

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
6 de Novembro de 2003 *

No processo C-45/01,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie

e

Finanzamt Gießen,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: D. A. O. Edward, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, P. Jann e A. Rosas (relator), juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,
secretário: H. von Holstein, secretário-adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, por W. Küntzel, Rechtsanwalt,
- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e B. Muttelsee-Schön, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo dinamarquês, por J. Molde, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes, assistidos por A. Böhlke, Rechtsanwalt,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, do Governo alemão e da Comissão, na audiência de 18 de Setembro de 2002,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 10 de Dezembro de 2002,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 14 de Dezembro de 2000, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de Fevereiro de 2001, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, quatro questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (a seguir «Dornier») ao Finanzamt Gießen (a seguir «Finanzamt»), acerca da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a uma taxa reduzida das prestações relativas a tratamentos psicoterápicos efectuados pela Dornier durante o ano de 1990, quando, segundo esta, essas prestações deviam ficar isentas de IVA.

Enquadramento jurídico

A regulamentação comunitária

- 3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva sujeita a IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».
- 4 O artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva prevê:

«1. Por ‘sujeito passivo’ entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A

exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.»

- 5 O artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b), c) e g), da Sexta Directiva dispõe:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentam, 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:

[...]

- 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 efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa;

[...]

- 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.»

6 O artigo 13.º, A, n.º 2, da Sexta Directiva prevê:

«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;

— devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não detenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;

— devem praticar preços homologados pela Administração Pública, ou que não excedam os preços homologados, ou, no que diz respeito às actividades não susceptíveis de homologação de preços, preços inferiores aos exigidos para actividades análogas por empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado;

— as isenções não devem ser susceptíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.

b) As prestações de serviços e as entregas de bens ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) 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 efectuadas em concorrência directa com as empresas comerciais sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.»

A regulamentação nacional

7 O § 4, n.ºs 14 e 16, da Umsatzsteuergesetz 1980 (lei sobre o imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») na versão em vigor à época dos factos do processo principal prevê:

«Das operações mencionadas no § 1, n.º 1, pontos 1 a 3, estão isentas:

[...]

14. As operações resultantes da actividade de médico, de dentista, de fisioterapeuta, de cinesiterapeuta, de parteira ou de qualquer outra actividade médica análoga na acepção do § 18, n.º 1, ponto 1, da Einkommensteuergesetz (lei do imposto sobre o rendimento) ou o exercício da actividade de analista clínico. Estão igualmente isentas as outras prestações de associações cujos membros façam parte das profissões mencionadas no primeiro período, em relação aos seus membros, desde que essas prestações sejam directamente utilizadas para a execução das operações isentas por força do primeiro período.

[...]

16. As operações estreitamente relacionadas com a exploração de hospitais, de clínicas especializadas em exames de despistagem e de outros estabelecimentos de assistência médica, de diagnóstico ou de exames médicos, como, por exemplo, asilos, residências para pessoas idosas, estabelecimentos de cuidados que aceitem doentes dependentes, quando

a) estas instituições sejam geridas por pessoas colectivas de direito público, ou

[...]

c) no que se refere a clínicas especializadas em exames preventivos e outras instituições de assistência médica, de diagnóstico ou de exames médicos, as prestações sejam fornecidas sob controlo médico e que, no último ano civil, pelo menos 40% das prestações tenham sido prestadas às pessoas referidas no n.º 15, alínea b) [...]

8 As pessoas indicadas no § 4, n.º 15, alínea b), da UStG são:

«Beneficiários da segurança social, beneficiários de rendimento social ou [...] pessoas com direito a assistência.»

9 De acordo com um acórdão do Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional federal), de 10 de Novembro de 1999, o artigo 3.º, n.º 1, da Grundgesetz (Lei Fundamental) proíbe que se decida da aplicação de uma isenção de IVA a actividades médicas apenas pelo critério da forma jurídica. Assim, a isenção decorrente da actividade de uma pessoa que faz parte de uma profissão indicada no § 4, n.º 14, primeiro período, da UStG não se limita à pessoa que exerce tal profissão, mas pode ser invocada também por uma sociedade de pessoas ou de capitais.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 A Dornier é uma fundação de direito privado, reconhecida de utilidade pública, com sede em Marbourg (Alemanha). De acordo com a decisão prejudicial, a fundação tem como fim o desenvolvimento da psicologia clínica. Pretende contribuir para a melhoria dos métodos de tratamento através de uma investigação fundamental e aplicada em matéria de psicologia clínica. Para o efeito, a Dornier mantém um serviço de policlínica no qual psicólogos diplomados por si contratados aplicam tratamentos psicoterápicos a pacientes.

11 Os psicólogos diplomados ao serviço da Dornier em 1990 não eram médicos. No entanto possuíam uma autorização para exercer de acordo com a Heilpraktikergesetz (lei relativa aos fisioterapeutas) e tinham seguido uma formação de psicoterapeutas.

- 12 No ano de 1990, mais de 40% das prestações fornecidas pela Dornier tinham como destinatários beneficiários da segurança social pública, beneficiários de rendimento social ou titulares do direito a assistência. Além disso, os membros do conselho de administração e os directores eram psicoterapeutas autorizados a exercer como fisioterapeutas («Heilpraktiker»).
- 13 O Finanzamt fixou o IVA correspondente às prestações efectuadas pela Dornier em 1990 à taxa de tributação reduzida prevista no § 12, segundo parágrafo, n.º 8, da UStG. Contrariamente à Dornier, o Finanzamt considerou que essas prestações não podiam ficar isentas do pagamento do referido imposto nos termos do § 4, n.º 16, alínea c), da UStG.
- 14 A Dornier interpôs recurso da liquidação de 1990 no Hessisches Finanzgericht, Kassel (Alemanha), alegando que, de acordo com uma interpretação conforme à Constituição alemã e às directivas comunitárias, a isenção em causa era não só aplicável às «prestações sob controlo médico», mas também às fornecidas por estabelecimentos de tratamentos psicoterápicos, quando estes são dirigidos por psicólogos diplomados com formação complementar paramédica em psicoterapia e autorizados a exercer enquanto fisioterapeutas («Heilpraktiker») e não por médicos. A recusa em conceder a isenção introduz uma desigualdade de tratamento relativamente a prestações comparáveis realizadas sob controlo médico, sem qualquer razão objectiva.
- 15 O Hessisches Finanzgericht considerou que uma aplicação do § 4, n.º 16, alínea c), da UStG para além do teor literal desta disposição não é imposta nem pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva nem do ponto de vista do direito constitucional. Considerou, por isso, improcedente o recurso, com o fundamento de que a Dornier não efectuou as prestações previstas nesta disposição sob controlo médico.

- 16 Foi nestas condições que a Dornier interpôs recurso de revista para o Bundesfinanzhof, que decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as quatro questões prejudiciais seguintes:

- «1) São abrangidos pelo conceito de ‘operações estreitamente conexas’ com a hospitalização e a assistência médica, para efeitos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Directiva 77/388/CEE, os tratamentos psicoterápicos prestados numa policlínica explorada por uma fundação (instituição de utilidade pública) que emprega psicólogos diplomados, autorizados segundo a Heilpraktikergesetz, mas que não são reconhecidos como médicos?
- 2) O conceito de ‘outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos’ a que se refere o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Directiva 77/388/CEE pressupõe um processo formal de reconhecimento, ou este reconhecimento pode constar doutras disposições (por exemplo, das disposições relativas à assunção dos custos pelas Instituições de Segurança Social) que se apliquem de modo geral a estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e outros estabelecimentos?

Não estão reunidas as condições de isenção do imposto quando as instituições de Segurança Social competentes não reembolsam ao doente os custos do tratamento psicoterápico prestado pelos colaboradores da recorrente ou apenas os reembolsam em parte?

- 3) Os tratamentos psicoterápicos prestados pela recorrente estão isentos de imposto em razão do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado, pelo facto de os psicoterapeutas que a recorrente emprega terem podido prestar os mesmos serviços com isenção do imposto, ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388/CEE, se se tivessem inscrito como sujeitos passivos independentes?

- 4) A recorrente poderá invocar a isenção do volume de negócios correspondente aos tratamentos psicoterápicos ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Directiva 77/388/CEE?»

Quanto às questões prejudiciais

- 17 Importa constatar desde já que a terceira questão colocada, relativa à interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, é substancialmente idêntica a uma questão sobre a qual o Tribunal de Justiça já se pronunciou. A resposta a esta questão tem interesse para a apreciação da primeira questão, que concerne à interpretação do mesmo número, alínea b). Nestas condições, é de responder em primeiro lugar à terceira questão.

Quanto à terceira questão

- 18 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se os tratamentos psicoterápicos prestados pela Dornier podem beneficiar da isenção de IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, tendo em conta, por um lado, o princípio da neutralidade inerente ao sistema comum do IVA e, por outro, o facto de que os mesmos tratamentos poderiam ter beneficiado da referida isenção se fossem prestados por psicoterapeutas que a Dornier emprega, actuando não nessa qualidade, mas como sujeitos passivos independentes.
- 19 Como resulta quer da formulação desta questão quer das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça a este propósito, é pacífico que, se os tratamentos psicoterápicos tivessem sido prestados por psicoterapeutas que exercem como

independentes, essas prestações poderiam ter beneficiado da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Por conseguinte, a terceira questão visa no essencial saber se a forma jurídica do sujeito passivo que forneceu essas prestações no caso em apreço, uma fundação de direito privado, constitui obstáculo à aplicação desta isenção.

- 20 A este propósito, o Tribunal de Justiça declarou que a isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas (acórdão de 10 de Setembro de 2002, Kügler, C-141/00, Colect., p. I-6833).
- 21 Por conseguinte, há que responder à terceira questão que, uma vez que a isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas, os tratamentos psicoterápicos prestados por uma fundação de direito privado, através de psicoterapeutas empregados por esta, podem beneficiar da referida isenção.

Quanto à primeira questão

- 22 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a isenção de IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva se aplica a tratamentos psicoterápicos prestados no serviço de policlínica de uma fundação de direito privado por psicólogos diplomados empregados por esta, autorizados a efectuar esses tratamentos, mas que não são reconhecidos como médicos.

- 23 Resulta da resposta à terceira questão que os tratamentos psicoterápicos, prestados em condições como as referidas no processo principal, podem beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Uma vez que, de acordo com as indicações que constam da decisão prejudicial, os tratamentos em causa no processo principal parece terem sido prestados aos destinatários no serviço de policlínica de uma fundação de direito privado, não há necessidade de apreciar se os mesmos tratamentos preenchem igualmente as condições para beneficiarem de uma isenção de IVA ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b).
- 24 Contudo, não está totalmente excluído que uma interpretação das expressões utilizadas nesta última disposição possa apresentar interesse para a solução do litígio pendente no órgão jurisdicional de reenvio. Por conseguinte, cabe pronunciar-se sobre as questões relativas à interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.
- 25 De acordo com a formulação que deu à primeira questão, o referido órgão jurisdicional pretende saber se esses tratamentos cabem nas expressões «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica.
- 26 Ao questionar o Tribunal de Justiça quanto a saber se os tratamentos psicoterápicos prestados em condições como as enunciadas no número anterior constituem operações estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, o órgão jurisdicional de reenvio parece não considerar a possibilidade de os referidos tratamentos poderem constituir «assistência médica» na acepção dessa disposição. Contudo, no entender da Dornier e da Comissão, há que acolher uma interpretação ampla do conceito de «assistência médica», a qual é assim susceptível de se aplicar a tratamentos psicoterápicos prestados por pessoas que não têm a qualidade de médico. Nessas condições, e no sentido de dar resposta útil à primeira questão, à semelhança das conclusões da Sr.^a advogada-geral,

importa apreciar não só o conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização ou com a assistência médica, mas também o de «assistência médica», conceitos que figuram, um e outro, no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

- 27 Com efeito, importa admitir que, mesmo no caso de os referidos tratamentos psicoterápicos não constituírem operações estreitamente conexas com a hospitalização ou com a assistência prestada por médicos, os mesmos poderão, não obstante, caber no conceito de «assistência médica» na acepção da referida disposição, como sugerem a Dornier e a Comissão.

Quanto ao conceito de «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica

— Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 28 O Governo alemão entende que os tratamentos psicoterápicos em causa no processo principal não constituem «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização e a assistência médica, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. De acordo com o Governo alemão, estas operações devem ter uma conexão com uma hospitalização ou com a assistência médica e portanto devem completar tais cuidados ou constituir uma condição necessária para os mesmos. Observa que a actividade da Dornier é isolada e que os referidos tratamentos não têm qualquer conexão com outros cuidados médicos.
- 29 O Governo dinamarquês defende que um tratamento só pode considerar-se isento ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva se, isoladamente considerado, dever ser entendido como uma hospitalização ou como assistência

médica propriamente ditas, ou se existir uma relação suficientemente directa entre o tratamento e hospitalização ou a assistência médica.

- 30 De acordo com este governo, a não ser exigida uma conexão suficientemente estreita entre os tratamentos prestados por uma profissão paramédica e a assistência médica propriamente dita, existe o risco de a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva abranger tratamentos que cabem no mesmo número, alínea c). Ora, a escolha dos tratamentos paramédicos a isentar compete aos Estados-Membros ao abrigo da faculdade instituída pela alínea c) da referida disposição e não pode ser posta em causa pela interpretação da sua alínea b).
- 31 No caso de o Tribunal de Justiça entender que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a isenção aí prevista pode, além disso, alargar-se a tratamentos que podem ser exonerados pelos Estados-Membros por força do mesmo número, alínea c), o Governo dinamarquês considera que é necessário determinar em termos precisos essa sobreposição.
- 32 A Comissão considera que os tratamentos psicoterápicos não constituem «operações [...] estreitamente conexas» com a assistência médica, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. No n.º 27 do seu acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França (C-76/99, Colect., p. I-249), o Tribunal de Justiça sublinhou que esta noção equivale à relação existente entre uma prestação acessória e uma prestação principal. De acordo com a Comissão, as prestações fornecidas pelos psicoterapeutas são prestações independentes, que não constituem um meio de beneficiar nas melhores condições de um serviço principal (acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 30). Os referidos tratamentos apenas estão ligados a prestações médicas na medida em que o reembolso dos respectivos custos pelas caixas de doença ou pelas instituições de solidariedade social está subordinado ao parecer prévio de um médico quanto à necessidade de tratamento. Contudo, a Comissão observa que o Bundesfinanzhof especificou que o médico não intervém no âmbito do tratamento propriamente dito.

— Resposta do Tribunal de Justiça

- 33 Como o Tribunal de Justiça concluiu no n.º 22 do acórdão Comissão/França, já referido, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva não contém qualquer definição do conceito de operações «estritamente conexas» com a hospitalização ou a assistência médica. Contudo, resulta dos próprios termos desta disposição que a mesma não visa as prestações que não apresentem alguma conexão com a hospitalização dos destinatários das mesmas e com a assistência médica eventualmente recebida por estes.
- 34 No caso em apreço, é pacífico que os tratamentos psicoterápicos prestados no serviço de policlínica da Dornier, por psicólogos diplomados, constituem geralmente prestações fornecidas aos seus destinatários como um fim em si e não como meio para estes últimos beneficiarem nas melhores condições de outras prestações. Na medida em que esses tratamentos não apresentam carácter acessório relativamente a uma hospitalização ou à assistência médica, não constituem «operações [...] estritamente conexas» com as prestações isentas por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.
- 35 Por conseguinte, é de considerar que os tratamentos psicoterápicos prestados no serviço de policlínica de uma fundação de direito privado por psicólogos diplomados que não têm a qualidade de médicos, não cabem no conceito de «operações [...] estritamente conexas» com a hospitalização ou a assistência médica, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, a não ser quando esses tratamentos são efectivamente ministrados como prestações acessórias da hospitalização dos destinatários ou da assistência médica recebida por estes e que constituem a prestação principal.

Quanto ao conceito de «assistência médica»

— Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 36 A Dornier defende que os tratamentos psicoterápicos prestados no seu serviço de policlínica por psicólogos diplomados constituem «assistência médica» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Observa que as prestações de cuidados fornecidas pelos psicoterapeutas consistem em diagnosticar, tratar e curar doenças ou perturbações psíquicas. Por conseguinte, o que está em causa são prestações médicas na acepção do acórdão de 14 de Setembro de 2000, D. (C-384/98, Colect., p. I-6795, n.ºs 17 e 18), que dizem respeito à saúde das pessoas.
- 37 A Dornier entende que, de acordo com a definição de «assistência médica» fornecida pelo Tribunal de Justiça, importa verificar e qualificar o conteúdo material da prestação, isto é, a capacidade duradoura de fornecer uma prestação médica e não a autorização formal do prestador como médico ou como pessoa equiparada aos médicos do ponto de vista da legislação aplicável em matéria profissional. A Dornier especifica que esta equiparação não existia para os psicoterapeutas em razão de lacunas que persistiam na legislação aplicável em matéria profissional durante o ano de 1990.
- 38 De acordo com a Dornier, as condições de aplicação da isenção de IVA enunciadas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva não exigem a execução da prestação de cuidados de saúde por um grupo determinado de pessoas, ou seja, pelas pessoas autorizadas a exercer a medicina de acordo com as regras da Ordem Federal dos Médicos. Entende que, se assim fosse, seria necessário optar por uma formulação como a de «assistência prestada por médicos». O exame de várias versões linguísticas da Sexta Directiva confirma que a expressão «assistência médica» visa um conceito material ligado a uma actividade. A Dornier conclui daí que o exercício da actividade por um médico ou mesmo sob controlo de um médico não pode constituir um critério de aplicação

da isenção. Ao invés, para que esta se aplique, basta que se trate de assistência prestada por um membro de uma profissão médica autorizado a exercer e cuja qualificação é equiparável à de um médico, como no caso dos psicólogos diplomados em causa no processo principal.

- 39 A Comissão considera igualmente que o conceito de «assistência médica» deve ser entendido em sentido amplo e que não está limitado às actividades médicas propriamente ditas. Em seu entender, as disposições do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), visam uniformemente as prestações de cuidados às pessoas na acepção de «prestações médicas relativas à saúde das pessoas», em conformidade com a definição fornecida pelo Tribunal de Justiça nos n.ºs 17 e 18 do seu acórdão D., já referido. As prestações visadas na referida disposição, alíneas b) e c), distinguem-se menos pelo seu carácter do que pela forma da sua realização. Assim, as prestações previstas no n.º 1, alínea b), são as prestações que compreendem um conjunto de serviços de assistência médica, normalmente efectuadas sem fim lucrativo, em estabelecimentos com objectivos sociais, como a protecção da saúde humana, enquanto as prestações previstas no mesmo número, alínea c), são as efectuadas fora de organismos hospitalares e no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços normalmente no consultório deste último. A Comissão invoca, a este propósito, o acórdão de 23 de Fevereiro de 1988, Comissão/Reino Unido (353/85, Colect., p. 817, n.ºs 32 e 33).
- 40 Além disso, segundo a Comissão, o facto de o conceito de «assistência médica» ser aplicado aos tratamentos psicoterápicos em causa no processo principal está em conformidade com a finalidade da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, uma vez que esta «se destina a garantir que o benefício [da hospitalização e da assistência médica] não se torna inacessível em razão do acréscimo de custos que resultaria se elas próprias, ou as operações com elas estreitamente conexas, fossem sujeitas a IVA» (acórdão Comissão/França, já referido, n.º 23). Esses tratamentos servem normalmente para tratar uma doença ou qualquer anomalia de saúde e devem, portanto, ser considerados prestações de assistência médica.

- 41 O Governo alemão sustenta que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva apenas visa a «assistência médica» no sentido estrito do termo. Salienta que esta disposição, contrariamente ao previsto no n.º 1, alínea c), não utiliza o termo genérico «serviços de assistência» e não estabelece qualquer diferença entre «médico» e «paramédico».

— Resposta do Tribunal de Justiça

- 42 De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as isenções referidas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo (v., designadamente, acórdãos de 5 de Junho de 1997, SDC, C-2/95, Colect., p. I-3017, n.º 20, e Kügler, já referido, n.º 28). Todavia, a interpretação dos termos utilizados nesta disposição deve estar em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA.
- 43 A este propósito, resulta da jurisprudência que o objectivo de reduzir o custo dos cuidados de saúde e tornar esses cuidados mais acessíveis aos particulares é comum quer à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, quer à prevista no mesmo número, alínea c) (v. acórdãos, já referidos, Comissão/França, n.º 23, e Kügler, n.º 29).
- 44 Além disso, há que recordar que o princípio da neutralidade fiscal se opõe, designadamente, a que operadores que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA (acórdão Kügler, já referido, n.º 30).

- 45 Como resulta da resposta fornecida pelo Tribunal de Justiça à terceira questão, a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva aplica-se aos tratamentos psicoterápicos prestados por psicólogos diplomados, quando estas prestações são realizadas fora dos organismos de direito público e outros estabelecimentos previstos no mesmo número, alínea b).
- 46 Quanto à questão de saber se os tratamentos psicoterápicos prestados por psicólogos diplomados no meio hospitalar integram o conceito de «assistência médica» que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, importa antes de mais concluir que apenas determinadas versões linguísticas da directiva, entre as quais a versão alemã e francesa, parecem estabelecer uma distinção entre a natureza das prestações isentas ao abrigo desta disposição e as das prestações isentas ao abrigo do mesmo número, alínea c).
- 47 Em seguida, tal como a Sr.^a advogada-geral salientou, correctamente, nos n.ºs 44 a 46 das suas conclusões, o critério para delimitar o âmbito de aplicação dos dois casos de isenção previstos no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), é menos o tipo da prestação do que o local da sua realização. O Tribunal de Justiça, com efeito, concluiu que, por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), devem ser isentas as prestações que compreendem um conjunto de serviços de assistência médica em estabelecimentos com objectivos sociais, como a protecção da saúde humana, ao passo que, nos termos do mesmo número, alínea c), são isentas as prestações efectuadas fora de organismos hospitalares e no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços (acórdão Comissão/Reino Unido, já referido, n.º 33). Se é verdade que o Tribunal de Justiça, neste acórdão, concluiu que a isenção de bens fornecidos em relação com os serviços de assistência referidos no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), não pode ser justificada pelo disposto na alínea b), esta interpretação decorre, designadamente, do facto de esta última disposição visar estabelecimentos devidamente reconhecidos com objectivos sociais e prevê expressamente a isenção de operações estreitamente conexas com a assistência médica, o que não é o caso do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c).

- 48 É igualmente de considerar que, tendo em conta o objectivo de redução dos custos de cuidados de saúde, o conceito de «assistência médica» que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), não reclama uma interpretação particularmente restritiva (v., nesse sentido, acórdão Comissão/França, já referido, n.º 23). Importa, contudo, que as prestações que integram este conceito, tal como as que integram o conceito de «prestações de serviços de assistência» que figuram no mesmo número, alínea c), tenham como finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde (acórdãos, já referidos, D., n.º 18, e Kügler, n.º 38). É pacífico que os tratamentos prestados pelos psicólogos diplomados no meio hospitalar preenchem a condição de terem um fim terapêutico.
- 49 Por último, importa concluir que esta interpretação do conceito de «assistência médica» que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), respeita o princípio da neutralidade fiscal, uma vez que as prestações paramédicas, como os tratamentos prestados pelos psicólogos diplomados, estão isentas de IVA independentemente do local da sua prestação.
- 50 Decorre das considerações anteriores que a expressão «assistência médica» que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que abrange a totalidade das prestações de serviços de assistência previstas no mesmo número, alínea c), designadamente as prestações efectuadas por pessoas que, não tendo a qualidade de médico, realizam prestações paramédicas como os tratamentos psicoterápicos prestados por psicólogos diplomados.
- 51 Por conseguinte, deve-se responder à primeira questão que os tratamentos psicoterápicos, prestados no serviço de policlínica de uma fundação de direito privado por psicólogos diplomados que não têm a qualidade de médicos, não constituem «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização ou a assistência médica na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, excepto se esses tratamentos forem efectivamente prestados enquanto prestações acessórias à hospitalização dos destinatários ou à assistência médica recebida por estes e que constituem a prestação principal. Ao invés, a expressão

«assistência médica» que figura nessa disposição deve ser interpretada no sentido de que abrange a totalidade das prestações de serviços de assistência previstas no mesmo número, alínea c), designadamente as prestações efectuadas por pessoas que, não tendo a qualidade de médico, realizam prestações paramédicas como os tratamentos psicoterápicos prestados por psicólogos diplomados.

Quanto à segunda questão

- 52 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional pergunta, por um lado, se a expressão «outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva pressupõe um processo formal de reconhecimento do serviço de policlínica de uma fundação de direito privado ou se o reconhecimento de um tal estabelecimento pode igualmente decorrer, por exemplo, do facto de as despesas dos tratamentos dispensados neste ficarem a cargo das instituições de segurança social de acordo com as regulamentações aplicáveis, do mesmo modo, a estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica bem como outros estabelecimentos e, por outro lado, se o facto de as instituições de segurança social não reembolsarem, ou reembolsarem apenas parcialmente as despesas apresentadas pelos destinatários dos referidos tratamentos, justifica uma supressão da isenção.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

- 53 A Dornier alega que o seu serviço de policlínica, que é um centro de cuidados psicoterápicos e de diagnóstico, constitui um estabelecimento do mesmo tipo que os organismos de direito público, os estabelecimentos hospitalares ou os centros de assistência médica e de diagnóstico previstos no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. A questão de saber se este serviço é «devidamente reconhecido» na acepção desta disposição deve, no entender da Dornier, ser

respondida de acordo com o direito nacional. A este propósito, esta última observa que na Alemanha a lei não exige que tal serviço disponha de uma autorização de funcionamento e não está previsto qualquer controlo específico do estabelecimento. No caso em apreço, apenas os psicólogos que aí trabalham estão sujeitos à fiscalização do serviço de higiene e de saúde pública da cidade de Marbourg em conformidade com a Heilpraktikergesetz.

- 54 Além disso, a Dornier refere que os custos das prestações fornecidas no seu serviço de policlínica têm sido reembolsados aos pacientes pelas caixas de seguro de doença instituídas pela lei e pelas caixas de seguro de doença privadas do mesmo modo que as despesas apresentadas para as prestações médicas correspondentes na área da psicoterapia. O facto de o reembolso das facturas da Dornier ser reduzido resulta do «valor limitado em pontos» dos cuidados psicoterápicos, sendo essa redução igualmente aplicável às prestações dispensadas por médicos autorizados pelas caixas. A Dornier conclui que, de um modo geral, existia de facto reconhecimento do seu serviço de policlínica como prestadora no quadro do regime de seguro de doença instituído pela lei.
- 55 Daí conclui a Dornier que o seu serviço de policlínica, que pode funcionar sem autorização e que realiza prestações psicoterápicas idênticas às dispensadas por médicos, com um nível de reembolso semelhante, constitui «outro estabelecimento da mesma natureza devidamente reconhecido» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.
- 56 De acordo com o Governo alemão, não é necessário responder à segunda questão, uma vez que os tratamentos psicoterápicos em causa no processo principal não constituem nem uma «hospitalização» nem «assistência médica» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Contudo, a título subsidiário, conclui que o direito comunitário não fornece nenhuma indicação quanto ao processo de reconhecimento, mas deixa uma ampla margem de manobra aos Estados-Membros relativamente aos estabelecimentos do sector da saúde pública susceptíveis de serem reconhecidos. Esta intenção do legislador comunitário decorre muito claramente dos trabalhos preparatórios do Conselho

da União Europeia relativos à Sexta Directiva que tiveram lugar nos anos de 1974 e 1975. Também aparece expressa, por diversas vezes, na redacção do artigo 13.º, A, n.º 1, da mesma directiva.

- 57 O Governo alemão entende que, em sentido estrito, tal reconhecimento pressupõe um acto jurídico, mas acrescenta que este não é definido em termos precisos. Não é, portanto, obrigatório que o reconhecimento intervenha por via legislativa no quadro de uma lei nacional de transposição da Sexta Directiva. Este reconhecimento poderia igualmente decorrer de uma circunstância estranha ao direito fiscal, como o reembolso das despesas de prestações dispensadas pelo estabelecimento, circunstância evocada pelo órgão jurisdicional nacional. De acordo com este governo, é, no entanto, necessário que seja previsto na regulamentação nacional em matéria de IVA um critério de ordem não fiscal. Caso contrário, tal regulamentação não é suficientemente precisa para constituir um acto de transposição.
- 58 O referido governo observa que, na Alemanha, o § 4, n.º 16, alínea c), da UStG rege as condições de reconhecimento para efeitos de IVA. De acordo com esta disposição, apenas os estabelecimentos que dispensam prestações sob controlo médico e que, no ano civil anterior, dispensaram pelo menos 40% das suas prestações a segurados, beneficiários de rendimento social ou pessoas com direito a assistência podem ser considerados «outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. É assim claro que, nesse Estado-Membro, o reconhecimento de um estabelecimento por razões que relevam da assunção dos custos por uma instituição de segurança social não conduz a um reconhecimento para efeitos de IVA.
- 59 Além disso, o Governo alemão entende que compete à legislação nacional determinar se deve ser suprimida a isenção na medida em que as instituições de segurança social não reembolsam, ou reembolsam apenas parcialmente, os custos apresentados pelos pacientes por tratamentos psicoterápicos prestados por psicólogos diplomados que não têm a qualidade de médicos.

- 60 O Governo dinamarquês considera que a referência a «outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva não implica um processo formal de reconhecimento. Este também pode decorrer de outras circunstâncias, por exemplo, do facto de os tratamentos em causa poderem ser reembolsados de acordo com um regime público de assistência na doença.
- 61 A Comissão considera que a Sexta Directiva não prevê qualquer processo formal de reconhecimento. Compete, pois, ao legislador nacional precisar a forma desse reconhecimento, que pode igualmente resultar de condições alheias ao direito fiscal, desde que digam respeito a operações geradoras de um volume de negócios. É o caso das condições de reembolso das prestações de assistência pelas caixas de seguro de doença instituídas pela lei e por outras instituições de segurança social. Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se estão reunidas essas condições no caso em apreço.
- 62 Contudo, a Comissão considera que um reconhecimento parcial dos estabelecimentos não pode resultar da existência de um reembolso parcial dos cuidados em questão. Sublinha que uma prestação uniforme é, conforme o caso, tributável ou isenta na sua totalidade. Uma regulamentação que permitisse o reconhecimento parcial dos estabelecimentos, baseando-se no nível de reembolso das prestações fornecidas, não seria nem clara nem previsível. Por conseguinte, tal regulamentação não seria muito adequada a assegurar a aplicação correcta e simples da isenção fiscal.
- 63 De acordo com a Comissão, os preços praticados e, portanto, os custos dos cuidados prestados pelos estabelecimentos em causa são outros factores a tomar em conta no reconhecimento destes. Recorda que o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva autoriza os Estados-Membros a subordinar a concessão de isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), à observância, por organismos que não sejam de direito público, de determinadas condições, tais como a prática de preços relativamente baixos e a não procura sistemática do lucro. A Comissão acrescenta que todas as isenções previstas no referido artigo 13.º, A, se destinam a reduzir os custos de determinadas actividades de interesse geral.

Resposta do Tribunal de Justiça

- 64 No que toca ao conceito de «outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» há que concluir que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva não especifica as condições e modalidades deste reconhecimento. Em princípio, compete, portanto, ao direito nacional de cada Estado-Membro prever regras de acordo com as quais esse reconhecimento pode ser concedido aos estabelecimentos que o solicitem.
- 65 A adopção das disposições nacionais na matéria está, aliás, prevista no artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva segundo o qual «[o]s Estados-Membros podem subordinar, caso a caso, a concessão, a organismos que não sejam de direito público, de qualquer das isenções previstas [na alínea] b) [...] do n.º 1 à observância de uma ou mais das [...] condições» mencionadas a seguir nessa disposição.
- 66 Contudo, não obrigando o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), os Estados-Membros a adoptar tais medidas, o facto de um Estado-Membro não ter exercido esta faculdade não afecta a possibilidade de reconhecer um estabelecimento para efeito das isenções aí previstas.
- 67 Além disso, há que concluir que nenhuma disposição da Sexta Directiva exige que o reconhecimento seja concedido de acordo com o processo formal nem que seja expressamente previsto nas disposições nacionais de natureza fiscal.
- 68 De acordo com o Governo alemão, o § 4, n.º 16, alínea c), da UStG precisa as disposições nacionais relativas ao reconhecimento de um estabelecimento para efeitos da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

Daí resulta que uma fundação de direito privado pode beneficiar da referida isenção, se se verificarem as condições previstas pelo direito nacional, designadamente a relativa ao facto de que essas prestações devem ser fornecidas sob controlo médico.

- 69 Nesse contexto, importa lembrar que, no que concerne ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça especificou que quando um particular pede para beneficiar da qualidade de organismo de carácter social, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se as autoridades competentes respeitaram os limites do poder de apreciação consentido por esta disposição ao aplicar os princípios comunitários, em especial o princípio da igualdade de tratamento (acórdão Kügler, já referido, n.º 56).

2

- 70 A este propósito, decorre da resposta dada pelo Tribunal de Justiça à primeira questão que a exigência de as prestações serem fornecidas sob controlo médico, na medida em que visa excluir do benefício de isenção as prestações efectuadas apenas sob responsabilidade de profissionais paramédicos, ultrapassa os limites do poder de apreciação permitido aos Estados-Membros pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Com efeito, o conceito de «assistência médica» que figura nesta disposição abrange não só as prestações fornecidas directamente pelos médicos ou outros profissionais da saúde sob controlo médico mas também as prestações paramédicas fornecidas no meio hospitalar sob a única responsabilidade de pessoas que não têm a qualidade de médico.

- 71 Daí que, para efeitos da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, um Estado-Membro não pode validamente sujeitar o reconhecimento de estabelecimentos à condição de que as prestações paramédicas fornecidas por estes sejam realizadas sob controlo médico.

- 72 Nos n.ºs 57 e 58 do acórdão Kügler, já referido, o Tribunal de Justiça acrescentou que, compete às autoridades nacionais, em conformidade com o direito comunitário e sob o controlo dos órgãos jurisdicionais nacionais, atender a vários elementos para determinar quais os organismos que devem ser reconhecidos como tendo carácter social na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva. De entre esses elementos, é de mencionar o carácter de interesse geral das actividades do particular em causa, o facto de outros particulares com as mesmas actividades beneficiarem já de um reconhecimento semelhante, bem como o facto de o custo das prestações em causa ser eventualmente assumido, em grande parte, pelas caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social.
- 73 Como a advogada-geral sublinhou correctamente no n.º 55 das suas conclusões, estas indicações são igualmente válidas para interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, no que se refere ao reconhecimento de estabelecimentos visados por esta disposição.
- a
- 74 No processo principal, incumbe ao órgão jurisdicional nacional determinar, em face do conjunto destes elementos, se a recusa de reconhecimento da Dornier para efeitos de isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva implica ou não uma violação do princípio da igualdade de tratamento relativamente aos outros operadores que efectuem as mesmas prestações em situações comparáveis.
- 75 É nesta óptica que importa tomar em consideração o facto de as instituições de segurança social não reembolsarem ou reembolsarem apenas parcialmente as despesas apresentadas pelos destinatários dos tratamentos psicoterápicos. Embora a situação da Dornier seja a este propósito equiparável à de outros operadores que efectuem os mesmos tratamentos, a mera circunstância de o custo dessas prestações não ser inteiramente assumido pelas instituições de segurança social não justifica uma diferença de tratamento entre prestadores no que se refere à sujeição a IVA.

- 76 É, portanto, de responder à segunda questão que o reconhecimento de um estabelecimento na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva não pressupõe um processo formal de reconhecimento e este não deve necessariamente resultar de disposições nacionais de natureza fiscal. Quando as regras nacionais relativas ao reconhecimento contenham restrições que ultrapassem os limites do poder de apreciação permitido aos Estados-Membros por esta disposição, incumbe ao órgão jurisdicional nacional determinar, face ao conjunto dos elementos pertinentes, se um sujeito passivo deve, apesar disso, ser considerado «outro estabelecimento da mesma natureza devidamente reconhecido» na acepção desta disposição.

Quanto à quarta questão

- 77 Na quarta questão o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, em circunstâncias como as do processo principal, um sujeito passivo pode invocar no tribunal nacional as disposições do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Directiva para obter isenção das prestações que realizou.
- 78 A este propósito, há que recordar que, segundo jurisprudência assente (v., nomeadamente, acórdãos de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53, n.º 25; de 25 de Maio de 1993, Mohsche, C-193/91, Colect., p. I-2615, n.º 17; de 26 de Setembro de 2000, IGI, C-134/99, Colect., p. I-7717, n.º 36; e Kügler, já referido, n.º 51), em todos os casos em que disposições de uma directiva mostrem ser, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, estas disposições podem ser invocadas, na falta de medidas de aplicação adoptadas no prazo, contra toda e qualquer disposição nacional que não esteja em conformidade com a directiva, ou ainda na medida em que sejam susceptíveis de definir direitos que os particulares estejam em condições de invocar contra o Estado.

- 79 Além disso, embora o artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva determine que os Estados-Membros apliquem as isenções nele previstas «nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples [das referidas] isenções [...] e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso», um Estado-Membro não pode opor a um contribuinte, que esteja em medida de provar que a sua situação fiscal se insere efectivamente numa das categorias de isenção enunciadas pela Sexta Directiva, o facto de não ter adoptado as disposições destinadas, precisamente, a facilitar a aplicação desta mesma isenção (acórdão Kügler, já referido, n.º 52).
- 80 Relativamente ao conteúdo das disposições do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Directiva, deve concluir-se que, contrariamente ao que sustenta o Governo alemão, essas disposições indicam, de modo suficientemente preciso e incondicional, as actividades que beneficiam da isenção [v., por analogia, relativamente ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, acórdão Kügler, já referido, n.º 53].
- 81 O facto de essas disposições concederem aos Estados-Membros um poder de apreciação para determinar, por um lado, os estabelecimentos que não são «de direito público», mas que podem beneficiar da isenção prevista no referido artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), bem como, por outro lado, as profissões paramédicas às quais é susceptível de ser concedida a isenção prevista no mesmo número, alínea c), não impede os particulares, que, segundo os indícios objectivos, fornecem as prestações de interesse geral visadas pelas referidas isenções, de invocarem directamente as disposições da Sexta Directiva contra qualquer disposição nacional que não esteja em conformidade com essa directiva.
- 82 No caso em apreço, resulta da resposta dada à segunda questão que as regras nacionais relativas ao reconhecimento de um estabelecimento para efeitos de concessão de isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, contêm uma restrição incompatível com os termos desta disposição. O sujeito passivo pode, portanto, invocar directamente no órgão jurisdicional nacional o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva para se opor à

aplicação de uma disposição de direito interno que exige que as prestações sejam realizadas sob controlo médico. Contudo, resulta igualmente da resposta à segunda questão que, para obter a qualidade de «outro estabelecimento da mesma natureza devidamente reconhecido» e beneficiar assim da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, o órgão jurisdicional nacional deve determinar, face ao conjunto dos elementos pertinentes e designadamente às circunstâncias de facto no processo principal, se o particular preenche as condições de aplicação da referida isenção.

- 83 Quanto à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva decorre da resposta dada à terceira questão que esta isenção se aplica a tratamentos psicoterápicos prestados por uma fundação de direito privado, através de psicoterapeutas empregados nesta. Em consequência, a referida disposição pode ser invocada por um sujeito passivo contra disposições legislativas ou práticas administrativas nacionais que sujeitam o benefício da isenção à condição de o prestador apresentar uma forma jurídica determinada.
- 84 Importa, portanto, responder à quarta questão que, em circunstâncias como as do processo principal, o artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Directiva pode ser invocado por um sujeito passivo no órgão jurisdicional nacional para se opor à aplicação de uma regulamentação de direito interno incompatível com esta disposição.

Quanto às despesas

- 85 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e dinamarquês, bem como pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 14 de Dezembro de 2000, declara:

- 1) Os tratamentos psicoterápicos, prestados no serviço de policlínica de uma fundação de direito privado por psicólogos diplomados que não têm a qualidade de médicos, não constituem «operações [...] estreitamente conexas» com a hospitalização ou a assistência médica na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), 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, a não ser quando esses tratamentos são efectivamente ministrados como prestações acessórias da hospitalização dos destinatários ou da assistência médica recebida por estes e que constituem a prestação principal. Ao invés, a expressão «assistência médica» que figura nessa disposição deve ser interpretada no sentido de que abrange a totalidade das prestações de serviços de assistência previstas no mesmo número, alínea c), designadamente as prestações efectuadas por pessoas que, não tendo a qualidade de médico, realizam prestações paramédicas como os tratamentos psicoterápicos prestados por psicólogos diplomados.
- 2) O reconhecimento de um estabelecimento na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva 77/388 não pressupõe um processo formal de

reconhecimento e este não deve necessariamente resultar de disposições nacionais de natureza fiscal. Quando as regras nacionais relativas ao reconhecimento contenham restrições que ultrapassem os limites do poder de apreciação permitido aos Estados-Membros por esta disposição, incumbe ao órgão jurisdicional nacional determinar, face ao conjunto dos elementos pertinentes, se um sujeito passivo deve, apesar disso, ser considerado «outro estabelecimento da mesma natureza devidamente reconhecido» na acepção desta disposição.

- 3) Uma vez que a isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva 77/388 não depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas, os tratamentos psicoterápicos prestados por uma fundação de direito privado, através de psicoterapeutas empregados por esta, podem beneficiar da referida isenção.
- 4) Em circunstâncias como as do processo principal, o artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Directiva 77/388 pode ser invocado por um sujeito passivo no órgão jurisdicional nacional para se opor à aplicação de uma regulamentação de direito interno incompatível com esta disposição.

Edward

Jann

Rosas

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 6 de Novembro de 2003.

O secretário

O presidente

R. Grass

M. Skouris