

Edição provisória

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)**

27 de junho de 2019 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 132.º, n.º 1, alínea c) – Isenções – Profissões médicas e paramédicas – Quiropraxia e osteopatia – Artigo 98.º – Anexo III, pontos 3 e 4 – Medicamentos e dispositivos médicos – Taxa reduzida – Entrega no âmbito de intervenções ou tratamentos com vocação terapêutica – Taxa normal – Entrega no âmbito de intervenções ou tratamentos com vocação estética – Princípio da neutralidade fiscal – Manutenção dos efeitos de uma regulamentação nacional incompatível com o direito da União»

No processo C-597/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica), por Decisão de 28 de setembro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de outubro de 2017, no processo

**Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Bart Vandendries,**

**Belgische Unie van Osteopaten e o.,**

**Plast.Surg. BVBA e o.,**

**Belgian Society for Private Clinics VZW e o.**

contra

**Ministerraad,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. Toader, presidente de secção, L. Bay Larsen (relator) e M. Safjan, juízes,

advogado-geral: E. Tanchev,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Bart Vandendries, por E. Maes e M. Denef, advocaten,
- em representação da Belgische Unie van Osteopaten e o., por B. Hermans e J. Bosquet, advocaten, e H. Van den Keybus, avocate,
- em representação da Plast.Surg. BVBA e o., por T. De Gendt, advocaat,

- em representação do Governo belga, por J. C. Halleux, P. Cottin e C. Pochet, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo francês, por D. Colas, E. de Moustier e A. Alidière, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Jokubauskaitė e P. Vanden Heede, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 98.º, do artigo 132.º, n.º 1, alíneas b), c) e e), do artigo 134.º e do anexo III, pontos 3 e 4, da 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).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e Bart Vandendries, a Belgische Unie van Osteopaten e o., a Plast.Surg. BVBA e o. e a Belgian Society for Private Clinics VZW e o. ao Ministerraad (Conselho de Ministros, Bélgica), a respeito de um pedido de anulação de disposições de direito belga relativas às modalidades de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) às prestações de cuidados e ao fornecimento de medicamentos e de dispositivos médicos.

## **Quadro jurídico**

### **Diretiva 2006/112**

3 O artigo 96.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

4 Nos termos do artigo 98.º desta diretiva:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.»

[...]»

5 O artigo 132.º, n.º 1, da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

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

relacionadas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;

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

[...]

e) As prestações de serviços efetuadas no âmbito da sua atividade por protésicos dentários, e bem assim o fornecimento de próteses dentárias efetuadas por dentistas e protésicos dentários;

[...]»

6 O artigo 134.º da mesma diretiva dispõe:

«As entregas de bens e as prestações de serviços ficam excluídas do benefício da isenção prevista nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º, nos seguintes casos:

a) Quando não forem indispensáveis à realização de operações isentas;

b) Quando se destinarem, essencialmente, a proporcionar ao organismo receitas suplementares mediante a realização de operações efetuadas em concorrência direta com as empresas comerciais sujeitas ao IVA.»

7 O anexo III da Diretiva 2006/112, com a epígrafe «Lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º», menciona, no ponto 3, «Produtos farmacêuticos do tipo normalmente utilizado em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e em tratamentos médicos e veterinários, incluindo produtos contracetivos e de higiene feminina».

8 No ponto 4 deste anexo figuram «[e]quipamento médico, material auxiliar e outros aparelhos normalmente utilizados para aliviar ou tratar deficiências, para uso pessoal exclusivo dos deficientes, incluindo a respetiva reparação, bem como assentos de automóvel para crianças».

## **Direito belga**

9 O artigo 110 da wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (Lei que aprova medidas de reforço da criação de emprego e do poder de compra), de 26 de dezembro de 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30 de dezembro de 2015, p. 80634, a seguir «Lei de 26 de dezembro de 2015»), dispõe:

«No artigo 44 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, substituído pela Lei de 28 de dezembro de 1992 e alterado pela última vez pela Lei de 12 de maio de 2014, são introduzidas as seguintes alterações:

a) O n.º 1 passa a ter a seguinte redação:

“§ 1 Estão isentas de imposto as prestações de serviços executadas, no exercício da sua atividade habitual, pelas seguintes pessoas:

1º os médicos, dentistas e fisioterapeutas.

A isenção prevista em 1º não abrange as prestações de serviços efetuadas por médicos que

tenham por objeto intervenções e tratamentos de natureza estética:

- a) quando essas intervenções e tratamentos não estejam inscritos na nomenclatura das prestações de saúde em matéria de seguro obrigatório contra a doença e a invalidez;
- b) se essas intervenções e tratamentos, apesar de inscritos na nomenclatura das prestações de saúde em matéria de seguro obrigatório de doença e invalidez, não preencherem os requisitos para um reembolso nos termos da regulamentação relativa ao seguro obrigatório de cuidados de saúde e subsídios;

2° as parteiras, os enfermeiros e os auxiliares de saúde;

3° os técnicos de uma profissão paramédica reconhecida e regulamentada, no que se refere às suas prestações de natureza paramédica constantes da nomenclatura das prestações de saúde em matéria de seguro obrigatório de doença e invalidez”;

b) No n.º 2, em 1º passa a ter a seguinte redação:

“1º a) a hospitalização e a assistência médica, e bem assim as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por estabelecimentos hospitalares e psiquiátricos, as clínicas e os dispensários.

Excluem-se da isenção prevista na alínea a), a hospitalização e a assistência médica, bem como as prestações de serviços e as entregas de bens com elas estreitamente relacionadas que digam respeito às intervenções e tratamentos referidos no n.º 1, 1º, segundo parágrafo;

b) os transportes de doentes e de feridos por meios de transporte especialmente equipados para esses fins;”»

10 O tribunal de reenvio precisa que, ao abrigo do artigo 1.º, segundo parágrafo, alínea a), do koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt (Decreto Real n.º 20 que fixa as taxas do Imposto Sobre o Valor acrescentado e determina a repartição dos bens e serviços segundo essas taxas), de 20 de julho de 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31 de julho de 1970, p. 7920), os medicamentos e os dispositivos médicos estão geralmente sujeitos na Bélgica à taxa reduzida de IVA de 6 %.

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

11 Alguns quiropráticos, osteopatas, cirurgiões plásticos e certas uniões profissionais interpuseram no tribunal de reenvio, em maio e junho de 2016, vários recursos, nomeadamente, de anulação do artigo 110 da Lei de 26 de dezembro de 2015.

12 Os recursos interpostos por quiropráticos, osteopatas e por algumas das suas uniões profissionais baseiam-se, nomeadamente, numa alegada violação do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. Consideram que o artigo 110 da referida lei é incompatível com essa disposição, na medida em que, sem justificação razoável, reserva a isenção do IVA aí prevista aos técnicos de uma profissão médica ou paramédica regulamentada, estatuto de que, no direito belga, não beneficiam as profissões de quiroprático e de osteopata.

13 Quanto aos recursos interpostos por cirurgiões plásticos, baseiam-se, nomeadamente, na existência, no direito belga, de uma diferença de tratamento injustificada entre os medicamentos ou os dispositivos médicos fornecidos no âmbito de intervenções e de tratamentos com vocação estética e os fornecidos no âmbito de intervenções e de tratamentos com vocação terapêutica,

uma vez que só os segundos estão sujeitos a uma taxa reduzida de IVA.

14 O tribunal de reenvio indica, por outro lado, que o Conselho de Ministros pediu, a título subsidiário, que mantivesse, de forma transitória, os efeitos das disposições que eventualmente viesse a anular, a fim de permitir ao legislador belga pôr a regulamentação nacional em causa no processo principal em conformidade com a Diretiva 2006/112.

15 Resulta da decisão de reenvio que o pedido se baseia, por um lado, nos problemas orçamentais e administrativos e na insegurança jurídica causados aos destinatários dos serviços em causa pela anulação retroativa das disposições em causa no processo principal e, por outro, na violação dessa diretiva que resultaria da aplicação do regime em vigor antes da adoção da Lei de 26 de dezembro de 2015.

16 Nestas circunstâncias, o Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional, Bélgica) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva [2006/112], ser interpretado no sentido de que a disposição reserva a isenção aí prevista, tanto no que se refere às atividades terapêuticas convencionais como às atividades terapêuticas não convencionais, aos profissionais médicos ou paramédicos que estão sujeitos à legislação nacional relativa às profissões do setor da saúde e satisfazem os requisitos definidos nessa legislação nacional, e de que estão excluídas dessa isenção as pessoas que não satisfazem esses requisitos, mas estão inscritas numa associação profissional de quiropráticos ou de osteopatas e satisfazem os requisitos estabelecidos por essa associação?

2) Devem o artigo 132.º, n.º 1, alíneas b), c) e e), e os artigos 134.º e 98.º da Diretiva [2006/112], conjugados com os pontos 3 e 4 do anexo III da referida diretiva, ser interpretados, nomeadamente do ponto de vista da neutralidade fiscal:

a) No sentido de que se opõem a uma disposição nacional que prevê a aplicação de uma taxa reduzida de IVA aos medicamentos e dispositivos médicos fornecidos na sequência de uma intervenção ou de um tratamento de natureza terapêutica, ao passo que os medicamentos e dispositivos médicos fornecidos na sequência de uma intervenção ou de um tratamento de natureza puramente estética, e estreitamente relacionados com essa intervenção ou com esse tratamento, estão sujeitos à taxa normal de IVA;

b) Ou no sentido de que permitem ou impõem a igualdade de tratamento dos dois referidos casos?

3) Deve o [Grondwettelijk Hof (Tribunal Constitucional)] manter temporariamente os efeitos das [...] disposições a anular [pela sua incompatibilidade já declarada com a Diretiva 2006/112], bem como das disposições que, se necessário, devam ser total ou parcialmente anuladas, se resultar da resposta à primeira ou à segunda questão prejudicial que as mesmas violam o direito da União Europeia, para permitir ao legislador adaptá-las a esse direito?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### **Quanto à primeira questão**

17 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que reserva a aplicação da isenção que prevê às prestações efetuadas por técnicos de uma profissão médica ou paramédica regulamentada pela legislação do Estado-Membro em causa.

18 Refira-se, desde logo, que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ? sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), e o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados da mesma forma e que, portanto, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à primeira dessas disposições se presta a servir de fundamento para interpretar a segunda (v., neste sentido, Acórdão de 10 de junho de 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, n.º 27).

19 Resulta de uma interpretação literal do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 que uma prestação deve estar isenta se preencher dois requisitos, a saber, por um lado, constituir uma prestação de serviços de assistência na saúde e, por outro, esta prestação deve ser efetuada no âmbito do exercício de profissões médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado-Membro em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 10 de setembro de 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 27, e de 27 de abril de 2006, *Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 23).

20 Resulta da decisão de reenvio que os profissionais que integram as profissões em causa no processo principal procedem efetivamente a prestações de serviços de assistência na saúde, uma vez que propõem tratamentos levados a cabo com a finalidade de tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde.

21 Neste contexto, a questão colocada visa unicamente precisar o alcance do segundo requisito mencionado no n.º 19 do presente acórdão, determinando se apenas as profissões regulamentadas pela legislação do Estado-Membro em causa podem ser consideradas «profissões médicas e paramédicas», na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.

22 A este respeito, refira-se que, embora esse requisito implique que se reserve a isenção que prevê a determinadas profissões específicas, não resulta do texto dessa disposição que o legislador da União tenha pretendido impor aos Estados-Membros a obrigação de reservarem o benefício dessa isenção apenas às profissões regulamentadas pela sua legislação.

23 Com efeito, resulta da sua própria redação que essa disposição não define por si própria o conceito de «profissões médicas e paramédicas», remetendo, nesse ponto, para a definição que for dada pelo direito interno dos Estados-Membros (v., neste sentido, Acórdão de 27 de abril de 2006, *Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 28).

24 Nestas condições, os Estados-Membros, nomeadamente com o fim de garantir uma aplicação correta e simples da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, dispõem de poder de apreciação para definir as profissões em cujo exercício as prestações de assistência na saúde estão isentas de IVA e, em particular, para determinar quais as qualificações necessárias para o exercício dessas profissões (v., neste sentido, Acórdão de 27 de abril de 2006, *Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen*, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.os 29, 30 e 32).

25 No entanto, esse poder de apreciação não é ilimitado, pois os Estados-Membros devem ter

em conta, por um lado, o objetivo prosseguido por essa disposição, que é garantir que a isenção seja aplicada unicamente às prestações de assistência na saúde efetuadas por prestadores com as qualificações profissionais exigidas, e, por outro, o princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido, Acórdão de 27 de abril de 2006, Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.os 31, 36 e 37).

26 Os Estados-Membros devem, assim, em primeiro lugar, garantir o respeito desse objetivo, assegurando que a isenção prevista nessa disposição é aplicada unicamente a prestações de assistência na saúde que tenham um nível suficiente de qualidade (v., neste sentido, Acórdão de 27 de abril de 2006, Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 37).

27 Embora caiba aos Estados-Membros verificar se os prestadores de assistência na saúde em causa têm as qualificações profissionais necessárias para o efeito (v., neste sentido, Acórdão de 27 de abril de 2006, Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.os 37 e 38), esse requisito não implica necessariamente que esses prestadores exerçam uma profissão regulamentada pela legislação desse Estado-Membro, pois pode-se admitir a existência de outras formas de fiscalização das suas qualificações profissionais, em função da organização das profissões médicas e paramédicas nesse Estado-Membro.

28 Em segundo lugar, os Estados-Membros têm que respeitar o princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que as prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (Acórdão de 27 de abril de 2006, Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.º 39 e jurisprudência aí referida).

29 Ora, esta exigência também não implica que o benefício da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 seja necessariamente reservado a técnicos de uma profissão regulamentada pela legislação do Estado-Membro em causa, uma vez que não se pode excluir, de forma geral e absoluta, a possibilidade de os profissionais que não façam parte dessa profissão disporem das qualificações necessárias para assegurar cuidados de qualidade suficiente para serem considerados semelhantes aos propostos pelos membros dessa profissão, nomeadamente se tiverem seguido uma formação proposta por um estabelecimento de ensino reconhecido por esse Estado-Membro.

30 Resulta ainda da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o quadro regulamentar do Estado-Membro em causa apenas constitui um elemento entre outros a ter em conta para determinar se um contribuinte tem as qualificações profissionais exigidas para lhe ser aplicada essa isenção (v., neste sentido, Acórdão de 27 de abril de 2006, Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, EU:C:2006:257, n.os 46 e 50), o que implica que a pertença dos prestadores de cuidados de saúde a uma profissão regulamentada não pode ser um requisito a impor necessariamente pelos Estados-Membros para o efeito.

31 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que o artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não reserva a aplicação da isenção que prevê às prestações efetuadas por técnicos de uma profissão médica ou paramédica regulamentada pela legislação do Estado-Membro em causa.

## **Quanto à segunda questão**

### *Quanto à admissibilidade*

32 O Governo belga alega que a segunda questão é desprovida de objeto e que não exige, por

isso, qualquer resposta. Com efeito, a regulamentação belga não faz variar a taxa do IVA aplicável aos medicamentos e aos dispositivos médicos em função da sua utilização e não prevê, portanto, uma aplicação de taxas diferentes quando são fornecidos no âmbito de intervenções ou de tratamentos com vocação terapêutica e não no âmbito de intervenções ou tratamentos com vocação estética.

33 A este respeito, resulta da decisão de reenvio que, segundo o tribunal de reenvio, a regulamentação belga em causa no processo principal pode ser objeto de várias interpretações. Neste contexto, a segunda questão visa nomeadamente determinar se, por força do direito da União, há que excluir a interpretação dessa regulamentação no sentido de que devem ser aplicadas taxas diferentes de IVA aos medicamentos e aos dispositivos médicos em função da sua utilização.

34 Por conseguinte, se o Governo belga considera que essa interpretação da referida regulamentação está, de qualquer forma, excluída, verifica-se que esse argumento assenta numa interpretação do direito nacional diferente da seguida pelo tribunal de reenvio.

35 Ora, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, no âmbito do sistema de cooperação judiciária previsto no artigo 267.º TFUE, não lhe cabe pronunciar-se sobre a interpretação das disposições nacionais nem julgar ou verificar se é correta a interpretação que lhes dá o tribunal de reenvio (Acórdão de 26 de março de 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, n.º 51 e jurisprudência aí referida), mas sim ter em conta, no âmbito da repartição de competências entre ele e os tribunais nacionais, o contexto factual e regulamentar, conforme definido na decisão de reenvio, na qual se inserem as questões prejudiciais (v., neste sentido, Acórdão de 15 de abril de 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí e VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, n.º 21).

36 Por conseguinte, há que julgar admissível a segunda questão.

#### *Quanto ao mérito*

37 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 98.º, o artigo 132.º, n.º 1, alíneas b), c) e e), e o artigo 134.º da Diretiva 2006/112, lidos em conjugação com o anexo III, pontos 3 e 4, dessa diretiva, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional que institui uma diferença de tratamento entre os medicamentos e os dispositivos médicos fornecidos no âmbito de intervenções ou de tratamentos com vocação terapêutica, por um lado, e os medicamentos e os dispositivos médicos fornecidos no âmbito de intervenções ou de tratamentos com vocação exclusivamente estética, por outro, ao excluir estes últimos do benefício da taxa reduzida de IVA aplicável aos primeiros.

38 A título preliminar, refira-se que, embora os termos da segunda questão visem, nomeadamente, os artigos 132.º e 134.º da Diretiva 2006/112, os fundamentos da decisão de reenvio relativos a esta questão não se referem a essas disposições e indicam, pelo contrário, que essa questão tem por único objetivo precisar se o direito da União exclui a possibilidade de se aplicar a taxa normal de IVA a certos medicamentos e dispositivos médicos, estando excluídos da taxa reduzida de IVA prevista no artigo 98.º dessa diretiva, conjugado com o anexo III, pontos 3 e 4, da mesma, quando um Estado-Membro opte por aplicar essa taxa reduzida a outros medicamentos e a outros dispositivos médicos.

39 Nestas condições, há que responder à segunda questão com base no artigo 98.º da Diretiva 2006/112, resposta essa que não prejudica a eventual aplicação do regime de isenção de IVA imposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea b), dessa diretiva aos medicamentos e dispositivos médicos que sejam indispensáveis às operações a que se refere essa disposição nem do regime

de isenção resultante do artigo 132.º, n.º 1, alíneas c) e e), dessa diretiva aos medicamentos e dispositivos médicos que sejam estritamente necessários no momento das prestações cobertas por essas disposições (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2014, *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, n.º 34).

40 No que respeita aos medicamentos e dispositivos médicos não cobertos por esses regimes de isenção, há que lembrar que, segundo o artigo 96.º da Diretiva 2006/112, a mesma taxa de IVA, a saber, a taxa normal fixada por cada Estado-Membro, é, em princípio, aplicável às entregas de bens e às prestações de serviços (v., neste sentido, Acórdão de 9 de março de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 20 e jurisprudência aí referida).

41 Como exceção a esse princípio, o artigo 98.º dessa diretiva prevê a possibilidade de serem aplicadas taxas reduzidas de IVA às categorias de entregas de bens e prestações de serviços que constam do anexo III dessa diretiva (v., neste sentido, Acórdãos de 9 de março de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 21, e de 9 de novembro de 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 22).

42 No que se refere aos medicamentos e aos dispositivos médicos, este regime excecional é aplicável aos bens que correspondam às condições substanciais enunciadas nesse anexo, pontos 3 ou 4.

43 A este respeito, refira-se que, embora o ponto 3 do referido anexo só vise os produtos farmacêuticos se estes forem normalmente utilizados em cuidados de saúde, na prevenção de doenças e no tratamento com fins médicos e veterinários, esta condição não é, enquanto tal, suscetível de implicar que os medicamentos fornecidos no âmbito de intervenções ou de tratamentos com vocação exclusivamente estética não possam beneficiar de uma taxa reduzida de IVA, uma vez que essa condição se refere à utilização normal dos produtos que visa e não à sua utilização concreta.

44 A esse respeito, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que o legislador da União previu unicamente a faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida de IVA às entregas de bens e às prestações de serviços incluídos nas categorias do anexo III da Diretiva 2006/112 e, portanto, que cabe aos Estados-Membros determinar com maior precisão, entre essas entregas de bens e essas prestações de serviços, a quais se aplica a taxa reduzida (v., neste sentido, Acórdãos de 11 de setembro de 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, n.º 23, e de 9 de novembro de 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 23).

45 Por conseguinte, os Estados-Membros podem optar por aplicar uma taxa reduzida de IVA a certos produtos farmacêuticos ou dispositivos médicos específicos, entre os previstos no anexo III, pontos 3 e 4, dessa diretiva, não deixando de aplicar a taxa normal a outros produtos ou dispositivos desse tipo (v., neste sentido, Acórdão de 9 de março de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 26).

46 Todavia, quando um Estado-Membro opta por aplicar seletivamente a taxa reduzida de IVA a determinadas entregas de bens ou prestações de serviços específicos que figuram no anexo III da referida diretiva, tem que respeitar o princípio da neutralidade fiscal (Acórdão de 9 de março de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

47 Esse princípio opõe-se a que os bens ou prestações de serviços semelhantes que estejam em concorrência entre si sejam tratados de maneira diferente do ponto de vista do IVA (Acórdãos de 11 de setembro de 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, n.º 24, e de 9 de março de 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, n.º 30).

48 Para determinar se os bens ou prestações de serviços são semelhantes, há que ter principalmente em conta o ponto de vista do consumidor médio. Os bens ou prestações de serviços são semelhantes quando apresentem propriedades análogas e preencham as mesmas necessidades do consumidor, em função de um critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciem de forma considerável a decisão do consumidor médio de recorrer a um ou a outro dos referidos bens ou prestações de serviços (Acórdãos de 11 de setembro de 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, n.º 25, e de 9 de novembro de 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 31).

49 Neste contexto, refira-se que o Tribunal de Justiça já decidiu no sentido de que, por um lado, nem todos os medicamentos têm que ser necessariamente semelhantes para efeitos de aplicação do princípio da neutralidade (v., neste sentido, Acórdão de 3 de maio de 2001, Comissão/França, C-481/98, EU:C:2001:237, n.º 30) e, por outro, que o uso concreto a que se destinam as entregas de bens pode ser tido em consideração para verificar se essas entregas são semelhantes do ponto de vista do consumidor médio (v., neste sentido, Acórdão de 3 de março de 2011, Comissão/Países Baixos, C-41/09, EU:C:2011:108, n.º 66).

50 Neste caso, a regulamentação em causa no processo principal prevê, segundo o tribunal de reenvio, um tratamento diferente dos medicamentos e dos dispositivos médicos fornecidos no âmbito de tratamentos com vocação terapêutica e dos medicamentos e dispositivos médicos fornecidos no âmbito de tratamentos com vocação estética. Ora, há que observar que o uso com vocação terapêutica e o uso com vocação estética representam dois tipos de utilizações concretas claramente separadas, que não correspondem à mesma necessidade do ponto de vista do consumidor médio.

51 Neste contexto, há que considerar que uma regulamentação como a referida pelo tribunal de reenvio faz uma distinção entre duas categorias de medicamentos ou de dispositivos médicos que não se revelam semelhantes para efeitos de aplicação do princípio da neutralidade fiscal.

52 Em face do exposto, há que responder à segunda questão que o artigo 98.º da Diretiva 2006/112, conjugado com o anexo III, pontos 3 e 4, dessa diretiva, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que institui uma diferença de tratamento entre os medicamentos e os dispositivos médicos fornecidos no âmbito de intervenções ou de tratamentos com vocação terapêutica, por um lado, e os medicamentos e os dispositivos médicos fornecidos no âmbito de intervenções ou de tratamentos com vocação exclusivamente estética, por outro, ao excluir estes últimos do benefício da taxa reduzida de IVA aplicável aos primeiros.

### **Quanto à terceira questão**

53 Com a sua terceira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, um tribunal nacional pode utilizar uma disposição nacional que lhe permita manter certos efeitos de um ato anulado para manter provisoriamente o efeito das disposições nacionais que considerou incompatíveis com a Diretiva 2006/112 até serem postas em conformidade com essa diretiva, com o objetivo, por um lado, de limitar os riscos de insegurança jurídica que resultam do efeito retroativo dessa anulação e, por outro, de evitar a aplicação de um regime nacional anterior a essas disposições incompatível com essa diretiva.

54 Resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, por força do princípio da cooperação leal previsto no artigo 4.º, n.º 3, TUE, os Estados-Membros são obrigados a eliminar as consequências ilícitas de uma violação do direito da União e que essa obrigação incumbe, no

âmbito das suas competências, a cada órgão do Estado?Membro em causa (v., neste sentido, Acórdãos de 28 de fevereiro de 2012, *Inter?Environnement Wallonie e Terre wallonne*, C?41/11, EU:C:2012:103, n.º 43, e de 28 de julho de 2016, *Association France Nature Environnement*, C?379/15, EU:C:2016:603, n.º 31).

55 Assim, quando verificam que uma regulamentação nacional é incompatível com o direito da União, as autoridades desse Estado?Membro devem, não deixando de manter a escolha das medidas a tomar, fazer com que, o mais rápido possível, o direito nacional seja posto em conformidade com o direito da União e que seja dado pleno efeito aos direitos conferidos pelo direito da União aos seus destinatários (v., neste sentido, Acórdão de 21 de junho de 2007, *Jonkman e o.*, C?231/06 a C?233/06, EU:C:2007:373, n.º 38).

56 Neste contexto, cabe aos tribunais nacionais que conhecem validamente de um recurso interposto contra uma regulamentação nacional incompatível com a Diretiva 2006/112 tomar, com base no direito nacional, medidas destinadas a afastar a aplicação dessa regulamentação (v., por analogia, Acórdãos de 28 de fevereiro de 2012, *Inter?Environnement Wallonie e Terre wallonne*, C?41/11, EU:C:2012:103, n.º 47, e de 28 de julho de 2016, *Association France Nature Environnement*, C?379/15, EU:C:2016:603, n.º 32).

57 No processo principal, o tribunal de reenvio conhece de um recurso de anulação e pretende saber se, anulando embora as disposições nacionais impugnadas, pode, tendo em conta as circunstâncias em causa no processo principal, manter os efeitos dessas disposições durante um período transitório destinado a permitir a sua substituição por novas regras nacionais compatíveis com a Diretiva 2006/112.

58 A este respeito, refira?se, em primeiro lugar, que essa solução não pode, no processo principal, ser justificada pela preocupação de limitar os riscos de insegurança jurídica resultantes do efeito retroativo da anulação dessas disposições.

59 Com efeito, mesmo admitindo que existissem considerações imperiosas de segurança jurídica suscetíveis de levar, a título excecional, à suspensão provisória do efeito expurgatório exercido por uma norma de direito da União diretamente aplicável ao direito nacional a ela contrário, essa suspensão é de excluir liminarmente no caso presente, na medida em que o tribunal de reenvio não menciona elementos concretos capazes de demonstrar riscos específicos de insegurança jurídica (v., por analogia, Acórdão de 8 de setembro de 2010, *Winner Wetten*, C?409/06, EU:C:2010:503, n.º 67).

60 Em particular, a mera evocação de dificuldades orçamentais e administrativas que possam resultar da anulação das disposições impugnadas no processo principal não basta para caracterizar considerações imperiosas de segurança jurídica (v., por analogia, Acórdãos de 18 de outubro de 2012, *Mednis*, C?525/11, EU:C:2012:652, n.º 44, e de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, n.º 111).

61 Em segundo lugar, no que respeita ao facto de a anulação dessas disposições implicar a aplicação de um regime nacional anterior às referidas disposições incompatível com a Diretiva 2006/112, refira?se que o Tribunal de Justiça já declarou que um tribunal nacional pode ser excecionalmente autorizado a fazer uso de uma disposição nacional que lhe permita manter certos efeitos de um ato anulado, desde que estejam preenchidas determinadas condições. Entre essas condições figura o requisito de esse ato constituir uma medida de transposição correta de uma obrigação de direito da União (v., neste sentido, Acórdãos de 28 de fevereiro de 2012, *Inter?Environnement Wallonie e Terre wallonne*, C?41/11, EU:C:2012:103, n.º 63, e de 28 de julho de 2016, *Association France Nature Environnement*, C?379/15, EU:C:2016:603, n.º 43).

62 Ora, no processo principal, não se verifica que as disposições impugnadas constituam uma tal medida de transposição correta.

63 Daí resulta que há que responder à terceira questão que, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, um tribunal nacional não pode utilizar uma disposição nacional que lhe permita manter certos efeitos de um ato anulado para manter provisoriamente o efeito das disposições nacionais que considerou incompatíveis com a Diretiva 2006/112 até serem postas em conformidade com essa diretiva, com o objetivo, por um lado, de limitar os riscos de insegurança jurídica que resultam do efeito retroativo dessa anulação e, por outro, de evitar a aplicação de um regime nacional anterior a essas disposições incompatível com essa diretiva.

### **Quanto às despesas**

64 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sexta Secção) declara:

**1) O artigo 132.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não reserva a aplicação da isenção que prevê às prestações efetuadas por técnicos de uma profissão médica ou paramédica regulamentada pela legislação do Estado? Membro em causa.**

**2) O artigo 98.º da Diretiva 2006/112, conjugado com o anexo III, pontos 3 e 4, dessa diretiva, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que institui uma diferença de tratamento entre os medicamentos e os dispositivos médicos fornecidos no âmbito de intervenções ou de tratamentos com vocação terapêutica, por um lado, e os medicamentos e os dispositivos médicos fornecidos no âmbito de intervenções ou de tratamentos com vocação exclusivamente estética, por outro, ao excluir estes últimos do benefício da taxa reduzida de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) aplicável aos primeiros.**

**3) Em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, um tribunal nacional não pode utilizar uma disposição nacional que lhe permita manter certos efeitos de um ato anulado para manter provisoriamente o efeito das disposições nacionais que considerou incompatíveis com a Diretiva 2006/112 até serem postas em conformidade com essa diretiva, com o objetivo, por um lado, de limitar os riscos de insegurança jurídica que resultam do efeito retroativo dessa anulação e, por outro, de evitar a aplicação de um regime nacional anterior a essas disposições incompatível com essa diretiva.**

Assinaturas

\* Língua do processo: neerlandês.