

Processo C-172/03

Wolfgang Heiser

contra

Finanzamt Innsbruck

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria)]

«IVA – Isenção das prestações de cuidados pessoais efectuados no âmbito das profissões médicas – Ajustamento das deduções»

Conclusões do advogado-geral A. Tizzano apresentadas em 28 de Outubro de 2004

Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 3 de Março de 2005

Sumário do acórdão

1. *Auxílios concedidos pelos Estados – Conceito – Afectação das trocas comerciais entre Estados-Membros – Carácter selectivo da medida – Justificação assente na natureza ou na economia geral do sistema instaurado – Violação da concorrência*

[Tratado CE, artigo 92.º, n.º 1 (que passou, após alteração, a artigo 87.º, n.º 1, CE)]

2. *Auxílios concedidos pelos Estados – Conceito – Medida que prossegue um objectivo social – Derrogação prevista no artigo 90.º, n.º 2, do Tratado (actual artigo 86.º, n.º 2, CE) – Medidas estatais destinadas a aproximar as condições de concorrência das existentes noutros Estados-Membros – Irrelevância no que respeita à qualificação de auxílio*

[Tratado CE, artigos 90.º, n.º 2, e 93.º, n.º 3 (actuais artigos 86.º, n.º 2, CE e 88.º, n.º 3, CE), e artigo 92.º, n.º 1 (que passou, após alteração, a artigo 87.º, n.º 1, CE)]

3. *Auxílios concedidos pelos Estados – Conceito – Renúncia, no caso de passagem dos médicos de um regime de operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado para um regime de operações isentas, à redução, prevista no artigo 20.º da Sexta Directiva sobre o imposto sobre o valor acrescentado, da dedução já efectuada relativa aos bens que continuam a ser utilizados na empresa – Inclusão*

[Tratado CE, artigo 92.º, n.º 1 (que passou, após alteração, a artigo 87.º, n.º 1, CE); Directiva 77/388 do Conselho, artigo 20.º]

1. Nos termos do artigo 92.º, n.º 1, do Tratado (que passou, após alteração, a artigo 87.º, n.º 1, CE), devem verificar-se as condições seguintes para que uma medida possa constituir um auxílio de Estado. Em primeiro lugar, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou proveniente de recursos estatais. Em segundo lugar, essa intervenção deve ser susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem ao seu beneficiário. Em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência.

Quanto à segunda condição, não existe limiar ou percentagem abaixo dos quais se possa considerar que as trocas comerciais entre os Estados-Membros não são afectadas. Com efeito, a

importância relativamente reduzida de um auxílio ou a dimensão relativamente modesta da empresa beneficiária não impedem *a priori* a eventualidade de as trocas comerciais entre Estados-Membros serem afectadas. Assim, a segunda condição pode ser preenchida independentemente da natureza local ou regional dos serviços prestados ou da importância do domínio de actividade em causa.

Quanto à terceira condição, é jurisprudência assente que o conceito de auxílio abrange não só prestações positivas mas também intervenções que, sob diversas formas, atenuam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, não sendo subvenções na acepção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos. A este propósito, o artigo 92.º, n.º 1, do Tratado impõe que se determine se, no quadro de um dado regime jurídico, uma medida nacional é susceptível de favorecer «certas empresas ou certas produções» relativamente a outras empresas que se encontrem, na perspectiva do objectivo prosseguido pelo referido regime, numa situação factual e jurídica comparável. Em caso afirmativo, a medida preenche a condição de selectividade que é constitutiva do conceito de auxílio de Estado. Com efeito, a circunstância de o número de empresas passível de beneficiar da medida em causa ser muito significativo, ou de essas empresas pertencerem a sectores de actividade diferentes, não basta para pôr em causa a sua natureza selectiva e, portanto, para afastar a qualificação de auxílio de Estado. Da mesma forma, os auxílios podem dizer respeito a todo um sector económico e ser, mesmo assim, abrangidos pelo artigo 92.º, n.º 1, do Tratado. A solução será diversa se uma medida, ainda que constitutiva de uma vantagem para o seu beneficiário, se justificar pela natureza ou pela economia geral do sistema em que se inscreve.

Quanto à quarta condição, os auxílios que visam libertar uma empresa dos custos que devia normalmente suportar no âmbito da sua gestão corrente ou das suas actividades normais, falseiam em princípio as condições da concorrência.

(cf. n.os 27, 32, 33, 36, 40, 42, 43, 55)

2. O simples facto de uma medida prosseguir um objectivo social não é suficiente para a subtrair à qualificação de auxílio na acepção do artigo 92.º do Tratado (que passou, após alteração, a artigo 87.º CE). Com efeito, o n.º 1 do referido artigo não faz a distinção segundo as causas ou os objectivos das intervenções estatais, definindo-as, sim, em função dos seus efeitos. Além disso, a derrogação prevista no artigo 90.º, n.º 2, do Tratado (actual artigo 86.º, n.º 2, CE) não permite afastar a qualificação de uma medida como auxílio de Estado, na acepção do artigo 92.º do mesmo. Uma vez demonstrada a qualificação, essa derrogação também não pode dispensar o Estado-Membro em causa de notificar essa medida, em cumprimento do artigo 93.º, n.º 3, do referido Tratado (actual artigo 88.º, n.º 3, CE). Por último, a circunstância de um Estado-Membro procurar aproximar, através de medidas unilaterais, as condições de concorrência de um determinado sector económico das existentes noutros Estados-Membros não retira a estas medidas a natureza de auxílios.

(cf. n.os 46, 51, 54)

3. O artigo 92.º do Tratado (que passou, após alteração, a artigo 87.º CE) deve ser interpretado no sentido de que uma norma nos termos da qual o facto de os médicos passarem de um regime de operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado para um regime de operações isentas não dá lugar à redução da dedução do imposto pago a montante, prevista no artigo 20.º da Sexta Directiva, relativa a bens que continuam a ser utilizados na empresa, deve ser qualificada como auxílio de Estado.

(cf. n.º 59)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

3 de Março de 2005 (*)

«IVA – Isenção das prestações de cuidados pessoais efectuados no âmbito das profissões médicas – Ajustamento das deduções»

No processo C-172/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria), por decisão de 31 de Março de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 14 de Abril de 2003, no processo

Wolfgang Heiser

contra

Finanzamt Innsbruck,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans (relator), presidente de secção, C. Gulmann, R. Schintgen, J. Makarczyk e J. Klučka, juízes,

advogado-geral: A. Tizzano,

secretário: K. Sztranc, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 30 de Setembro de 2004,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação de W. Heiser, por R. Kapferer, Steuerberater,
- em representação do Governo austríaco, por E. Riedl e J. Bauer, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por V. Kreuschitz, V. Di Bucci e K. Gross, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 28 de Outubro de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial diz respeito à interpretação do artigo 92.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 87.º CE).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito do litígio que opõe W. Heiser ao Finanzamt

Innsbruck (Áustria) relativamente a uma decisão deste último em matéria de ajustamento das deduções do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Regulamentação nacional

3 Resulta da decisão de reenvio que, nos termos do § 6, n.º 1, ponto 19, da Umsatzsteuergesetz 1994 (lei de 1994 relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1994, BGBl. 663/1994, a seguir «UStG 1994»), as operações relativas à actividade de médico estão isentas de IVA, com exclusão da dedução do imposto pago a montante. Nos termos do § 29, n.º 5, da UStG 1994, esta isenção só se aplica, no entanto, aos serviços prestados após 31 de Dezembro de 1996. Os serviços médicos prestados antes de 1 de Janeiro de 1997 estavam sujeitos a IVA e eram tributados à taxa normal.

4 Esta passagem de um regime de sujeição a imposto para um regime de isenção constitui a execução do anexo XV, parte IX, ponto 2, alínea a), segundo travessão, do Acto relativo às condições de adesão da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se fundamenta a União Europeia (JO 1994, C 241, p. 21, e JO 1995, L 1, p. 1). Com efeito, segundo esse anexo, a entrada em vigor da isenção de IVA prevista 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»), foi adiada para 1 de Janeiro de 1997, nomeadamente para a assistência médica no domínio da saúde pública e da assistência social.

5 Resulta da decisão de reenvio que os serviços médicos de longa duração, tal como os tratamentos de ortodontia, iniciados antes de 1 de Janeiro de 1997, mas que só tenham terminado depois de 31 de Dezembro de 1996, se consideram prestados após 31 de Dezembro de 1996, pelo que estão isentos de IVA. Se, antes de 1 de Janeiro de 1997, o médico tiver recebido pagamentos por conta desses serviços e liquidado o IVA devido sobre estes últimos, tais pagamentos beneficiam retroactivamente da isenção. O desagravamento fiscal foi aplicado no exercício de 1997.

6 O § 12, n.º 10, da UStG 1994 dispõe:

«Se, relativamente a um bem que o empresário aplique ou utilize na sua empresa como bem de investimento, se alterarem, nos quatro anos civis seguintes ao ano da primeira aplicação, as condições que, no ano civil da primeira aplicação (n.º 3), determinaram a dedução do imposto pago a montante, deve proceder-se a uma compensação para cada ano em que essa alteração se verifique, através do ajustamento da dedução.

O disposto no parágrafo anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, ao imposto a montante que tiver recaído sobre custos de aquisição ou produção suplementares, despesas a inscrever no activo e custos relativos a grandes reparações imobiliárias, começando o período de ajustamento no início do ano civil seguinte ao ano em que foram executadas pela primeira vez, em conexão com o bem de investimento, as prestações que estão na base desses custos e despesas.

Relativamente aos bens imóveis na acepção do § 2 da Grunderwerbssteuergesetz 1987 [lei de 1987 relativa aos direitos de registo] (incluindo as despesas a inscrever no activo e os custos relativos a grandes reparações imobiliárias) é aplicável um período de nove anos civis em vez de um período de quatro anos civis.

Para efeitos do ajustamento a efectuar por cada ano em que se tenham verificado alterações, tomar-se-á como ponto de partida, para cada um dos anos em causa, um quinto ou, tratando-se de imóveis (incluindo as despesas a inscrever no activo e os custos relativos a grandes reparações imobiliárias), um décimo do total do imposto a montante que tiver recaído sobre o bem, despesas ou custos; no caso de alienação ou cessão do bem, proceder-se-á ao ajustamento para o período restante o mais tardar na última declaração respeitante ao período fiscal em que teve lugar a alienação.»

7 O artigo XIV, n.º 3, da Lei federal 21/1995, na redacção dada pela Lei federal 756/1996 (a seguir «Lei federal 21/1995»), dispõe:

«Não se procede ao ajustamento da dedução nos termos do § 12, [n.º] 10 [...] da UStG que deveria ser efectuado por efeito da primeira aplicação, depois de 31 de Dezembro de 1996, das disposições do § 6, n.º 1, [ponto] 19 [...] da UStG [1994]. [...]».

8 Por força da Gesundheits- und Sozialbereichsbeihilfengesetz (lei relativa à assistência social e na doença, BGBl. 746/1996, a seguir «GSBG 1996»), os médicos têm direito a uma compensação pelo imposto liquidado a montante.

9 O § 3 da GSBG 1996 tem a seguinte redacção:

«1. Os médicos, dentistas ['Dentisten'] e outros co-contratantes têm direito a uma compensação determinada em função das remunerações pagas pelos organismos de segurança social, pelas instituições de seguro de doença e pelos organismos de assistência social pública pelas prestações na acepção do § 6, n.º 1, ponto 19, da UStG [1994].

[...]

3. O Ministro Federal das Finanças, com o acordo do Ministro Federal do Trabalho e dos Assuntos Sociais, determina, por regulamento, as taxas compensatórias em função da experiência relativamente às condições económicas dos diversos grupos de empresas em causa.»

10 O montante da compensação foi fixado no Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen des Gesundheits- und Sozialbereichsbeihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind (regulamento do Ministro Federal das Finanças relativo às taxas percentuais de compensação e das ajudas aplicáveis no âmbito da GSBG 1996, BGBl. II 56/1997, a seguir «Regulamento 56/1997»).

Litígio no processo principal e questão prejudicial

11 W. Heiser, recorrente no processo principal, é médico especialista em medicina dentária.

12 Devido à passagem para o regime de isenção do IVA, W. Heiser reclamou, na sua declaração do IVA para o ano de 1997, uma redução do imposto de cerca de 3,5 milhões de ATS correspondente aos tratamentos ortodônticos de longa duração iniciados depois de 1991 e ainda por terminar em 1 de Janeiro de 1997, os quais tinham sido objecto de pagamentos por conta e dado lugar ao pagamento de IVA.

13 O serviço tributário competente considerou que, no que respeita aos tratamentos ortodônticos de longa duração, a prestação dura cerca de um ano. Assim, no aviso de liquidação do imposto sobre o volume de negócios de 1997, datado de 4 de Outubro de 1999 (a seguir «aviso de liquidação»), o Finanzamt apenas concedeu uma redução do IVA relativamente aos

tratamentos que tivessem tido início em 1996. Consequentemente, apenas reconheceu o direito a uma redução no montante de 1 460 000 ATS.

14 O recorrente no processo principal interpôs recurso do aviso de liquidação.

15 A Finanzlandesdirektion für Tirol (órgão de recurso, a seguir «Finanzlandesdirektion»), recorrido no processo principal e que passou a substituir o Finanzamt Innsbruck, ordenou ao serviço tributário, por ofício de 1 de Março de 2002, que informasse, nomeadamente, em que medida é necessário proceder ao ajustamento da dedução do imposto pago a montante, com efeitos a 1 de Janeiro de 1997, nos termos do § 12, n.º 10, da UStG 1994, no caso da passagem do regime de sujeição para um regime de isenção fiscal em que é excluída a dedução do imposto pago a montante.

16 Na sequência dos cálculos efectuados concomitantemente pelo serviço tributário e por W. Heiser, a Finanzlandesdirektion, por decisão de 19 de Setembro de 2002, negou provimento ao recurso e procedeu a um agravamento da situação fiscal do sujeito passivo tal como esta resultava do aviso de liquidação. Nessa decisão, o crédito de imposto de W. Heiser foi reduzido em 89 635,94 ATS e 164 870,15 ATS, montantes correspondentes ao ajustamento das deduções.

17 No recurso que interpôs para o Verwaltungsgerichtshof, W. Heiser contestou, designadamente, o facto de a Finanzlandesdirektion ter efectuado ajustamentos. O recurso tem por fundamento, nomeadamente, o facto de o artigo XIV, n.º 3, da Lei federal 21/1995 excluir expressamente que os médicos tenham de proceder a um ajustamento das deduções a partir de 1 de Janeiro de 1997.

18 Na contestação apresentada no referido órgão jurisdicional, a Finanzlandesdirektion responde que, quando apreciou o recurso do aviso de liquidação, não aplicou o artigo XIV, n.º 3, da Lei federal 21/1995, porque o não ajustamento das deduções constitui um auxílio não notificado na acepção do artigo 92.º do Tratado CE. Segundo o artigo 93.º, n.º 3, do Tratado CE (actual artigo 88.º, n.º 3, CE), as autoridades de um Estado-Membro não podem pôr em execução auxílios não notificados. Por outro lado, o referido artigo XIV é contrário ao artigo 20.º da Sexta Directiva.

19 Na decisão de reenvio, o Verwaltungsgerichtshof explica que o sistema do IVA, instituído na União Europeia através de directivas comunitárias, especialmente da Sexta Directiva, implica que a tributação de operações em IVA tenha como corolário o direito do empresário à dedução da totalidade do imposto pago a montante ao passo que, inversamente, os empresários cujas operações estejam isentas de imposto não beneficiam, em princípio, desse direito. O artigo 20.º da Sexta Directiva determina, se se alterarem as condições para a dedução, o ajustamento da mesma. O referido órgão jurisdicional refere que, por força do n.º 2 dessa disposição, se procede a um ajustamento, no que diz respeito a bens de investimento, se, nos anos seguintes àquele em que teve lugar a aquisição dos mesmos, se verificarem alterações do direito à dedução relativamente ao mesmo direito em vigor à data de aquisição dos referidos bens.

20 O órgão jurisdicional de reenvio acrescenta que o artigo XIV, ponto 3, da Lei federal 21/1995 determina, no que diz respeito às prestações de serviços efectuadas no domínio da medicina, especialmente no que respeita às efectuadas por médicos, que, contrariamente ao disposto no artigo 20.º da Sexta Directiva, a passagem do regime de tributação dessas prestações de serviços em IVA, que era o regime aplicável até 31 de Dezembro de 1996, para o regime de isenção, a partir de 1997, não implica o ajustamento das deduções efectuadas relativamente a bens adquiridos ainda na vigência do regime de sujeição a imposto, ainda que esses bens continuem a ser utilizados na vigência do regime de isenção, ou seja, que permitam efectuar operações isentas de imposto. A consequência desta regra é a manutenção da dedução para

bens que são utilizados para essas operações.

21 Segundo o Verwaltungsgerichtshof, não se pode excluir a possibilidade de os médicos ortodontistas estabelecidos na Áustria estarem em concorrência com médicos ortodontistas que exercem noutros Estados-Membros da União Europeia. Tal ocorre, sobretudo, nas zonas fronteiriças. O legislador austríaco, ao aprovar o artigo XIV, ponto 3, da Lei federal 21/1995, isto é, uma norma que exclui uma redução das deduções – imposta pelo sistema do IVA e expressamente prevista no artigo 20.º da Sexta Directiva –, concedeu uma vantagem aos médicos estabelecidos no referido Estado-Membro.

22 A medida de dedução constitui uma vantagem concedida por meio de recursos estatais que reforça a posição concorrencial dos empresários que dela beneficiam relativamente à de outros empresários com os quais concorrem e que não podem efectuar essa dedução.

23 Por outro lado, o Verwaltungsgerichtshof tem dúvidas de que o artigo XIV, n.º 3, da Lei federal 21/1995, através do qual a República da Áustria renunciou, em matéria de IVA, ao ajustamento das deduções efectuadas pelos médicos até 31 de Dezembro de 1996 (a seguir «medida em causa no processo principal»), se justifique objectivamente na acepção do n.º 42 do acórdão de 8 de Novembro de 2001, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Colect., p. I-8365). Isto é tanto mais assim quando, de qualquer forma, os interessados são ressarcidos dos prejuízos resultantes da supressão do direito à dedução por meio da compensação paga pelo Estado-Membro em causa nos termos da GSBG/1996 e do Regulamento 56/1997.

24 Nestes termos, o Verwaltungsgerichtshof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Uma regulamentação como a que consta do artigo XIV, n.º 3, da Lei federal [...] 21/1995, na versão [da Lei federal] 756/1996, nos termos da qual o facto de os médicos passarem de um regime de operações sujeitas a imposto sobre o volume de negócios para um regime de operações isentas do mesmo não dá lugar à redução da dedução do imposto pago a montante, prevista no artigo 20.º da Sexta Directiva [...], relativa a bens que continuam a ser utilizados na empresa, constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º CE (ex-artigo 92.º do Tratado CE)?»

Quanto à questão prejudicial

25 Importa referir, desde já, que a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio diz respeito unicamente à interpretação do artigo 92.º do Tratado.

26 A este propósito, refira-se, em primeiro lugar, que um médico especialista em medicina dentária, como W. Heiser, deve ser considerado uma empresa na acepção da referida disposição, pois presta, na qualidade de operador económico independente, serviços num mercado, o dos serviços médicos especializados em medicina dentária (v., neste sentido, acórdão de 12 de Setembro de 2000, *Pavlov e o.*, C-180/98 a C-184/98, Colect., p. I-6451, n.os 76 e 77).

27 Seguidamente, importa recordar que, segundo o artigo 92.º, n.º 1, do Tratado, devem-se verificar-se as condições seguintes para que uma medida possa constituir um auxílio de Estado. Em primeiro lugar, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou proveniente de recursos estatais. Em segundo lugar, essa intervenção deve ser susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem ao seu beneficiário. Em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência (acórdão de 24 de Julho de 2003, *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, Colect., p. I-7747,

n.º 75).

28 Ora, quanto à primeira condição mencionada no número anterior, é incontestável que uma medida como a que está em causa no processo principal constitui uma intervenção do Estado.

29 Quanto à segunda condição referida no n.º 27 do presente acórdão, W. Heiser e o Governo austríaco sustentam que a medida em causa no processo principal não é de modo algum susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros, na medida em que os montantes a que respeita a renúncia ao ajustamento das deduções são, regra geral, pouco significativos. No processo principal, trata-se de um montante de 30 000 EUR no máximo, para todo o período relativo aos anos de 1997 a 2004, montante este substancialmente inferior ao limiar de 100 000 EUR para um período de três anos, previsto na comunicação da Comissão, de 6 de Março de 1998, relativa aos auxílios *de minimis* (JO C 68, p. 9), e aplicável à data da entrada em vigor, em 1996, da referida medida.

30 O Governo austríaco sustenta igualmente que a influência da medida em causa no processo principal no comércio entre os Estados-Membros não é sensível, tendo em conta as especificidades dos cuidados médicos, que têm, antes de mais, carácter regional.

31 No entanto, estes argumentos não demonstram que não está preenchida a segunda condição mencionada no n.º 27 do presente acórdão.

32 Com efeito, recorde-se que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, não existe limiar ou percentagem abaixo dos quais se possa considerar que as trocas comerciais entre os Estados-Membros não são afectadas. Com efeito, a importância relativamente reduzida de um auxílio ou a dimensão relativamente modesta da empresa beneficiária não impedem *a priori* a eventualidade de as trocas comerciais entre Estados-Membros serem afectadas (v., nomeadamente, acórdão Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, já referido, n.º 81, e jurisprudência aí referida).

33 Assim, a segunda condição de aplicação do artigo 92.º, n.º 1, do Tratado, segundo a qual o auxílio deve ser susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros, pode ser preenchida independentemente da natureza local ou regional dos serviços prestados ou da importância do domínio de actividade em causa (v., neste sentido, acórdão Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg, já referido, n.º 82).

34 Quanto ao limiar *de minimis* previsto na comunicação da Comissão de 6 de Março de 1996, não resulta dos autos remetidos ao Tribunal pelo órgão jurisdicional de reenvio que o montante das deduções de que um médico pode beneficiar ao abrigo de uma medida como a que está em causa no processo principal é, em qualquer circunstância, inferior ao montante *de minimis*, que está fixado em 100 000 EUR para um período de três anos. Com efeito, como observa acertadamente a Comissão das Comunidades Europeias, a regulamentação nacional não prevê qualquer limite ao montante de que um médico, enquanto empresa individual, pode beneficiar em consequência da renúncia ao ajustamento das deduções. Nestes termos, não está provado que tal medida possa beneficiar da regra *de minimis* instituída pela referida comunicação.

35 Por conseguinte, uma vez que, como observa o Verwaltungsgerichtshof na decisão de reenvio, não se pode excluir que os médicos especialistas em medicina dentária, como W. Heiser, estejam em concorrência com os seus colegas estabelecidos noutro Estado-Membro, deve considerar-se preenchida a segunda condição de aplicação do artigo 92.º, n.º 1, do Tratado.

36 Quanto à terceira condição mencionada no n.º 27 do presente acórdão, relativa à existência de uma vantagem, é jurisprudência assente que o conceito de auxílio abrange não só prestações

positivas mas também intervenções que, sob diversas formas, atenuam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, não sendo subvenções na acepção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos (v., nomeadamente, acórdão *Adrien?Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, já referido, n.º 38, e jurisprudência aí referida).

37 W. Heiser alega, no essencial, que a medida em causa no processo principal não constitui uma vantagem só pelo facto de o próprio ajustamento ser, de qualquer forma, contrário ao direito comunitário.

38 Ora, mesmo que se admita que a regulamentação que prevê o ajustamento das deduções, designadamente, o § 12, n.º 10, da UStG 1994 no processo principal, seja ilegal, não é menos verdade que essa regulamentação é susceptível de produzir efeitos enquanto não for revogada, ou, pelo menos, enquanto não for declarada a sua ilegalidade. Consequentemente, é susceptível de criar um encargo que onera o orçamento de um médico especialista em medicina dentária, como W. Heiser. O facto de a República da Áustria renunciar, posteriormente, ao ajustamento das deduções, por meio de uma medida diversa da que prevê esse ajustamento, atenua, portanto, os encargos que pesam normalmente sobre orçamento de tal médico e constitui, por isso, uma vantagem de que ele beneficia.

39 O Governo austríaco alega, porém, que o facto de renunciar ao ajustamento das deduções não constitui um auxílio pois estão em causa todos os médicos, nomeadamente, os médicos especialistas em medicina dentária, os psicoterapeutas, as parteiras e os demais profissionais de saúde independentes na acepção da *Krankenpflegegesetz* (lei dos cuidados de saúde), bem como os estabelecimentos hospitalares. Por isso, esta renúncia não é susceptível de favorecer determinados médicos.

40 Importa recordar, a este propósito, que, segundo jurisprudência constante, o artigo 92.º, n.º 1, do Tratado impõe que se determine se, no quadro de um dado regime jurídico, uma medida nacional é susceptível de favorecer «certas empresas ou certas produções» relativamente a outras empresas que se encontrem, na perspectiva do objectivo prosseguido pelo referido regime, numa situação factual e jurídica comparável. Em caso afirmativo, a medida preenche a condição de selectividade que é constitutiva do conceito de auxílio de Estado previsto nessa disposição (v., nomeadamente, acórdão de 29 de Abril de 2004, *GIL Insurance e o.*, C?308/01, ainda não publicado na *Colectânea*, n.º 68, e jurisprudência aí referida).

41 Importa precisar que o facto de a medida em causa no processo principal constituir uma vantagem não só para os médicos especialistas em medicina dentária, como W. Heiser, mas que beneficia também outros operadores activos no domínio da medicina, senão mesmo todos os outros operadores com actividade nesse domínio, não implica que essa medida não preenche a condição de selectividade.

42 Com efeito, a circunstância de o número de empresas passível de beneficiar da medida em causa ser muito significativo, ou de essas empresas pertencerem a sectores de actividade diferentes, não basta para pôr em causa a sua natureza selectiva e, portanto, para afastar a qualificação de auxílio de Estado (v., nomeadamente, acórdão de 13 de Fevereiro de 2003, *Espanha/Comissão*, C?409/00, *Colect.*, p. I?1487, n.º 48, e jurisprudência aí referida). Da mesma forma, os auxílios podem dizer respeito a todo um sector económico e ser, mesmo assim, abrangidos pelo artigo 92.º, n.º 1, do Tratado (v., nomeadamente, acórdão de 19 de Junho de 1999, *Bélgica/Comissão*, C?75/97, *Colect.*, p. I?3671, n.º 33, e jurisprudência aí referida).

43 A solução será diversa se uma medida, ainda que constitutiva de uma vantagem para o seu beneficiário, se justificar pela natureza ou pela economia geral do sistema em que se inscreve (v.,

nomeadamente, acórdão Adria?Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, já referido, n.º 42, e jurisprudência aí referida).

44 A este propósito, o Governo austríaco alega que uma medida como a que está em causa no processo principal favorece a solidariedade dos organismos de seguro de doença, na medida em que, na realidade, os beneficia. Com efeito, um aumento dos encargos dos médicos independentes resultante de uma alteração da tributação do seu volume de negócios gerará, indirectamente, encargos para os referidos organismos. Estes últimos não poderão, porém, aumentar as suas receitas, visto que as contribuições dos beneficiários são fixadas por lei. Na audiência, este governo precisou, como W. Heiser fez nas suas observações escritas, que a medida em causa no processo principal não acresce à compensação paga por força da GSBG 1996 e do Regulamento 56/1997, visto que a mesma não se aplica aos médicos não convencionados como W. Heiser.

45 No entanto, tal argumentação não permite concluir que uma medida como a que está em causa no processo principal não deve ser qualificada como auxílio de Estado.

46 Por um lado, mesmo que se prove que a renúncia ao ajustamento das deduções prossegue um objectivo social, esse simples facto não é suficiente para, sem mais, subtrair semelhante medida à qualificação de auxílio na acepção do artigo 92.º do Tratado. Com efeito, o n.º 1 do referido artigo não faz a distinção segundo as causas ou os objectivos das intervenções estatais, definindo-as, sim, em função dos seus efeitos (acórdão de 29 de Abril de 2004, Países Baixos/Comissão, C-159/01, ainda não publicado na Colectânea, n.º 51, e jurisprudência aí referida).

47 Por outro lado, no que respeita ao efeito de uma medida como a que está em causa no processo principal, importa salientar que, juridicamente, os médicos são os seus únicos beneficiários. Nos autos remetidos ao Tribunal pelo órgão jurisdicional de reenvio não há qualquer indício de que o benefício de tal medida seja sistematicamente transferido por eles para os organismos de seguro de doença, de forma que, no fim de contas, a vantagem seria neutralizada, no que diz respeito aos médicos.

48 Por outro lado, o Governo austríaco não explica por que razão pode a vantagem resultante da medida em causa no processo principal ser justificada pelo facto de os médicos não convencionados serem privados da compensação prevista no § 3 da GSBG 1996 e cujo montante foi fixado no Regulamento 56/1997. Com efeito, nenhum elemento dos autos permite concluir que os médicos convencionados, que beneficiariam dessa compensação, não são igualmente beneficiados pela referida renúncia.

49 Assim, na falta de outros motivos relevantes invocados pelo Governo austríaco, não resulta dos autos remetidos ao Tribunal que a medida em causa no processo principal se justifique pela natureza ou pela economia geral do sistema em que se inscreve.

50 A argumentação do Governo austríaco, na medida em que invoca o artigo 90.º, n.º 2, do Tratado (actual artigo 86.º, n.º 2, CE) para negar que a medida em causa no processo principal tenha a natureza de vantagem, não pode ser acolhida.

51 Com efeito, a derrogação prevista no artigo 90.º, n.º 2, do Tratado CE não permite afastar a qualificação de uma medida como auxílio de Estado na acepção do artigo 92.º do mesmo. Uma vez demonstrada a qualificação, essa derrogação também não pode dispensar o Estado-Membro em causa de notificar essa medida, em cumprimento do artigo 93.º, n.º 3, do referido Tratado (v. acórdão de 21 de Outubro de 2003, Van Calster e o., C-261/01 e C-262/01, Colect., p. I-12249, n.º 61, e jurisprudência aí referida).

52 W. Heiser sustenta igualmente que uma medida como a que está em causa no processo principal não constitui uma vantagem, pois tem unicamente por efeito eliminar uma desvantagem anteriormente existente em detrimento dos médicos não convencionados estabelecidos na Áustria relativamente aos seus colegas estabelecidos noutros Estados-Membros. Com efeito, enquanto as prestações de serviços médicos efectuadas nestes últimos não estavam sujeitas a IVA, as prestações de serviços médicos efectuadas em 1995 e 1996 pelos médicos não convencionados estabelecidos na Áustria estavam sujeitas a esse imposto.

53 A este respeito, importa observar que, mesmo que se admita que a medida em causa no processo principal tem por objecto compensar a desvantagem a que W. Heiser se refere, essa medida não pode, como refere o advogado-geral no n.º 50 das suas conclusões, justificar-se pelo facto de se destinar a corrigir alegadas distorções de concorrência existentes no mercado comunitário dos serviços médicos.

54 Com efeito, importa recordar que, segundo jurisprudência assente, a circunstância de um Estado-Membro procurar aproximar, através de medidas unilaterais, as condições de concorrência de um determinado sector económico das existentes noutros Estados-Membros não retira a estas medidas a natureza de auxílios (v., nomeadamente, acórdão de 29 de Abril de 2004, Itália/Comissão, C-372/97, ainda não publicado na Colectânea, n.º 67, e jurisprudência aí referida).

55 Quanto à quarta condição referida no n.º 27 do presente acórdão, segundo a qual a intervenção do Estado deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência, recorde-se que os auxílios que visam libertar uma empresa dos custos que devia normalmente suportar no âmbito da sua gestão corrente ou das suas actividades normais, falseiam em princípio as condições da concorrência (acórdão de 19 de Setembro de 2000, Alemanha/Comissão, C-156/98, Colect., p. I-6857, n.º 30, e jurisprudência aí referida).

56 O argumento de W. Heiser e do Governo austríaco, segundo o qual a quarta condição não se verifica, na medida em que os médicos beneficiários de uma medida como a que está em causa no processo principal não são confrontados com uma concorrência de preços, não pode ser acolhido.

57 Com efeito, mesmo que, como observam W. Heiser e o Governo austríaco, a escolha do médico pelos pacientes possa ser influenciada por outros critérios para além do preço do tratamento médico, não é menos verdade que o preço é susceptível de influenciar, mesmo de forma significativa, a escolha do médico pelo paciente. Nomeadamente, como resulta do processo remetido ao Tribunal quanto aos médicos não convencionados como W. Heiser, é o que sucede quando o paciente tem de pagar, do seu próprio bolso, mais de 50% do preço do referido tratamento.

58 Face ao exposto, deve considerar-se que uma medida como a que está em causa no processo principal constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 92.º, n.º 1, do Tratado.

59 Por conseguinte, há que responder à questão submetida que o artigo 92.º do Tratado deve

ser interpretado no sentido de que uma norma como a que está em causa no processo principal, isto é, uma norma nos termos da qual o facto de os médicos passarem de um regime de operações sujeitas a IVA para um regime de operações isentas não dá lugar à redução da dedução do imposto pago a montante, prevista no artigo 20.º da Sexta Directiva, relativa a bens que continuam a ser utilizados na empresa, deve ser qualificada como auxílio de Estado.

Quanto às despesas

60 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. As despesas efectuadas pelos demais intervenientes que apresentaram observações ao Tribunal não são reembolsáveis.

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

O artigo 92.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 87.º CE) deve ser interpretado no sentido de que uma norma como a que consta do artigo XIV, n.º 3, da Lei federal 21/1995, alterada pela Lei federal 756/1996, isto é, uma norma nos termos da qual o facto de os médicos passarem de um regime de operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado para um regime de operações isentas não dá lugar à redução da dedução do imposto pago a montante, prevista no artigo 20.º 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, relativa a bens que continuam a ser utilizados na empresa, deve ser qualificada como auxílio de Estado.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.