

**Processo C-106/05**

**L.u.P. GmbH**

**contra**

**Finanzamt Bochum-Mitte**

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

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Artigo 13.º, A, n.os 1, alíneas b) e c), e 2, alínea a) – Cuidados médicos assegurados por organismos que não são de direito público – Cuidados prestados à pessoa no âmbito do exercício de uma profissão médica – Análises clínicas feitas por um laboratório de direito privado externo a um estabelecimento de assistência médica sob prescrição de médicos generalistas – Condições de isenção – Poder de apreciação dos Estados-Membros – Limites»

Conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro apresentadas em 7 de Março de 2006

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 8 de Junho de 2006

Sumário do acórdão

*Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Isenções previstas na Sexta Directiva*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, A, n.os 1, alínea b), e 2, alínea a)]*

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que análises clínicas que tenham por objecto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, que sejam efectuadas por um laboratório de direito privado externo a um estabelecimento de assistência médica sob prescrição de médicos generalistas, são susceptíveis de ser abrangidas pela isenção prevista por essa disposição enquanto cuidados médicos dispensados por outro estabelecimento de direito privado devidamente reconhecido na acepção da referida disposição.

Efectivamente, as prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção prevista na referida disposição. Ora, análises clínicas que são prescritas por médicos generalistas no âmbito dos cuidados que dispensam são de molde a contribuir para a manutenção da saúde das pessoas, uma vez que, à semelhança de qualquer prestação médica efectuada a título preventivo, visam permitir a observação e o exame dos pacientes antes mesmo de se tornar necessário diagnosticar, tratar ou curar uma eventual doença.

O artigo 13.º, A, n.os 1, alínea b), e 2, alínea a), da Sexta Directiva não se opõe a uma regulamentação nacional que faz depender a isenção de tais análises clínicas de condições que, por um lado, não se aplicam à isenção dos cuidados prestados pelos médicos generalistas que as prescreveram e, por outro, são diferentes das aplicáveis às operações estreitamente conexas com a assistência médica na acepção da primeira dessas disposições. Incumbe, todavia, aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se os Estados-Membros, ao imporem tais condições,

não ignoraram os limites do seu poder de apreciação respeitando os princípios de direito comunitário, em especial o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, pelo princípio da neutralidade fiscal.

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva opõe-se por isso a uma regulamentação nacional que faz depender a isenção das análises clínicas da condição de serem realizadas sob controlo médico. Com efeito, o conceito de «assistência médica» que figura nessa disposição cobre não só as prestações fornecidas directamente por médicos ou por outros profissionais da saúde sob controlo médico, mas também as prestações paramédicas dispensadas em meio hospitalar sob a exclusiva responsabilidade de pessoas que não têm a qualidade de médico.

Em contrapartida, essa disposição não se opõe a que essa mesma regulamentação faça depender a isenção das referidas análises da condição de serem, pelo menos 40% de entre elas, destinadas a inscritos num organismo de segurança social. Para determinar se estabelecimentos de direito privado podem ser reconhecidos para efeitos da aplicação da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, as autoridades nacionais podem, com efeito, em conformidade com o direito comunitário, e sob a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração, nomeadamente, além do carácter de interesse geral das actividades do sujeito passivo em causa e o facto de os outros sujeitos passivos que têm as mesmas actividades beneficiarem já de um reconhecimento semelhante, o facto de os custos das prestações em questão serem eventualmente assumidos em grande parte por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social.

(cf. n.os 29-30, 48, 51, 53, 55 e disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

8 de Junho de 2006 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Artigo 13.º, A, n.os 1, alíneas b) e c), e 2, alínea a) – Cuidados médicos assegurados por organismos que não são de direito público – Cuidados prestados à pessoa no âmbito do exercício de uma profissão médica – Análises clínicas feitas por um laboratório de direito privado externo a um estabelecimento de assistência médica sob prescrição de médicos generalistas – Condições de isenção – Poder de apreciação dos Estados-Membros – Limites»

No processo C-106/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 25 de Novembro de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de Março de 2005, no processo

**L.u.P. GmbH**

contra

**Finanzamt Bochum-Mitte,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. Malenovský, J. P. Puissochet, U. Löhmus e A. Ó Caoimh (relator), juízes,

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 19 de Janeiro de 2006,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da L.u.P. GmbH, inicialmente, por R. Todtenhöfer e N. Bohn, consultores fiscais, e, mais tarde, por W. Krieger, Rechtsanwalt,

– em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 7 de Março de 2006,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação do artigo 13.º, A, n.os 1, alíneas b) e c), e 2, alínea a), 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 Esse pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a L.u.P. GmbH (a seguir «L.u.P.») ao Finanzamt Bochum-Mitte (a seguir «Finanzamt»), relativamente à recusa por parte deste de isentar do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») análises clínicas efectuadas pela L.u.P. para sociedades que exploram laboratórios aos quais estão associados os médicos generalistas que prescreveram as referidas análises no quadro dos cuidados que dispensam.

## **O quadro jurídico**

### *A regulamentação comunitária*

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

«1. 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».

4 O artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), terceiro travessão, dessa mesma directiva prevê:

«2. a) Os Estados-Membros podem subordinar, caso a caso, a concessão, a organismos que não sejam de direito público, de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), [...] do n.º 1 à observância de uma ou mais das seguintes condições:

[...]

– [os organismos em questão] 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».

#### *A legislação nacional*

5 A Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1980/1993, a seguir «UStG») prevê, no seu § 4, ponto 14, primeira frase, a isenção das «operações resultantes do exercício da actividade de médico, de dentista, de fisioterapeuta, de cinesiterapeuta, de parteira ou de qualquer outra actividade médica análoga, na acepção do § 18, n.º 1, ponto 1, da Lei do imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz), ou do exercício da actividade de químico clínico».

6 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esta disposição pode ser aplicável a um laboratório médico com a forma jurídica de uma sociedade de responsabilidade limitada («Gesellschaft mit beschränkter Haftung»). Com efeito, segundo o Bundesverfassungsgericht, o princípio da igualdade de tratamento opõe-se a qualquer diferença de tratamento em matéria de isenção de imposto sobre o volume de negócios baseada unicamente na forma jurídica de uma empresa.

7 O § 4, ponto 16, alínea c), da UStG dispõe:

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

[...]

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, [...] quando:

[...]

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

8 As pessoas mencionadas nesta última disposição são os inscritos num organismo de segurança social, os beneficiários de apoio social e os titulares de uma pensão de reforma (ou vítimas de guerra).

#### **O litígio no processo principal e a questão prejudicial**

9 A L.u.P. é uma sociedade de responsabilidade limitada de direito alemão, cujo único sócio é o doutor Scharmman, médico?biólogo. Efectua análises clínicas, nomeadamente, para sociedades que exploram laboratórios aos quais estão associados os médicos generalistas que prescreveram as referidas análises no quadro da assistência que dispensam.

10 O Finanzamt considerou que essas prestações deviam estar sujeitas ao IVA.

11 A decisão do Finanzamt foi confirmada pelo Finanzgericht pela razão de que, por um lado, se bem que a L.u.P. seja «outro estabelecimento de exames médicos» na acepção do § 4, ponto 16, da UStG, as prestações em causa não foram asseguradas «sob controlo médico» na acepção dessa disposição e, por outro, a L.u.P. não provou que, em relação a cada um dos anos civis anteriores, pelo menos 40% das suas prestações tenham sido dispensadas às pessoas enumeradas no § 4, ponto 15, alínea b), da UStG.

12 A L.u.P. interpôs recurso de revista dessa decisão para o Bundesfinanzhof.

13 Na sua decisão de reenvio, o Bundesfinanzhof declara que foi com razão que o Finanzgericht considerou que as prestações em causa não estão isentas com base no § 4, ponto 16, alínea c), da UStG, uma vez que está demonstrado que essas prestações não beneficiaram na proporção exigida as categorias de pessoas visadas no ponto 15 dessa disposição.

14 Esse órgão jurisdicional manifesta, no entanto, dúvidas, antes de mais, quanto à questão de saber se as prestações em causa devem ser consideradas «operações estreitamente conexas» com a «assistência médica» assegurada por organismos «hospitalares» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva ou «prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas» na acepção do n.º 1, alínea c), do mesmo artigo.

15 Por um lado, o Bundesfinanzhof salienta que, se bem que as análises clínicas contribuam para o diagnóstico dos doentes e possam, por isso, constituir serviços de assistência pessoal na acepção do n.º 1, alínea c), do artigo 13.º, A, da Sexta Directiva, os laboratórios que efectuam essas análises não fornecem, regra geral, as suas prestações no quadro de uma relação de confiança com o paciente, o que exclui a aplicação da isenção prevista por essa disposição (acórdão de 10 de Setembro de 2002, Kügler, C?141/00, Colect., p. I?6833, n.º 35). Por outro lado, esse órgão jurisdicional observa que, se bem que resulte do acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França (C?76/99, Colect., p. I?249, n.º 20), que as análises clínicas constituem, segundo o Tribunal de Justiça, operações estreitamente conexas com a assistência médica na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da referida directiva, as prestações dos médicos que prescreveram as referidas análises estão, em sua opinião, isentas por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), dessa mesma directiva. Ora, esta última disposição não se aplica às operações estreitamente conexas com os cuidados médicos.

16 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, na hipótese de as prestações em causa estarem isentas por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, o § 4, ponto 16, alínea c), da l'UStG transpõe de forma inadequada as disposições dessa directiva. Por outro lado, se essas prestações forem abrangidas pelo n.º 1, alínea c), do artigo 13.º, A, da referida directiva, esse órgão jurisdicional interroga?se sobre a questão de saber se a isenção de operações estreitamente conexas com a hospitalização e a assistência médica pode ser recusada com fundamento nas condições previstas nesse número e no n.º 2 do referido artigo, quando a própria assistência médica está isenta mesmo que não preencha essas condições. É certo que a redacção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), autoriza essa interpretação. Todavia, a condição prevista por essa disposição no que respeita aos estabelecimentos de assistência elegíveis pode

igualmente ser interpretada no sentido de que tem em vista unicamente a hospitalização e a assistência médica e não as operações que com elas estão estreitamente conexas. Além disso, o acesso aos cuidados médicos e hospitalares tornar-se-ia mais difícil se exigências mais estritas fossem aplicadas à isenção das operações estreitamente conexas com a hospitalização e com os referidos cuidados. Essa situação seria igualmente contrária ao princípio da neutralidade fiscal, sendo os hospitais, bem como os centros de assistência médica e de diagnóstico fiscalmente desfavorecidos quando eles próprios não efectuarem as suas análises clínicas.

17 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), e n.º 2, da [Sexta Directiva] permite que se subordine a isenção de análises clínicas laboratoriais prescritas por um médico generalista à observância das condições referidas nesta disposição, mesmo quando a assistência médica prestada pelo médico esteja em qualquer caso isenta?»

### **Quanto à questão prejudicial**

18 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio visa, em substância, determinar as condições em que o artigo 13.º, A, da Sexta Directiva permite subordinar a concessão da isenção do IVA no que respeita a análises clínicas efectuadas por laboratórios de direito privado externos a um estabelecimento de assistência médica sob prescrição de médicos generalistas.

19 Com vista a responder a essa questão, deve, antes de mais, verificar-se se, como supõe o referido órgão jurisdicional, essa disposição permite efectivamente aos Estados-Membros isentar, à semelhança do que prevê a regulamentação nacional em causa, tais análises clínicas e, em caso afirmativo, a que condições essa isenção pode ser subordinada.

### *Quanto à isenção das prestações em causa no processo principal*

20 Tal como o órgão jurisdicional de reenvio observa, as prestações de natureza médica são susceptíveis de ser abrangidas pelas isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Directiva.

21 Segundo o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), dessa directiva, os Estados-Membros isentarão, nomeadamente, a assistência médica e as operações com ela 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. Por sua vez, o n.º 1, alínea c), desse artigo prevê a isenção das prestações de serviços de assistência pessoal efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa.

22 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o critério a tomar em consideração para delimitar o âmbito de aplicação destes dois casos de isenção está menos ligado à natureza da prestação do que ao local do seu fornecimento. Com efeito, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva isenta prestações que compreendam um conjunto de serviços de assistência médica em estabelecimentos que têm finalidades sociais, como a protecção da saúde humana, ao passo que o mesmo número, alínea c), visa a isenção de prestações efectuadas fora de organismos hospitalares, seja no domicílio privado do prestador, no domicílio do paciente ou em qualquer outro local (v., neste sentido, acórdãos de 23 de Fevereiro de 1988, Comissão/Reino Unido, 353/85, Colect., p. 817, n.os 32 e 33; Kügler, já referido, n.os 35 e 36, e de 6 de Novembro de 2003, Dornier, C-45/01, Colect., p. I-12911, n.º 47).

Quanto à natureza das prestações em causa no processo principal

23 No caso em apreço, se bem que o órgão jurisdicional de reenvio, na sua decisão, tal como a L.u.P. e a Comissão das Comunidades Europeias, nas suas observações escritas, parecem estar de acordo em considerar que as análises clínicas como as que estão em causa no processo principal são susceptíveis de constituir «operações [...] estreitamente conexas» com a assistência médica na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, deve verificar-se se essas análises não constituirão todavia «assistência médica» na acepção dessa mesma disposição ou «prestações de serviços de assistência» pessoal na acepção do n.º 1, alínea c), do mesmo artigo. Com efeito, se tal for o caso, as referidas análises estarão isentas por força da Sexta Directiva, independentemente do local onde sejam realizadas, mesmo que essa disposição não preveja expressamente a isenção das operações estreitamente conexas com a assistência médica (v., a este propósito, acórdão Dornier, já referido, n.º 47).

24 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as isenções visadas 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 cada prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação dos termos utilizados por essa disposição deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum de IVA (acórdãos Dornier, já referido, n.º 42, e de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 29).

25 Tal como o Tribunal de Justiça já decidiu, as isenções previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva e no mesmo número, alínea c), têm por objectivo comum a redução do custo dos cuidados de saúde (acórdãos Dornier, já referido, n.º 43, e de 20 de Novembro de 2003, D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, C-307/01, Colect., p. I-13989, n.º 58).

26 No tocante às prestações de natureza médica, resulta da jurisprudência que os termos «assistência médica» que figuram no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que cobrem todas as prestações de serviços de assistência pessoal visadas no mesmo número, alínea c) (acórdão Dornier, já referido, n.º 50), uma vez que essas duas disposições têm por objecto regulamentar a totalidade das isenções das prestações médicas em sentido estrito (acórdão Kügler, já referido, n.º 36).

27 Em consequência, o conceito de «assistência médica» que figura no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva e o de «prestações de serviços de assistência» pessoal que figura no mesmo número, alínea c), visam ambos prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde (v., neste sentido, acórdão Dornier, já referido, n.º 48).

28 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas quanto ao ponto de saber se análises clínicas como as que estão em causa no processo principal constituem cuidados desse tipo, mesmo que admita que as referidas análises contribuem para o diagnóstico das doenças. Por sua vez, a Comissão sustenta ao mesmo tempo que, segundo uma interpretação funcional e teleológica das disposições pertinentes da Sexta Directiva, um laboratório que efectue tais análises não pode ser equiparado a um centro de diagnóstico uma vez que as referidas análises mais não fazem do que permitir o estabelecimento do diagnóstico e, segundo uma interpretação sistemática dessas mesmas disposições, essas análises podem ser consideradas cuidados médicos, uma vez que permitem o estabelecimento do diagnóstico e são a este inerentes.

29 A esse propósito, deve recordar-se que, se bem que a «assistência médica» e as «prestações de serviços de assistência» pessoal devam ter uma finalidade terapêutica, daí não resulta necessariamente que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser compreendida numa acepção particularmente restrita. Tal como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, as prestações médicas efectuadas para fins de prevenção podem beneficiar de uma isenção a título do disposto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Com efeito, mesmo nos casos em que se afigure que as pessoas que são objecto de exames ou de outras intervenções médicas de carácter preventivo não sofrem de qualquer doença ou anomalia de saúde, a inclusão das referidas prestações nos conceitos de «assistência médica» e de «prestações de serviços de assistência» pessoal é conforme ao objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde, que é comum tanto à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva como à prevista no mesmo número, alínea c). Portanto, as prestações médicas efectuadas com a finalidade de proteger, incluindo manter ou restabelecer, a saúde das pessoas beneficiam da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da referida directiva (v., neste sentido, acórdãos de 20 de Novembro de 2003, *Unterperinger*, C-212/01, *Colect.*, p. I-13859, n.os 40 e 41, bem como *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, já referido, n.os 58 e 59).

30 Ora, análises clínicas que, como no caso em apreço, são prescritas por médicos generalistas no âmbito dos cuidados que dispensam são de molde a contribuir para a manutenção da saúde das pessoas, uma vez que, à semelhança de qualquer prestação médica efectuada a título preventivo, visam permitir a observação e o exame dos pacientes antes mesmo de se tornar necessário diagnosticar, tratar ou curar uma eventual doença.

31 Nestas condições, tal como a L.u.P. sustentou na audiência, e como o órgão jurisdicional de reenvio e a Comissão admitiram a possibilidade, deve considerar-se que, tendo em conta o objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde prosseguido pelas isenções supramencionadas, análises clínicas como as que estão em causa no processo principal, que têm por objecto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, podem constituir «assistência médica» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva ou «prestações de serviços de assistência» pessoal na acepção do mesmo número, alínea c) (v., neste sentido, acórdão Comissão/França, já referido, n.º 30).

32 Essa interpretação é, além disso, conforme ao princípio da neutralidade fiscal, o qual se opõe a que prestações de serviços semelhantes, que se encontram, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (acórdãos de 23 de Outubro de 2003, *Comissão/Alemanha*, C-109/02, *Colect.*, p. I-12691, n.º 20, bem como *Kingscrest Associates e Montecello*, já referido, n.º 54). Com efeito, esse princípio não seria respeitado se as análises clínicas prescritas por médicos generalistas estivessem sujeitas a um regime de IVA diferente consoante o local em que são efectuadas quando a sua qualidade é equivalente tendo em conta a formação dos prestadores em causa (v., neste sentido, acórdãos

Dornier, já referido, n.º 49, e de 27 de Abril de 2006, Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, C?443/04 e C?444/04, ainda não publicado na Colectânea, n.os 40 e 41).

Quanto à qualidade dos estabelecimentos que fornecem as prestações em causa no processo principal

33 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as análises clínicas em causa no processo principal são efectuadas fora do consultório profissional do médico generalista que as prescreveu. Nestas condições, deve examinar-se se as referidas análises são susceptíveis de ser abrangidas pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

34 Segundo a Comissão, um laboratório como o que está em causa no processo principal não é um estabelecimento hospitalar, nem um «centro de assistência médica e de diagnóstico» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Também não é outro estabelecimento «da mesma natureza» pois a economia dessa disposição remete para estabelecimentos dotados de uma organização elaborada. Finalmente, não pode ser considerado um centro de diagnóstico pois as análises mais não fazem que permitir o estabelecimento do diagnóstico.

35 Essa tese não pode ser admitida. Com efeito, uma vez que as análises clínicas são abrangidas, tendo em conta a sua finalidade terapêutica, pelo conceito de «assistência médica» previsto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, um laboratório como o que está em causa no processo principal deve ser considerado um estabelecimento da «mesma natureza» que os «estabelecimentos hospitalares» e os «centros de assistência médica e de diagnóstico» na acepção dessa disposição.

36 De resto, tal como resulta dos n.os 31 e 32 do presente acórdão, tanto o objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde visado pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e c), da Sexta Directiva como o princípio da neutralidade fiscal opõem-se a que análises clínicas sejam sujeitas a um regime de IVA diferente consoante o local em que sejam efectuadas, quando a sua qualidade for equivalente tendo em conta a formação das prestações em causa.

37 Quanto à tese da Comissão segundo a qual resulta da jurisprudência em matéria de isenções que as operações realizadas a montante das fornecidas pelo último prestador não estão isentas (acórdãos de 11 de Julho de 1985, Comissão/Alemanha, 107/84, Recueil, p. 2655, n.º 20; de 8 de Março de 2001, Skandia, C?240/99, Colect., p. I?1951, n.os 40 e 41; de 13 de Dezembro de 2001, CSC Financial Services, C?235/00, Colect., p. I?10237, n.os 39 e 40, e de 3 de Março de 2005, Arthur Andersen, C?472/03, Colect., p. I?1719, n.º 39), de forma que só as análises clínicas efectuadas por laboratórios por conta dos pacientes no quadro de uma relação contratual directa com estes últimos são abrangidas pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, deve igualmente ser afastada, uma vez que essa jurisprudência se reporta à interpretação de outras isenções cujos teor literal e objectivos são diferentes dos prosseguidos por esta última disposição (v., neste sentido, acórdão de 11 de Julho de 1985, Comissão/Alemanha, já referido, n.º 13).

38 Além disso, o Tribunal de Justiça já declarou, no que respeita à isenção da transmissão de amostras por laboratórios para efeitos de análises clínicas, que era indiferente, para a aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, que o laboratório que efectua essa colheita proceda igualmente à análise ou que subcontrate esta a outro laboratório, continuando, no entanto, responsável perante o doente, ou ainda que, atendendo à natureza da análise efectuada, seja obrigado a transmitir a amostra a um laboratório especializado (acórdão Comissão/França, já referido, n.º 28). Do mesmo modo, resulta do n.º 67 do acórdão D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, já referido, que controlos médicos com vista principalmente a permitir a

prevenção e a despistagem de doenças, bem como o acompanhamento do estado de saúde dos trabalhadores ou tomadores de seguro podem preencher as condições da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, mesmo que tenham lugar a pedido de terceiros.

39 Resulta, assim, do que precede que análises clínicas efectuadas por um laboratório de direito privado, como o que está em causa no processo principal, que tenham por objecto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, podem ser abrangidas pela isenção da assistência médica prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva.

40 Deve, por isso, examinar-se a que condições essa disposição permite subordinar tal isenção.

#### *Quanto às condições da isenção*

41 Resulta do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva que laboratórios de direito privado que, como o que está em causa no processo principal, são abrangidos pelo conceito de «outros estabelecimentos da mesma natureza» previsto nessa disposição devem, para beneficiar da isenção decretada por esta, ser «devidamente reconhecidos».

42 Tal com já foi decidido, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva não especifica as condições e as modalidades desse reconhecimento. Cabe, portanto, em princípio, ao direito nacional de cada Estado-Membro decretar as regras segundo as quais tal reconhecimento pode ser concedido aos estabelecimentos que o solicitarem. Os Estados-Membros dispõem de poder de apreciação a esse respeito (acórdão Dornier, já referido, n.os 64 e 81).

43 Além disso, o artigo 13.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros subordinar a concessão da isenção prevista no n.º 1, alínea b), a organismos que não sejam de direito público ao respeito de uma das condições mencionadas no seguimento dessa disposição (v., neste sentido, acórdão Dornier, já referido, n.º 65). Essas condições facultativas podem ser impostas livremente e de maneira suplementar pelos Estados-Membros para a concessão da referida isenção (v., neste sentido, acórdão Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.º 38).

44 Resulta da redacção da questão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga sobre a questão de saber se essas disposições permitem subordinar a isenção de análises clínicas como as que estão em causa no processo principal a condições a que não está sujeita a isenção dos cuidados prestados pelos médicos generalistas que prescreveram essas análises.

45 A esse propósito, basta observar que resulta da própria redacção do artigo 13.º, A, n.º 2, da Sexta Directiva que as condições mencionadas na alínea a) deste podem unicamente ser aplicadas às prestações médicas abrangidas pelo n.º 1, alínea b), desse artigo e não aos cuidados isentos por força do n.º 1, alínea c), desse mesmo artigo. Além disso, esta última disposição faz depender a isenção dos referidos cuidados, não do estatuto de direito público ou do reconhecimento pelo Estado-Membro em causa do organismo ou do estabelecimento que os asseguram, mas da condição de que esses cuidados sejam dispensados no âmbito do exercício das profissões médicas ou paramédicas tal como definidas pela regulamentação nacional (acórdão Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, já referido, n.º 23).

46 É, por isso, inerente a essas disposições que a isenção das análises clínicas possa estar sujeita a condições que não se apliquem aos médicos que prescreveram as referidas análises.

47 Além disso, contrariamente ao que sugere o órgão jurisdicional de reenvio, resulta tanto do poder de apreciação de que gozam os Estados-Membros para o reconhecimento de

estabelecimentos de direito privado para efeitos da aplicação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva como das disposições do n.º 2, alínea a), desse artigo, que não obriga os referidos Estados a impor as condições que aí são mencionadas, mas permite-lhes impor, caso a caso, tais condições, que esses mesmos Estados podem, em princípio, fazer depender a isenção das análises clínicas enquanto cuidados médicos de condições diferentes das fixadas para a isenção das operações estreitamente conexas com tais cuidados.

48 Segundo jurisprudência assente, incumbe, todavia, aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se os Estados-Membros, ao impor tais condições, não ignoraram os limites do seu poder de apreciação respeitando os princípios de direito comunitário, em especial, o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, pelo princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Dornier, n.º 69; Kingscrest Associates e Montecello, n.º 52, e Solleveld e van den Hout/van Eijnsbergen, n.º 36).

49 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que a regulamentação nacional faz depender a isenção das análises clínicas efectuadas por um laboratório como o que está em causa no processo principal da condição de as referidas análises, por um lado, serem fornecidas sob controlo médico e, por outro, dizerem respeito, pelo menos 40% de entre elas, a inscritos num organismo de segurança social.

50 A esse propósito, deve, de imediato, sublinhar-se que o respeito do princípio da neutralidade fiscal exige, em primeiro lugar, que todas as categorias de estabelecimentos de direito privado visadas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva sejam submetidas às mesmas condições para efeitos do seu reconhecimento para o fornecimento de prestações similares. No caso em apreço, incumbe, por isso, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se a regulamentação nacional está em conformidade com essa exigência ou se, pelo contrário, limita a aplicação das condições em causa a certos tipos de estabelecimentos, sendo outros excluídos dessa aplicação.

51 Em seguida, na medida em que a regulamentação nacional submeta a isenção dos cuidados médicos como os que estão em causa no processo principal a essas condições, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, deve recordar-se que o Tribunal de Justiça já decidiu que a condição relativa ao controlo médico, na medida em que visa excluir da isenção as prestações efectuadas sob a exclusiva responsabilidade de profissionais paramédicos, excede os limites do poder de apreciação consentido aos Estados-Membros no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Com efeito, o conceito de «assistência médica» que figura nessa disposição cobre não só as prestações fornecidas directamente por médicos ou por outros profissionais da saúde sob controlo médico, mas também as prestações paramédicas dispensadas em meio hospitalar sob a exclusiva responsabilidade de pessoas que não têm a qualidade de médico (acórdão Dornier, já referido, n.º 70).

52 Daqui resulta que, para efeitos da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, um Estado-Membro não pode validamente submeter o reconhecimento dos estabelecimentos de direito privado à condição que exige que as análises efectuadas por estes sejam fornecidas sob controlo médico (v., neste sentido, acórdão Dornier, já referido, n.os 71 e 82).

53 No tocante à segunda condição, resulta igualmente da jurisprudência que, para determinar se estabelecimentos de direito privado podem ser reconhecidos para efeitos da aplicação da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, as autoridades nacionais podem, em conformidade com o direito comunitário, e sob a fiscalização dos órgãos jurisdicionais nacionais, tomar em consideração, nomeadamente, além do carácter de interesse geral das actividades do sujeito passivo em causa e o facto de os outros sujeitos passivos que têm as

mesmas actividades beneficiarem já de um reconhecimento semelhante, o facto de os custos das prestações em questão serem eventualmente assumidos em grande parte por caixas de seguro de doença ou por outros organismos de segurança social (acórdão Dornier, já referido, n.os 72 e 73).

54 Por isso, ao exigir, para efeitos do reconhecimento como laboratórios de direito privado para a aplicação da referida isenção, que as análises clínicas efectuadas pelos laboratórios em causa sejam, pelo menos 40% de entre elas, destinadas a inscritos num organismo de segurança social, o Estado-Membro em causa não excedeu o poder de apreciação que lhe é consentido pela referida disposição.

55 Tendo em conta o que precede, deve responder-se à questão submetida que:

– O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que análises clínicas que tenham por objecto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, que sejam efectuadas, como as que estão em causa no processo principal, por um laboratório de direito privado externo a um estabelecimento de assistência médica sob prescrição de médicos generalistas, são susceptíveis de ser abrangidas pela isenção prevista por essa disposição enquanto cuidados médicos dispensados por outro estabelecimento de direito privado devidamente reconhecido na acepção da referida disposição.

– O artigo 13.º, A, n.os 1, alínea b), e 2, alínea a), da referida directiva não se opõe a uma regulamentação nacional que faz depender a isenção de tais análises clínicas de condições que, por um lado, não se aplicam à isenção dos cuidados prestados pelos médicos generalistas que as prescreveram e, por outro, são diferentes das aplicáveis às operações estreitamente conexas com a assistência médica na acepção da primeira dessas disposições.

– O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da mesma directiva opõe-se a uma regulamentação nacional que faz depender a isenção das análises clínicas efectuadas por um laboratório de direito privado externo a um estabelecimento de assistência médica da condição de serem realizadas sob controlo médico. Em contrapartida, essa disposição não se opõe a que essa mesma regulamentação faça depender a isenção das referidas análises da condição de serem, pelo menos 40% de entre elas, destinadas a inscritos num organismo de segurança social.

### **Quanto às despesas**

56 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que análises clínicas que tenham por objecto a observação e o exame dos pacientes a título preventivo, que sejam efectuadas, como as que estão em causa no processo principal, por um laboratório de direito privado externo a um estabelecimento de assistência médica sob prescrição de médicos generalistas, são susceptíveis de ser abrangidas pela isenção prevista por essa disposição enquanto cuidados médicos dispensados por outro estabelecimento de direito privado devidamente reconhecido na acepção da referida disposição.

O artigo 13.º, A, n.os 1, alínea b), e 2, alínea a), da referida directiva não se opõe a uma regulamentação nacional que faz depender a isenção de tais análises clínicas de condições que, por um lado, não se aplicam à isenção dos cuidados prestados pelos médicos generalistas que as prescreveram e, por outro, são diferentes das aplicáveis às operações estreitamente conexas com a assistência médica na acepção da primeira dessas disposições.

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da mesma directiva opõe-se a uma regulamentação nacional que faz depender a isenção das análises clínicas efectuadas por um laboratório de direito privado externo a um estabelecimento de assistência médica da condição de serem realizadas sob controlo médico. Em contrapartida, essa disposição não se opõe a que essa mesma regulamentação faça depender a isenção das referidas análises da condição de serem, pelo menos 40% de entre elas, destinadas a inscritos num organismo de segurança social.

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.