês utiliza o termo «medical care» (assistência médica) em ambas as disposições, enquanto outras versões linguísticas utilizam diferentes termos. Contudo, o Tribunal já decidiu que o significado é o mesmo em ambas: v. acórdão de 6 novembro de 2013, Dornier (C-45/01, Colet., p. I-12911, n.ºs 46 a 50).

6 — V. artigo 134.º da Diretiva 2006/112.

7 — V. categoria 3 do anexo III da Diretiva 2006/112.

empresário como «prestações pelas quais um empresário, ou um terceiro por ele mandatado, dá ao tomador ou a um terceiro por ele mandatado a capacidade de dispor de um bem em seu próprio nome (transferência do poder de dispor do bem)», e o § 3, n.º 9, define as outras prestações como «prestações que não constituem entregas de bens».

10. O § 4 da UStG elenca as isenções de IVA. Durante os anos controvertidos, o n.º 14 isentava «as operações resultantes do exercício da profissão de médico, de dentista, homeopata, de fisioterapeuta (cinesiterapeuta), de parteira ou de qualquer outra atividade médica análoga [...]», enquanto o n.º 16 isentava, sob certas condições, «as operações estreitamente relacionadas com a exploração de hospitais».

11. Durante os anos controvertidos, o § 116 do livro V do Código Social (Sozialgesetzbuch, Fünftes Buch, a seguir «SGB V»), dispunha que os médicos de hospitais com formação completa (não acreditados para a prestação de cuidados médicos no âmbito do regime geral de seguro de doença) podiam, com o acordo da instituição gestora do hospital, ser autorizados a participar na prestação, aos segurados, de cuidados médicos no âmbito do regime geral de seguro de doença; e, ao abrigo do § 116a, hospitais acreditados, especializados na área relevante, podiam ser autorizados a disponibilizar cuidados médicos no âmbito do regime geral de seguro de doença nas áreas em que foi constatada uma oferta insuficiente de prestação de cuidados médicos, se e enquanto isso for necessário para cobrir a insuficiência da oferta.

Matéria de facto, tramitação do processo e questões prejudiciais

12. A Klinikum Dortmund gGmbH (a seguir 'Klinikum Dortmund') é uma sociedade de responsabilidade limitada sem fins lucrativos que gere um hospital. Durante os anos controvertidos, era titular de uma acreditação institucional nos termos do § 116a do SGB V, que habilitava o hospital a prestar assistência médica com hospitalização e em ambulatório. A assistência médica em ambulatório era também prestada por médicos internos contratados pela Klinikum Dortmund que, nesse contexto, trabalhavam ao abrigo de uma acreditação individual nos termos do § 116 do SGB V.

13. A Klinikum Dortmund prestava tratamentos de quimioterapia a doentes com cancro. Os fármacos administrados (citostáticos) eram produzidos na farmácia do hospital, com base na prescrição de um médico para cada doente específico. Quando os citostáticos eram usados em doentes hospitalizados e em cuidados médicos nas instalações do hospital, não é contestado que a sua administração estava realmente isenta de IVA.

14. Os citostáticos produzidos pela Klinikum Dortmund também eram usados em assistência médica em ambulatório prestada no hospital por médicos que atuavam a título privado, e presumiu-se que também estavam isentos de IVA. Contudo, a autoridade tributária foi de opinião, com base em novas orientações administrativas (que não vinculam os tribunais), que a dispensação de fármacos a título oneroso no decurso do tratamento em ambulatório de doentes com tumores era tributável a partir de 2005. Corrigiu as declarações de IVA da Klinikum Dortmund em conformidade, cobrando IVA a jusante, mas permitindo a dedução do imposto pago a montante relevante. (Não parece controvertido que, se os mesmos fármacos tivesse sido administrados pelos mesmos médicos atuando também a título privado, mas em instalações privadas e não no contexto de uma autorização individual ao abrigo do § 116 da SGB V, a dispensação desses fármacos não estaria isenta de IVA).

15. A ação proposta pelo Klinikum Dortmund para impugnação da correção à liquidação do imposto foi julgada procedente pelo tribunal de primeira instância, e a autoridade tributária interpôs recurso em matéria de direito para o tribunal *a quo*, o qual submeteu as seguintes questões prejudiciais:

«1. A operação estreitamente conexa deve consistir numa prestação de serviços nos termos do artigo 6.º, n.º 1, da [Sexta Diretiva]?

2. Em caso de resposta negativa à primeira questão: apenas existe uma operação estreitamente conexa com a hospitalização ou a assistência médica, quando esta operação é efetuada pelo mesmo sujeito passivo que presta o serviço de hospitalização ou de assistência médica?
 3. Em caso de resposta negativa à segunda questão: está-se igualmente perante uma operação estreitamente conexa, quando a prestação de serviços de assistência [médica] está isenta de imposto[,] não ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da [Sexta Diretiva], [mas] sim ao abrigo da alínea c), da referida disposição?»
16. Foram apresentadas observações escritas pela Klinikum Dortmund, pelo Governo alemão e pela Comissão Europeia. Na audiência de 13 de junho de 2013, as mesmas partes apresentaram alegações e responderam a questões que lhes tinham sido apresentadas por escrito pelo Tribunal de Justiça.

Apreciação

Questão 1

17. Todas as partes que submeteram observações consideram que a expressão «operações estreitamente conexas» do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva inclui a entrega de bens e a prestação de serviços. Concordo.

18. Reconheço que pode haver algumas dúvidas em termos linguísticos. Várias versões linguísticas⁸ utilizam uma palavra que corresponde a «atividades», um termo que pode ser compreendido como relacionado mais facilmente com a prestação de serviços do que com a entrega de bens, enquanto a maioria das versões linguísticas⁹ utiliza uma palavra que corresponde a «transações», a qual pode ser mais facilmente vista como abrangendo uma e outra. Contudo, para as «atividades» serem isentas de IVA, conclui-se que o termo se refere a algo que, de outra forma, poderia estar sujeito a esse imposto. E, no sistema legislativo, só as transações (que podem corresponder a entregas de bens ou a prestação de serviços, mas devem ser uma ou outra) podem estar sujeitas a IVA.

19. A proposta original da Comissão para a Sexta Diretiva referia, em todas as versões linguísticas, «as prestações de serviços médicos e hospitalares e as entregas de bens acessórias às referidas prestações»¹⁰ Não há indicação de que a alteração da redação na versão final adotada pelo Conselho tenha tido como objetivo a exclusão da entrega de bens. Se fosse essa a intenção, a redação teria decerto sido mais explícita. Pelo contrário, parece mais provável que a intenção fosse a de incluir a prestação de serviços e também a entrega de bens.

20. É certo que, pelo menos a versão espanhola do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva tem uma redação que parece claramente mais restritiva: «prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas». Uma leitura estrita desta versão¹¹ pode sugerir que só estão em causa as prestações de serviços.

21. Segundo jurisprudência assente, a formulação utilizada numa versão linguística de uma disposição de direito da União não pode servir de base única para a interpretação dessa disposição, nem ser-lhe atribuído carácter prioritário em relação a outras versões linguísticas. Em caso de divergência entre as diferentes versões linguísticas, a disposição em questão deve ser interpretada em função da sistemática

8 — Além do inglês, v., por exemplo, as versões húngara, maltesa e sueca.

9 — Incluindo todas as cinco versões linguísticas, com exceção do inglês, nas quais a Sexta Diretiva foi originalmente adotada: dinamarquês, neerlandês, francês, alemão e italiano.

10 — JO 1973, C 80, p. 1, artigo 14.º, n.º 1, alínea b).

11 — Literalmente, «prestações de serviços de hospitalização e assistência médica e outras [i.e. outras prestações de serviços] relacionadas diretamente com estas».

geral e da finalidade do diploma de que é um elemento¹². No presente contexto, o artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva consagra isenções «em benefício de certas atividades de interesse geral». Se é do interesse geral isentar as prestações de serviços estreitamente relacionadas com cuidados médicos e hospitalares, então também é do interesse geral isentar os fornecimentos de bens com uma relação igualmente próxima. Parece-me, portanto, que não se pode dar prioridade à versão espanhola da disposição.

22. As próprias dúvidas do tribunal *a quo* derivam em particular de dois acórdãos do Tribunal de Justiça — *Ygeia*¹³ e *CopyGene*¹⁴ — nos quais as «operações estreitamente conexas» do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva eram referidas em termos que sugeriam que se tratava de prestação de serviços.

23. Contudo, como foi assinalado nas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça, esses acórdãos diziam respeito a situações factuais que envolviam apenas o fornecimento de serviços, facto que explica a linguagem usada. Além disso, no acórdão Comissão / Reino Unido¹⁵ o Tribunal de Justiça procedeu na certeza de que os fornecimentos de bens beneficiavam da isenção ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, ainda que a isenção não pudesse ser justificada ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c).

24. Considero por isso que a expressão «operações estreitamente conexas» do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva inclui os fornecimentos de bens e as prestações de serviços.

Questão 2

25. A Klinikum Dortmund e a Comissão consideram que, para beneficiar da isenção em «operações estreitamente conexas», ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, não é essencial que a entrega seja efetuada pela pessoa que presta os «cuidados médicos e hospitalares».

26. O Governo alemão sustenta o ponto de vista contrário. Salientando a redação da disposição (a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas, «asseguradas por» certos prestadores definidos) e a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, para considerar que as isenções de IVA devem ser interpretadas estritamente, esse governo alega que tanto a assistência médica como as operações conexas devem ser asseguradas pela mesma pessoa.

27. Não concordo com esta última posição. A redação em questão requer simplesmente que tanto a entrega como a prestação sejam asseguradas por prestadores abrangidos por uma certa definição.¹⁶ O texto não afirma que o prestador deve ser o mesmo em ambos os casos. Nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça afirma apenas que os termos utilizados para especificar as isenções devem ser interpretados estritamente. Acresce que a interpretação desses termos deve ser coerente com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Uma interpretação estrita não significa que os termos utilizados devam ser interpretados de modo a retirar às isenções os efeitos pretendidos¹⁷. Além disso, como o Tribunal de Justiça já declarou no acórdão Comissão/França¹⁸, a isenção das operações estreitamente conexas com a hospitalização ou a assistência médica destina-se a garantir que o benefício destas não se torna inacessível em razão do acréscimo de custos que resultaria se elas

12 — V., por exemplo, acórdão de 3 de março de 2011, Comissão/Países Baixos (C-41/09, Colet., p. I-831, n.º 44 e jurisprudência referida). V. também acórdão de 2 de abril de 1998, EMU Tabac e o. (C-296/95, Colet., p. I-1605, n.º 36).

13 — Acórdão de 1 de dezembro de 2005 (C-394/04 e C-395/04, Colet., p. I-10373, n.º 25).

14 — Acórdão de 10 de junho de 2010 (C-262/08, Colet., p. I-5053, n.º 40).

15 — Acórdão de 23 de fevereiro de 1988 (C-353/85, Colet., p. 817, n.º 33 a 35).

16 — V., também, a tabela analítica no n.º 27 das minhas conclusões no processo que deu origem ao acórdão *CopyGene*, referido na nota 14.

17 — V., para um exemplo recente, o acórdão de 15 de novembro de 2012, Zimmermann (C-174/11, n.º 22 e jurisprudência referida).

18 — Acórdão de 11 de janeiro de 2011 (C-76/99, Colet., p. I-249, n.º 23).

próprias, ou as operações com elas estreitamente conexas, fossem sujeitas a IVA. Recusar a isenção simplesmente com o fundamento de que a assistência médica ou hospitalar e as operações conexas não foram asseguradas pela mesma pessoa seria contrário a esse objetivo. Por último, no mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça tratou a transmissão de uma amostra de sangue entre dois laboratórios como estando «estreitamente conexa» com a análise efetuada pelo segundo laboratório e requerendo o mesmo tratamento em matéria de IVA ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva. Portanto, é claro que o Tribunal de Justiça não exige que a assistência médica ou hospitalar e as operações conexas sejam asseguradas pela mesma pessoa para que as segundas beneficiem da isenção.

28. O Governo alemão alega que só atividades 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» podem beneficiar da isenção, e que os médicos em causa no processo principal não estão abrangidos por essa definição.

29. Como a Comissão corretamente aponta, esse aspeto pertence, com propriedade, à questão seguinte.

Questão 3

30. O órgão jurisdicional nacional deseja saber, no essencial, se as «operações estreitamente conexas» podem beneficiar de isenção ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, caso os próprios cuidados médicos com os quais são estreitamente conexas estejam isentos, não ao abrigo dessa disposição, mas sim ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c). A Klinikum Dortmund considera que sim, enquanto o Governo alemão e a Comissão consideram que não.

31. A atividade em causa é a administração de fármacos pela Klinikum Dortmund, sendo os cuidados à mesma atinentes assegurados por médicos que atuam como trabalhadores por conta própria. Parece ser aceite no processo principal, e em todos os articulados apresentados ao Tribunal de Justiça, que os cuidados médicos em causa, assegurados por estes médicos, beneficiam da isenção de IVA nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva, mas não nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), e eu concordo.

32. Segundo alega a Comissão, essas disposições consagram isenções diferentes para a prestação de assistência médica. Não são distintas de acordo com a natureza dos serviços, mas sim com as circunstâncias em que os mesmos são prestados.

33. É verdade que o Tribunal de Justiça já afirmou reiteradamente, a este respeito, que o critério a tomar em consideração para delimitar o âmbito de aplicação destas duas isenções está menos ligado à natureza do serviço do que ao local da sua prestação¹⁹. Contudo, no meu ponto de vista, tal não pode ser interpretado como significando que a prestação de assistência médica deve estar abrangida pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), sempre que é assegurada *nas instalações de* um organismo ou de um estabelecimento definido nessa disposição, desde que não seja também assegurado *por* esse organismo ou estabelecimento. Neste contexto, a expressão «asseguradas por» é clara e inequívoca.

19 — V., por exemplo, acórdão de 8 de junho de 2006, L.u.P., C-106/05, Colet., p. I-5123, n.º 22 e jurisprudência referida; CopyGene, referido na nota 14, n.º 27 e jurisprudência referida.

34. Também é verdade que, nas circunstâncias relativamente semelhantes do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g)²⁰, o Tribunal de Justiça salientou que os termos «estabelecimento» e «organização» não excluem pessoas singulares²¹. Contudo, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), refere organismos, hospitais, centros e estabelecimentos, enquanto o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), refere o exercício de profissões, que em princípio só pessoas singulares podem exercer. Isso contrasta com a situação respeitante ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), que não é seguida por qualquer equivalente ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c). Este contraste parece impedir uma interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), tão ampla como a do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g). Contudo, mesmo presumindo que os Estados-Membros podem reconhecer médicos individuais como «estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» que prestam serviço «em condições sociais análogas às que vigoram para [organismos de direito público]», não é sugerido, no despacho de reenvio nem em qualquer das observações que esse reconhecimento tenha sido atribuído aos médicos em causa. Na realidade, face ao que foi dito na audiência verifica-se que a autorização concedida ao abrigo do § 116 da SGB V dizia respeito apenas à possibilidade abrangida por um regime de seguro de doença e não afetava o estatuto dos médicos de qualquer outra forma.

35. Portanto, vou continuar com base na premissa de que o atendimento prestado pelos médicos no presente caso, atuando independentemente do hospital apesar de prestarem o atendimento em instalações hospitalares, está isento ao abrigo do artigo 13.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva.

36. Fica claro da redação do artigo 13.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva que, quando a hospitalização e a assistência médica estão isentas ao abrigo desta disposição, as operações com elas estreitamente conexas beneficiam da mesma isenção. *A contrario*, pode concluir-se que, quando a assistência médica está isenta ao abrigo do artigo 13.º, n.º 1, alínea c), que não menciona as operações conexas, a isenção não se estende para além da prestação do próprio cuidado.

37. A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Comissão/Reino Unido²² que, «à parte os pequenos fornecimentos estritamente necessários no momento da prestação dos serviços de assistência, a entrega de medicamentos e outros bens, como óculos de correção prescritos pelo médico ou por outras pessoas autorizadas, é material e economicamente dissociável da prestação do serviço».

38. Esse caso dizia particularmente respeito à entrega de óculos de correção, e o Tribunal considerou a entrega de medicamentos sujeitos a prescrição à mesma luz. Nas circunstâncias em causa, os atos de diagnóstico (junto com qualquer entrega de bens menor e estritamente necessária — como, porventura, a administração de gotas oftalmológicas para alargar as pupilas) e a prescrição dão corpo a uma só entrega abrangida pela isenção do artigo 13.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva. Presumivelmente, aplicar-se-ia o mesmo à entrega de quaisquer produtos — como, por exemplo, unguentos ou ligaduras — essenciais para qualquer tratamento levado a cabo pelo médico durante a consulta. Em contrapartida, o fornecimento por um oculista ou farmacêutico de quaisquer produtos prescritos por um médico é uma entrega à parte, que não está abrangida pela referida isenção.

39. Contudo, parece-me que, a haver uma isenção para fármacos administrados nas circunstâncias em causa no presente caso, a mesma teria de ser alargada a todos os fármacos dispensados por prescrição, dado que a prescrição, por médicos, de fármacos a serem feitos por farmacêuticos, deve em princípio ser sempre vista como estreitamente conexa com os cuidados prestados pelos médicos. Contudo, tal

20 — Que isenta 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 caráter social pelo Estado-Membro em causa».

21 — Acórdão Zimmermann, referido na nota 17, n.º 57 e jurisprudência referida.

22 — Referido na nota 15, n.º 33.

não seria coerente com a decisão do acórdão Comissão/Reino Unido. Também é claro que os produtos farmacêuticos «do tipo normalmente utilizado [...] em medicina [...]» (uma descrição que parece mais apropriada para fármacos prescritos por um médico do que para medicamentos de venda livre), estão em princípio sujeitos a IVA, ou não estariam elencados no anexo H da Sexta Diretiva.

40. Em princípio, portanto, parece-me que a resposta à Questão 3 deve ser, essencialmente, que a administração de fármacos de acordo com uma prescrição feita durante a prestação de cuidados médicos não pode beneficiar de isenção ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva se os cuidados médicos com os quais está estreitamente conexas estiverem isentos, não ao abrigo da mesma disposição, mas sim ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c).

41. Contudo, daí não decorrerá necessariamente que, nas circunstâncias específicas do processo principal, a administração dos fármacos não possa estar isenta ao abrigo do próprio artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c). A administração poderia, talvez, ser considerada não como uma «operação estreitamente conexas», mas como um fornecimento «estritamente necessário no momento em que os cuidados são prestados» e que não é «fisicamente e economicamente dissociável[1] da prestação do serviço», para usar as palavras do Tribunal de Justiça no acórdão Comissão/Reino Unido²³.

42. Uma variante desta possibilidade pode ser que a dispensação e administração de fármacos seja vista, de novo nas palavras do Tribunal de Justiça, como atos «tão estreitamente relacionados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria caráter artificial»²⁴. Ou talvez possam ser considerados como acessórios ao serviço principal na medida em que «constitu[em], não um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador»; tal pode ser aplicado às «prestações de serviços que se inscrevem logicamente no âmbito do fornecimento dos serviços [...] de assistência médica e que constituem uma etapa indispensável no processo de prestação desses serviços para atingir as finalidades terapêuticas prosseguidas por estes»²⁵.

43. Uma possibilidade diferente pode ser a necessidade de atribuir o mesmo regime de IVA independentemente de os fármacos serem administrados em hospitalização ou em ambulatório, a fim de respeitar o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema do IVA, o qual, de acordo com jurisprudência constante, impede o tratamento de entregas similares, em concorrência uns com os outros, de forma diferente para efeitos de IVA²⁶.

44. Qualquer avaliação dessas possibilidades deve ser baseada em mais informações sobre as circunstâncias do tratamento contidas no despacho de reenvio. Toda a matéria de facto necessária a esse respeito deve, naturalmente, ser averiguada pelo tribunal nacional competente, mas o Tribunal de Justiça convidou as partes a considerar, na audiência, a relevância de uma série de questões, incluindo a natureza precisa da assistência médica prestada e a identidade do prestador, a questão de saber se o cuidado pode ser prestado sem a dispensação dos fármacos em questão e a identidade da pessoa para quem foi transferido o direito de dispor dos fármacos como proprietário (em outras palavras, o destinatário da entrega).

45. Das respostas das partes compreendi que é pacífico que o tratamento em questão inclui uma série de atividades inter-relacionadas. Um médico diagnostica a condição exata do doente e identifica uma formulação para um citostático adaptado para tratar essa condição individual; é elaborado um plano terapêutico com o doente; o citostático é prescrito pelo médico e preparado pela farmácia; é verificado e podem ser acrescentados fármacos complementares para aliviar os efeitos secundários; é então

23 — V. n.º 37 e nota 22, *supra*.

24 — V., para um exemplo muito recente, acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk (C-18/12, n.º 28 e jurisprudência referida).

25 — V., por exemplo, acórdão CopyGene, referido na nota 14, n.º 40 e jurisprudência referida.

26 — V., por exemplo, acórdão L.u.P., referido na nota 19, n.ºs 24 e 32.

administrado pelo pessoal dos cuidados de saúde, sob a supervisão do médico ou com o médico a ser informado de qualquer problema que possa requerer a sua intervenção; em qualquer fase, pode ser necessário que este ajuste a dosagem ou a composição dos fármacos administrados, ou modificar o plano terapêutico.

46. Com base nesta descrição, é claro que há uma continuidade terapêutica que abrange tanto «a prestação de cuidados médicos no exercício das profissões médicas e paramédicas» quanto uma administração de fármacos. Também é claro que sem a administração dos fármacos a própria assistência médica não teria qualquer utilidade, pelo que a administração é «estritamente necessária no momento em que os cuidados são prestados».

47. Contudo, acho que é difícil considerar, ao mesmo tempo, que a administração dos fármacos não é «material e economicamente dissociável da prestação [da assistência médica]» ou que ela é «tão estreitamente relacionad[a] [com a assistência médica] que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria carácter artificial».

48. Nesse sentido, é necessário considerar por quem, e a quem, são entregues os fármacos. Esta questão foi abordada na audiência e, embora tenha sido reconhecido que o pagamento foi em quase todos os casos feito por um organismo de seguro de saúde público ou privado, pareceu pacífico que «o direito de dispor [dos fármacos] como proprietário» é adquirido pelo doente. Nem o médico, nem o organismo de seguro de saúde podem obrigar o doente a aceitar ou não a administração dos fármacos. Isso torna impossível considerar que o médico passa a administração dos medicamentos ao doente, como parte integrante da assistência médica prestada. Portanto, parece necessário partir da premissa de que o doente recebe mais do que uma prestação: a assistência do médico e dos profissionais de saúde, e os fármacos da farmácia hospitalar.

49. Quando entregas separadas são feitas por diferentes pessoas, parece inevitável que essas entregas não podem formar, «objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria carácter artificial» nem ser «material e economicamente [indissociáveis]». Podem ser (na verdade, verifica-se que efetivamente *são*) operações «estreitamente relacionadas» e uma relação tão estreita irá permitir que a administração de fármacos beneficie da isenção ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, mas não quando está isenta ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da mesma. Nesse sentido, a separação entre a pessoa que entrega os fármacos e a pessoa que presta o atendimento médico deve, na minha opinião, impedir que ambos sejam considerados, em conjunto, uma única prestação, independentemente de nenhuma das prestações ser útil sem a outra — em contraste, por exemplo, com a situação examinada no acórdão *Deutsche Bank*²⁷, caso em que duas entregas comparavelmente interligadas foram asseguradas pelo mesmo sujeito passivo.

50. Um raciocínio semelhante leva-me à visão de que a dispensação de fármacos não pode ser considerada «accessória [do] serviço principal na medida em que constitui, não um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal prestado». Quando um médico presta os serviços de diagnóstico, prescrição e supervisão descritos em resposta a perguntas do Tribunal de Justiça, seria artificial dizer que os medicamentos administrados foram fornecidos — por uma pessoa diferente — como «um meio de beneficiar, nas melhores condições, desses serviços». A entrega de fármacos está, logicamente, intimamente relacionada com os serviços do médico, mas está perfeitamente separada dos mesmos e não é um meio de melhor beneficiar desses serviços (ou de beneficiar, nas melhores condições, desses serviços, numa tradução mais literal da redação usada pelo Tribunal de Justiça em francês, a sua língua de trabalho). De facto, pode-se mesmo conceber a entrega dos fármacos como o principal motivo de preocupação com o doente, e o diagnóstico, prescrição e supervisão da administração como a forma de beneficiar dessa administração nas melhores condições possíveis.

27 — Acórdão de 19 de julho de 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, n.ºs 20 a 29; v., também, as minhas conclusões sobre esse processo, n.ºs 26 a 32.

51. Resta verificar se o princípio da neutralidade fiscal dita um resultado diferente.
52. Concordo com o ponto de vista da Comissão de que não dita.
53. Este princípio não permite alargar o âmbito de aplicação de uma isenção, na falta de uma redação clara nesse sentido. Não é uma norma de direito primário, mas sim um princípio de interpretação, que deve ser aplicado paralelamente com o princípio segundo o qual as isenções devem ser interpretadas de forma estrita²⁸.
54. A este respeito, os termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Diretiva estabelecem uma distinção clara entre os cuidados prestados por organismos de direito público ou devidamente reconhecidos que operam sob condições sociais análogas, e os cuidados prestados — por outras pessoas e sob outras condições sociais — no exercício das profissões médicas e paramédicas.
55. Quando uma diferença de tratamento está claramente estabelecida na Sexta Diretiva, não deve ser substituída por um princípio de interpretação que não tem primazia sobre o texto legislativo.
56. Pode, no entanto, ser possível que um Estado-Membro neutralize qualquer perigo de distorção da concorrência utilizando a opção de estabelecer condições «com o fim de [...] evitar qualquer possível [...] abuso» nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1 da Sexta Diretiva, ou recusando-se, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 2, alínea b), a conceder isenção aos fornecimentos que seriam isentos ao abrigo do artigo 13.º n.º 1, alínea b), se o seu objetivo básico for «obter [...] receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado». Contudo, uma medida dessas implicaria a limitação da isenção das operações estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica, na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), e não o alargamento dessa isenção às operações estreitamente conexas com a prestação de cuidados médicos no exercício das profissões médicas e paramédicas, na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c). Por outras palavras, implicaria a tributação de impostos onde os mesmos não são cobrados atualmente, em vez de alargar o âmbito do que está isento de IVA.
57. Reconheço que o ponto de vista a que cheguei — de que a entrega de fármacos pode estar sujeita a ou isenta de IVA, dependendo do contexto em que é realizada — pode parecer contraintuitivo. Contudo, afirmar que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), pretende, como o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), incluir atividades estreitamente conexas com os cuidados descritos seria ler na primeira disposição palavras que lá não estão. Admito a possibilidade de, como consequência, haver uma lacuna na norma. Se assim for, é matéria para o legislador. Porém, não me parece adequado alargar a *ratio* da decisão do Tribunal de Justiça no processo Comissão/França²⁹ a todos os casos em que os custos podem aumentar por aplicação do IVA, na falta de indicação expressa da vontade do legislador nesse sentido.

Conclusão

58. À luz das considerações expostas, considero que o Tribunal de Justiça deve responder à questão submetida pelo Bundesfinanzhof, da seguinte forma:
1. O conceito de «operações estreitamente conexas», constante do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), 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 — abrange as entregas de bens e as prestações de serviços.

28 — V. acórdão *Deutsche Bank*, referido na nota 27, n.º 45.

29 — Referido no n.º 27, nota 18, *supra*.

2. Para poder beneficiar da isenção como operação estreitamente conexa com a hospitalização e a assistência médica, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Diretiva 77/388/CEE, não é essencial que a entrega seja feita pela pessoa que presta o cuidado em questão.
3. As entregas de bens ou prestações de serviços que:
 - (i) sejam estreitamente conexas com a prestação de cuidados médicos no exercício das profissões médicas e paramédicas, na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Diretiva 77/388/CEE;
 - (ii) sejam material e economicamente dissociáveis da prestação desses cuidados médicos, e
 - (iii) não sejam estreitamente relacionados com a hospitalização e a assistência médica, na aceção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da mesma diretiva,não beneficiam da isenção nos termos de qualquer destas duas disposições.