|

62000J0141

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 10 de Setembro de 2002. - Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH contra Finanzamt für Körperschaften I in Berlin. - Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. - Artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas c) e g), da Sexta Directiva 77/388/CEE - Isenção das prestações de cuidados efectuadas por sociedades de capitais - Prestações de serviços ligadas à assistência social e à segurança social efectuadas por outros organismos que não os de direito público reconhecidos como tendo carácter social pelo Estado-Membro em causa - Efeito directo. - Processo C-141/00.

Colectânea da Jurisprudência 2002 página I-06833

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

1. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Isenções previstas pela Sexta Directiva - Isenção das prestações de serviços de assistência no âmbito das profissões médicas e paramédicas - Forma jurídica do sujeito passivo - Não incidência

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c)]

2. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Isenções previstas pela Sexta Directiva - Isenção das prestações de serviços de assistência no âmbito das profissões médicas e paramédicas - Lugar e tipo das prestações - Prestações de cuidados de carácter terapêutico efectuadas fora do meio hospitalar

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c)]

3. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Isenções previstas pela Sexta Directiva - Isenção das prestações ligadas à assistência social e à segurança social efectuadas por organismos de direito público ou outros organismos reconhecidos de carácter social - Alcance - Prestações de cuidados gerais e de economia doméstica - Inclusão

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g)]

4. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Isenções previstas pela Sexta Directiva - Isenção das prestações ligadas à assistência social e à segurança social efectuadas por organismos de direito público ou outros organismos reconhecidos de carácter social - Efeito directo - Limites - Poder de apreciação das autoridades nacionais quanto ao conceito de «organismos reconhecidos de carácter social» - Fiscalização pelos órgãos jurisdicionais nacionais

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g)]

Sumário

1. A isenção do imposto sobre o valor acrescentado para prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, 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.

Com efeito, o princípio da neutralidade fiscal, inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e no respeito do qual as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva 77/388 devem ser aplicadas, opõe-se, designadamente, a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto. Assim, o referido princípio seria ignorado se a possibilidade de invocar o benefício da isenção já referida estivesse dependente da forma jurídica sob a qual o sujeito passivo exerce a sua actividade.

(cf. n.os 29-31, disp. 1)

2. A isenção do imposto sobre o valor acrescentado para prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva 77/388, aplica-se às prestações de serviços de carácter terapêutico efectuadas por uma sociedade de capitais que explora um serviço de cuidados ambulatoriais fornecidos, incluindo ao domicílio, por pessoal de enfermagem qualificado, com exclusão de prestações de cuidados gerais e de economia doméstica.

Com efeito, quanto ao lugar onde as prestações devem ser fornecidas, a disposição já referida isenta todas as prestações efectuadas fora do meio hospitalar, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente ou em qualquer outro lugar. Quanto ao tipo de prestações abrangidas pela noção de «prestações de serviços de assistência», a mesma não admite uma interpretação que inclua intervenções médicas efectuadas com uma finalidade diferente da de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde.

(cf. n.os 35-38, 41, disp. 2)

3. As prestações de cuidados gerais e de economia doméstica fornecidas por um serviço de cuidados ambulatoriais a pessoas em estado de dependência física ou económica constituem prestações de serviços estreitamente ligadas à assistência social e à segurança social na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva 77/388.

(cf. n.º 61, disp. 3 a)

4. A isenção das prestações de serviços e das entregas de bens estreitamente conexas com a assistência social e com a segurança social efectuadas por organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa, prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva 77/388, pode ser invocada por um sujeito passivo perante um órgão jurisdicional nacional, para se opor a uma regulamentação nacional incompatível com esta disposição.

Contudo, quanto à questão de saber se o sujeito passivo é efectivamente um «organismo reconhecido de carácter social pelo Estado-Membro em causa», a referida disposição concede aos Estados-Membros um poder de apreciação para reconhecerem esse carácter a certos organismos, e os particulares não podem, baseando-se nesta disposição, obter a referida qualidade sem a concordância do Estado-Membro em causa, enquanto este respeitar os limites do seu poder de apreciação.

Compete ao órgão jurisdicional nacional examinar se as autoridades competentes respeitaram esses limites ao aplicar os princípios comunitários, em especial o princípio da igualdade de tratamento, e determinar assim, face a todos os elementos pertinentes, se o sujeito passivo é um organismo reconhecido como tendo carácter social na acepção da disposição em questão.

(cf. n.os 54-56, 61, disp. 3 b)

Partes

No processo C-141/00,

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

Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH

e

Finanzamt für Körperschaften I in Berlin,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas c) e g), 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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: F. Macken (relatora), presidente de secção, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen e J. N. Cunha Rodrigues, juízes,

advogado-geral: A. Tizzano,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*, por *U. Behr, Rechtsanwalt*,
- em representação do *Finanzamt für Körperschaften I in Berlin*, por *W. Lang*, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por *W.-D. Plessing* e *T. Jürgensen*, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo sueco, por *A. Kruse*, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por *E. Traversa* e *K. Gross*, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*, representada por *U. Behr*, do *Finanzamt für Körperschaften I in Berlin*, representado por *H.-J. Klees*, na qualidade de agente, do Governo alemão, representado por *W.-D. Plessing*, e da Comissão, representada por *K. Gross*, na audiência de 28 de Junho de 2001,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Setembro de 2001,
profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 3 de Fevereiro de 2000, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Abril seguinte, o *Bundesfinanzhof* submeteu, em aplicação do artigo 234.º CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas c) e g), 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 *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH* (a seguir «Kügler») ao *Finanzamt für Körperschaften I in Berlin* (a seguir «Finanzamt»), acerca da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a uma taxa reduzida dos cuidados ambulatoriais fornecidos pela Kügler durante os anos de 1988 a 1990, quando, segundo esta, estas prestações deviam estar 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 isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

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 [na alínea] [...] g) [...] 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 [na alínea] [...] g) [...] 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 do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») prevê:

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

[...]

14. As operações resultantes do exercício da profissão de médico, de dentista, de fisioterapeuta, de cinesiterapeuta, de parteiro ou de qualquer outra actividade médica análoga na acepção do § 18, n.º 1, ponto 1, da Einkommensteuergesetz ou o exercício da profissão de químico 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, bem como de 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

b) [se trate] de hospitais [...]

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 [...]

d) no caso de asilos, de residências para pessoas idosas, de estabelecimentos de cuidados que aceitem doentes dependentes [...].»

8 O § 4, n.º 16, da UStG foi alterado pela Steueränderungsgesetz 1992 (a seguir «StÄndG»), que acrescentou, nomeadamente, uma alínea e), que dispõe:

«16. As operações que estão estreitamente relacionadas com a exploração de hospitais, de clínicas especializadas em exames de despistagem e outras instituições relacionadas com os cuidados médicos, diagnóstico, ou exames médicos, bem como asilos, residências para pessoas idosas, instituições de cuidados que recebam doentes dependentes, instituições destinadas a receber pessoas que necessitem de cuidados e instituições que permitem dispensar cuidados ambulatoriais a pessoas doentes ou necessitadas desses cuidados quando

[...]

e) no que se refere a instituições que se dediquem à recolha provisória de pessoas necessitadas de assistência ou a instituições de assistência ambulatoria a pessoas doentes ou necessitadas de assistência, os custos de assistência tenham, no ano civil anterior e, pelo menos, em dois terços dos casos, sido suportados, inteiramente ou na sua parte principal, pelas instituições legais do seguro social ou da assistência social.»

9 O § 18, n.º 1, ponto 1, da Einkommensteuergesetz (lei do imposto sobre o rendimento, a seguir «EStG») define o que se deve entender por «rendimentos obtidos com uma profissão liberal». Resulta da jurisprudência do Bundesfinanzhof que a remessa para o § 18, n.º 1, ponto 1, da UStG, que consta do § 4, ponto 14, da UStG, diz apenas respeito à apreciação da natureza das actividades e não à qualificação dos rendimentos face à legislação relativa ao imposto sobre os lucros. A isenção fiscal prevista no § 4, n.º 14, da UStG não está, portanto, reservada à pessoa do profissional como pessoa singular, antes pode também ser reivindicada por uma sociedade de pessoas ou de capitais.

10 Quanto aos cuidados ao domicílio, a isenção do imposto prevista no § 4, n.º 14, primeiro período, da UStG incide apenas nas prestações de cuidados de carácter terapêutico, quer dizer, tratamentos médicos tornados necessários por um estado patológico e dispensados por pessoal enfermeiro no âmbito dos cuidados ao domicílio, pois é apenas a seu respeito que existe semelhança entre a actividade exercida e as profissões repertoriadas no § 4, ponto 14, da UStG. Esta disposição exclui, por conseguinte, por um lado, as prestações de cuidados gerais, ou seja, as que consistem em fazer a toilete, preparar e administrar refeições e ajudar os doentes a vestirem-se, a levantarem-se e a deitarem-se, e, por outro lado, a ajuda no domicílio, que engloba as compras, a cozinha, a limpeza da habitação e a lavagem de roupa.

11 As prestações de cuidados ao domicílio fornecidas por estabelecimentos que dispensam cuidados ambulatorios só são abrangidas pelo § 4, ponto 16, da UStG depois da alteração introduzida pela StÄndG. A Administração fiscal recusou-se a fazer uma aplicação retroactiva desta disposição por motivos objectivos de equidade.

Matéria de facto e processo principal

12 A Kügler é uma sociedade de responsabilidade limitada de direito alemão que explorava um serviço de cuidados ambulatorios no decurso dos anos de 1988 a 1990. Segundo os seus estatutos, a Kügler prosseguia exclusiva e directamente objectivos não lucrativos, assistindo a pessoas que, devido ao seu estado físico, estavam dependentes da ajuda de outras pessoas ou que se encontravam num estado de dependência económica na acepção do artigo 53.º, n.º 1, ponto 2, do Abgabenordnung 1977 (Código dos Impostos).

13 A Kügler pretendia atingir o objectivo previsto pelos seus estatutos, nomeadamente, através de cuidados médicos, de cuidados gerais e de ajuda no domicílio.

14 O Finanzamt atestou, por parecer de 23 de Agosto de 1988, cuja validade expirou em 31 de Dezembro de 1989, que a Kügler prosseguia objectivos não lucrativos.

15 Em diversas decisões, o Finanzamt fixou o imposto sobre o volume de negócios devido pela Kügler, em relação aos anos de 1988 a 1990, numa taxa reduzida, com base em declarações calculadas segundo parâmetros fixos.

16 A Kügler apresentou uma reclamação pelo facto de as operações que tinha efectuado deverem ser isentas do pagamento do referido imposto, em aplicação do § 4, n.os 14 e 16, da UStG. Tendo a sua reclamação sido indeferida, interpôs recurso no Finanzgericht Berlin

(Alemanha), mas não teve sucesso.

17 Com efeito, o Finanzgericht considerou que a Kügler não exercia nenhuma das profissões enumeradas no § 4, n.º 14, primeiro período, da UStG, pelo facto de, na sua qualidade de pessoa colectiva, não preencher as condições de exercício de uma profissão liberal. Considerou também que ela não efectuava operações isentas nos termos do § 4, ponto 16, da UStG, pois não explorava um estabelecimento de cuidados médicos na acepção do § 4, ponto 16, alínea c), da UStG e porque a isenção fiscal para as operações desenvolvidas por estabelecimentos que dispensam cuidados ambulatoriais a pessoas doentes ou que necessitam de cuidados, prevista no § 4, ponto 16, alínea e), da UStG, alterada, só foi instaurada em 1992.

18 Além disso, o Finanzgericht Berlin decidiu que, uma vez que as disposições de isenção constantes do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas c) e g), da Sexta Directiva tinham sido transpostas para o direito nacional de modo conforme com a Sexta Directiva, a Kügler não as podia invocar. Com efeito, por um lado, apenas as pessoas singulares que preenchem as condições de exercício de profissões médicas ou paramédicas satisfazem as condições do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Por outro lado, a Kügler não era um organismo reconhecido como tendo carácter social, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, na medida em que os fornecedores de cuidados privados não constavam da lista de estabelecimentos mencionados no § 4, ponto 16, da UStG.

19 Foi nestas condições que a Kügler interpôs recurso de revista no Bundesfinanzhof, que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as três questões prejudiciais seguintes:

«1) A isenção de imposto prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388/CEE só é válida quando o tratamento médico for efectuado por um particular, ou tal isenção é independente da forma jurídica do prestador?

2) No caso de a isenção ser também aplicável às sociedades de capitais: a isenção abrange, total ou parcialmente, as actividades de uma sociedade de capitais consistentes em enfermagem ambulatória (tratamento de enfermagem, assistência básica e serviços domésticos), a qual é prestada por enfermeiros diplomados?

3) As referidas prestações são abrangidas pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Directiva 77/388/CEE? Se o são, pode um devedor fiscal invocar tal disposição?»

Quanto à primeira questão

20 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas.

21 O Finanzamt alega que, em virtude da jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem noções autónomas de direito comunitário e os termos usados para designar essas isenções são de interpretação estrita, as prestações de cuidados devem ser efectuadas no âmbito do exercício de profissões médicas ou paramédicas, de modo que o âmbito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), se limita necessariamente às pessoas singulares.

22 Em contrapartida, a Kügler, os Governos alemão e sueco e a Comissão consideram, essencialmente, que a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não depende da forma jurídica da empresa que fornece os cuidados, de modo que mesmo as prestações efectuadas por pessoas colectivas estão isentas.

23 O Governo alemão recorda que, face ao princípio da neutralidade fiscal, há que tratar da mesma maneira as pessoas singulares e as pessoas colectivas.

24 Segundo este governo, resulta do teor literal do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, que se refere aos «serviços de assistência», que, no que diz respeito à isenção, o que importa é o tipo de actividade em causa. Esta interpretação é corroborada pelos princípios gerais da Sexta Directiva, nomeadamente pelos seus artigos 2.º e 4.º Além disso, o objectivo da isenção fiscal é justificado, nomeadamente, pela necessidade de reduzir as despesas médicas e de favorecer o acesso à protecção da saúde.

25 Há que recordar que, segundo uma jurisprudência constante, as isenções constituem noções autónomas do direito comunitário que devem ser colocadas no contexto geral do sistema comum do IVA instaurado pela Sexta Directiva (v., designadamente, acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, Colect., p. 1471, n.º 18; de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Colect., p. 1737, n.º 11; e de 5 de Junho de 1997, SDC, C-2/95, Colect., p. I-3017, n.º 21).

26 Além disso, há que salientar que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva define as operações isentas em função da natureza das prestações de serviço fornecidas, sem mencionar a forma jurídica do prestador.

27 Segundo uma interpretação literal, esta disposição não exige, para que as prestações médicas sejam isentas, que estas últimas sejam fornecidas por um sujeito passivo dotado de uma forma jurídica particular. Basta que sejam preenchidas duas condições, a saber, que se trate de prestações médicas e que estas sejam fornecidas por pessoas que possuam as qualificações profissionais exigidas.

28 Esta interpretação não é contrariada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual 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., nomeadamente, o acórdão SDC, já referido, n.º 20).

29 Com efeito, a isenção das prestações médicas fornecidas por pessoas colectivas está em conformidade com o objectivo de redução do custo dos cuidados médicos (v., neste sentido, acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França, C-76/99, Colect., p. I-249, n.º 23) e com o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA, no respeito do qual as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser aplicadas (v., nomeadamente, acórdão de 7 de Setembro de 1999, Gregg, C-216/99, Colect., p. I-4947, n.º 19).

30 Há que recordar, a este respeito, que o princípio da neutralidade fiscal se opõe, designadamente, a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA. Daqui resulta que o referido princípio seria ignorado se a possibilidade de invocar o benefício da isenção prevista para as prestações de cuidados pessoais mencionadas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva estivesse dependente da forma jurídica sob a qual o sujeito passivo exerce a sua actividade (v., neste sentido, acórdão Gregg, já referido, n.º 20).

31 Por conseguinte, há que responder à primeira questão 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.

Quanto à segunda questão

32 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva se aplica às prestações de cuidados de carácter terapêutico, bem como às prestações de cuidados gerais e às prestações de economia doméstica efectuadas por uma sociedade de capitais que explora um serviço de cuidados ambulatoriais fornecidos ao domicílio por pessoal de enfermagem qualificado.

33 Contrariamente à Kügler, o Finanzamt, o Governo alemão e a Comissão consideram que a isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva só se aplica a tratamentos de carácter terapêutico, quer dizer, às prestações de cuidados ligadas à prevenção, ao diagnóstico ou ao tratamento de uma doença. As outras actividades relativas aos cuidados gerais e às prestações de economia doméstica não são abrangidas por esta derrogação, pois não contribuem, por si próprias, para a cura do paciente, uma vez que não prosseguem directamente fins terapêuticos.

34 Para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, há que examinar, sucessivamente, o lugar onde as prestações devem ser fornecidas para beneficiarem da isenção mencionada no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva e o tipo de prestações abrangidas por esta disposição.

35 Quanto ao lugar onde as prestações devem ser fornecidas, o Tribunal de Justiça decidiu já, no acórdão de 23 de Fevereiro de 1988, Comissão/Reino Unido (353/85, Colect., p. 817, n.os 32 e 33), que, por oposição ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, que concerne a 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, a alínea c) aplica-se a prestações efectuadas fora de organismos hospitalares e no quadro de uma relação de confiança entre o paciente e o prestador de serviços, relação que normalmente tem lugar no consultório deste último.

36 Segue-se que as alíneas b) e c) do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, cujos âmbitos são distintos, têm por objectivo regulamentar a totalidade das isenções das prestações médicas em sentido estrito. A alínea b) desta disposição isenta todas as prestações efectuadas no meio hospitalar, ao passo que a alínea c) se destina a isentar as prestações médicas fornecidas fora desse âmbito, tanto no domicílio privado do prestador como no domicílio do paciente, ou em qualquer outro lugar.

37 Quanto à determinação do tipo de cuidados abrangidos pela noção de «prestações de serviços de assistência», utilizada no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, tal como se recordou no n.º 28 do presente acórdão, os termos utilizados para designar as isenções referidas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita (v., designadamente, acórdão Stichting Uitvoering Financiële Acties, já referido, n.º 13).

38 A este respeito, o Tribunal de Justiça decidiu já, no acórdão de 14 de Setembro de 2000, D. (C-384/98, Colect., p. I-6795, n.º 18), que a noção de «prestações de serviços de assistência» não admite uma interpretação que inclua intervenções médicas efectuadas com uma finalidade diferente da de diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar as doenças ou anomalias de saúde.

39 Por conseguinte, as prestações que não tenham esse fim terapêutico devem, tendo em conta o princípio da interpretação estrita de qualquer disposição que vise instituir uma isenção do imposto sobre o volume de negócios, ser excluídas do âmbito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva (acórdão D., já referido, n.º 19).

40 Segue-se que apenas podem beneficiar de isenção ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva as prestações de serviços de assistência efectuadas, fora do âmbito hospitalar, no exercício de profissões médicas e paramédicas, para fins de prevenção, de diagnóstico ou de cuidados, com exclusão das outras actividades relativas aos cuidados gerais e às prestações de economia doméstica.

41 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que a isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva se aplica às prestações de serviços de carácter terapêutico efectuadas por uma sociedade de capitais que explora um serviço de cuidados ambulatoriais fornecidos, incluindo ao domicílio, por pessoal de enfermagem qualificado, com exclusão de prestações de cuidados gerais e de economia doméstica.

Quanto à terceira questão

42 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se as prestações de cuidados gerais e de economia doméstica fornecidas por um serviço de cuidados ambulatoriais a pessoas em estado de dependência física ou económica constituem prestações de serviços estritamente ligadas à assistência social e à segurança social na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva e, em caso afirmativo, se esta disposição pode ser invocada por um sujeito passivo.

43 Quanto à primeira parte desta questão, todas as partes que apresentaram observações sobre este ponto consideram que as prestações de cuidados gerais e de economia doméstica fornecidas por um serviço de cuidados ambulatoriais são abrangidas por esta disposição.

44 A este respeito, basta dizer que resulta dos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva que, enquanto as prestações de cuidados de carácter terapêutico são isentas nos termos da alínea c) desta disposição, as prestações de cuidados gerais e de economia doméstica fornecidas por um serviço de cuidados ambulatoriais a pessoas em estado de dependência física ou económica, tal como sucedia com os beneficiários das prestações da Kùgler, estão, em princípio, ligadas à assistência social, de modo que se inserem na noção de «prestações de serviços [...] estreitamente conexas com a assistência social», referidas na alínea g) desta disposição.

45 Quanto à segunda parte da questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se as disposições do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva têm efeito directo, de modo a poderem ser invocadas por um sujeito passivo perante o juiz nacional.

46 A título preliminar, há que recordar que esta questão só se põe, no que concerne à República Federal da Alemanha, em relação ao período anterior ao ano de 1992, uma vez que, depois desta data, a isenção fiscal se aplica também às prestações fornecidas por estabelecimentos que prestem cuidados ambulatoriais a pessoas que necessitem de cuidados.

47 A Kùgler sustenta ser um organismo reconhecido como tendo carácter social, na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, e que, por conseguinte, pôde invocar esta disposição, mesmo antes de o legislador alemão ter exercido o seu poder de apreciação ao introduzir a alínea e) no § 4, ponto 16, da UStG. Assim, a Kùgler defende que pode, mesmo fora do âmbito do direito fiscal, ser reconhecida como organismo de carácter social e beneficiar, assim, da isenção. A este respeito, a demandante no processo principal alega que as disposições nacionais aplicáveis (direito federal, direito dos Länder, prática administrativa) permitem

determinar as pessoas a quem estas disposições dizem respeito, pessoas que, por conseguinte, podem invocar directamente o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva.

48 O Governo alemão e o Finanzamt contestam toda e qualquer ideia de efeito directo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva e sublinham que, se a isenção fiscal nele prevista se pode aplicar a organismos diversos dos organismos de direito público, é na condição de que estes tenham sido previamente «reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa». Assim, enquanto um organismo não for reconhecido, reconhecimento que só pode ocorrer no âmbito dum processo legislativo, esta disposição não pode ser invocada por um particular, pois não é incondicional.

49 Em contrapartida, a Comissão indica que, se houver elementos que permitam dizer que o Estado-Membro em causa considera, de um modo ou de outro, que um organismo tem carácter social, caberá à autoridade competente desse Estado-Membro apreciar se isso é suficiente para preencher a condição enunciada no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva. A este respeito, não é necessário, segundo a Comissão, que este reconhecimento se faça, tal como defende o Governo alemão, por via legislativa.

50 Além disso, a Comissão exclui que o artigo 13.º, A, n.º 2, da Sexta Directiva, que confere aos Estados-Membros a faculdade de subordinarem ao respeito de certas condições a concessão, nomeadamente, da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, possa ter qualquer influência no carácter incondicional e suficientemente preciso do conteúdo desta última disposição, se o Estado-Membro em causa não tiver feito uso desta faculdade.

51 Há que recordar que, segundo uma jurisprudência constante (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; e de 26 de Setembro de 2000, IGI, C-134/99, Colect., p. I-7717, n.º 36), 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.

52 Em primeiro lugar, 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 (v., quanto ao artigo 13.º, B, da Sexta Directiva, acórdão Becker, já referido, n.º 33).

53 Em segundo lugar, deve dizer-se que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva indica, de modo suficientemente preciso e incondicional, as actividades que beneficiam da isenção.

54 Em último lugar, quanto à noção de «organismos reconhecidos de carácter social pelo Estado-Membro em causa», é exacto, tal como indicou o Governo alemão, que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva concede aos Estados-Membros um poder de apreciação para reconhecerem esse carácter a certos organismos.

55 Enquanto os Estados-Membros respeitarem os limites do poder de apreciação que lhes é consentido pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva, os particulares não podem, baseando-se nesta disposição, obter a qualidade de organismo de carácter social sem a

concordância do Estado-Membro em causa.

56 Nesta perspectiva, quando um particular pede para beneficiar da qualidade de organismo de carácter social, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se as autoridades competentes respeitaram esses limites ao aplicar os princípios comunitários, em especial o princípio da igualdade de tratamento.

57 Compete, portanto, às autoridades nacionais determinar, em conformidade com o direito comunitário e sob o controlo dos órgãos jurisdicionais nacionais, nomeadamente face à prática seguida pela Administração competente em situações análogas, 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.

58 No processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio poderá, assim, tomar em consideração a existência de disposições específicas, quer sejam nacionais ou regionais, legislativas ou de carácter administrativo, fiscais ou de segurança social, o facto de associações com as mesmas actividades que a demandante no processo principal beneficiarem já de uma isenção semelhante, tendo em conta o carácter de interesse geral dessas actividades, bem como o facto de o custo das prestações fornecidas pela demandante no processo principal ser eventualmente assumido, em grande parte, por caixas de seguro de doença instituídas pela lei ou por organismos de segurança social com os quais os operadores privados, como a demandante no processo principal, mantêm relações contratuais.

59 Esta conclusão não pode ser infirmada pela possibilidade, prevista no artigo 13.º, A, n.º 2, da Sexta Directiva, de se subordinar a concessão das isenções previstas no n.º 1 desta disposição ao respeito de uma ou diversas condições.

60 Com efeito, esta limitação à regra de não sujeição tem apenas carácter eventual e um Estado-Membro que não tenha tomado as medidas necessárias para esse efeito não pode invocar a sua própria omissão para recusar a um contribuinte o benefício de uma isenção à qual este pode legitimamente pretender nos termos da Sexta Directiva.

61 Há, portanto, que responder à terceira questão que as prestações de cuidados gerais e de economia doméstica fornecidas por um serviço de cuidados ambulatoriais a pessoas em estado de dependência física ou económica constituem prestações de serviços estreitamente ligadas à assistência social e à segurança social na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva. A isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva pode ser invocada por um sujeito passivo perante um órgão jurisdicional nacional, para se opor a uma regulamentação nacional incompatível com esta disposição. Compete ao órgão jurisdicional nacional determinar, face a todos os elementos pertinentes, se o sujeito passivo é um organismo reconhecido como tendo carácter social na acepção da referida disposição.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

62 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e sueco e pela Comissão das Comunidades Europeias, 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.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 3 de Fevereiro de 2000, declara:

1) A isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea 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, não depende da forma jurídica do sujeito passivo que fornece as prestações médicas ou paramédicas nele mencionadas.

2) A isenção referida no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva 77/388 aplica-se às prestações de serviços de carácter terapêutico efectuadas por uma sociedade de capitais que explora um serviço de cuidados ambulatoriais fornecidos, incluindo ao domicílio, por pessoal de enfermagem qualificado, com exclusão de prestações de cuidados gerais e de economia doméstica.

3) a) As prestações de cuidados gerais e de economia doméstica fornecidas por um serviço de cuidados ambulatoriais a pessoas em estado de dependência física ou económica constituem prestações de serviços estreitamente ligadas à assistência social e à segurança social na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva 77/388.

b) A isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea g), da Sexta Directiva 77/388 pode ser invocada por um sujeito passivo perante um órgão jurisdicional nacional, para se opor a uma regulamentação nacional incompatível com esta disposição. Compete ao órgão jurisdicional nacional determinar, face a todos os elementos pertinentes, se o sujeito passivo é um organismo reconhecido como tendo carácter social na acepção da referida disposição.