

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

ANTONIO TIZZANO

apresentadas em 28 de Outubro de 2004 (1)

Processo C-172/03

Wolfgang Heiser

contra

Finanzlandesdirektion für Tirol

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

«Auxílios de Estado – Sexta Directiva IVA – Isenção das prestações profissionais médicas do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado – Ajustamento das deduções»

I – Introdução

1. O presente processo tem por objecto uma questão prejudicial colocada pelo Verwaltungsgerichtshof (tribunal administrativo) ao Tribunal de Justiça ao abrigo do artigo 234.º CE, relativa à interpretação do artigo 87.º CE.
2. O tribunal de reenvio pede, no essencial, ao Tribunal de Justiça que determine se uma regulamentação nacional que prevê, relativamente às prestações de serviços médicos, a passagem de um regime de sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) para um regime de isenção e que não impõe, por efeito dessa passagem, o ajustamento das deduções previsto no artigo 20.º da Sexta Directiva IVA (2) (a seguir «directiva» ou «Sexta Directiva») constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º CE.

II – Quadro jurídico

Direito comunitário

3. Para efeitos do presente processo, recorde-se, antes de mais, que o artigo 87.º, n.º 1, CE declara incompatíveis com o mercado comum, sem prejuízo das derrogações previstas no Tratado, os auxílios concedidos pelos Estados ou mediante recursos estatais que, beneficiando algumas empresas ou produções, falseiem ou ameacem falsear a concorrência e incidam sobre as trocas comerciais entre Estados-Membros.

4. O artigo 88.º, n.º 3, CE prevê seguidamente que os projectos destinados a instituir ou modificar auxílios são comunicados atempadamente à Comissão e que os Estados-Membros não podem pôr em execução as medidas projectadas antes de esta última ter tomado uma decisão.

5. É igualmente oportuno mencionar o artigo 86.º, n.º 2, CE, que determina que:

«As empresas encarregadas da gestão de serviços de interesse económico geral ou que tenham a natureza de monopólio fiscal ficam submetidas ao disposto no presente Tratado, designadamente às regras de concorrência, na medida em que a aplicação destas regras não constitua obstáculo ao cumprimento, de direito ou de facto, da missão particular que lhes foi confiada. O desenvolvimento das trocas comerciais não deve ser afectado de maneira que contrarie os interesses da Comunidade.»

6. Para efeitos do presente processo são igualmente pertinentes algumas disposições da Sexta Directiva IVA.

7. O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da directiva prevê a isenção do imposto de prestações médicas, enunciando o seguinte:

«A. Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral

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:

[...]

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;

[...]»

8. Essa isenção é aplicável na Áustria desde 1 de Janeiro de 1997. O ponto IX do anexo XV do acto de adesão deste país à União Europeia dispõe, na parte para aqui relevante, o seguinte:

«a) Sem prejuízo do artigo 12.º e do n.º 1 do artigo 13.º A:

Até 31 de Dezembro de 1996, a República da Áustria pode continuar a:

– aplicar uma taxa reduzida de imposto sobre o valor acrescentado de 10% à prestação de cuidados hospitalares no domínio da saúde pública e da assistência social e aos serviços de transporte de doentes ou feridos em veículos especialmente destinados ao efeito por organismos devidamente autorizados;

– aplicar uma taxa normal de imposto sobre o valor acrescentado de 20% à assistência médica no domínio da saúde pública e da assistência social;

[...]»

9. O artigo 17.º da directiva regula a origem e o âmbito do direito à dedução e determina que:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]»

10. O ajustamento das deduções é regulado pelo artigo 20.º da directiva, o qual determina:

«1. A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

- a) Quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito;
- b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços; todavia, não se efectuará ajustamento no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados e no caso de afectação de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras, nos termos do n.º 6 do artigo 5.º Todavia, os Estados-Membros podem exigir o ajustamento respeitante às operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo.

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que diz respeito aos bens de investimento imobiliários, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser alargado até dez anos.»

Direito nacional

11. O § 6, n.º 1, ponto 19, da Umsatzsteuergesetz 1994 (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») determina que, na Áustria, as operações relativas aos serviços médicos estão isentas de IVA. Nos termos do § 29, n.º 5, da UStG, em aplicação do anexo XV do acto de adesão da Áustria à União Europeia, essa isenção do imposto só é aplicável aos serviços prestados depois de 31 de Dezembro de 1996. Os serviços médicos prestados anteriormente a essa data estavam, por conseguinte, sujeitos a IVA e eram tributados com base na taxa normal de tributação.

12. O ajustamento das deduções está previsto no § 12, n.os 10 e 11, da UStG, o qual determina:

«10. 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.

[...]

11. Se, relativamente a um bem que o empresário tenha produzido ou adquirido para a sua empresa ou relativamente a outras prestações fornecidas à sua empresa, se tiverem verificado alterações nos pressupostos para a concessão (n.º 3) da dedução, caso não seja aplicável o n.º 10, deve proceder-se ao ajustamento da dedução relativamente ao período fiscal durante o qual a alteração foi introduzida.»

13. O artigo XIV, n.º 3, da Lei federal BGBl. 21/1995, modificada pela BGBl. 756/1996 (a seguir «lei BGBl. 21/1995»), exclui, no entanto, esse ajustamento no que respeita às deduções efectuadas pelos médicos antes da passagem para o regime de isenção, determinando que:

«Não se procede ao ajustamento da dedução nos termos do § 12, n.os 10 e 11, da UStG 1994, que deveria ser efectuado por efeito da primeira aplicação, depois 31 de Dezembro de 1996, das disposições do § 6, n.º 1, pontos 17 e 18, excepto na medida em que se refira a instituições de assistência, a lares para idosos, instituições para cegos e inválidos, bem como dos pontos 19 a 22 da UStG 1994 [...].»

14. Refira-se, por último, que a Gesundheits- und Sozialbereichsbeihilfengesetz (BGBl. 746/1996, lei austríaca relativa à assistência social e na doença) prevê um sistema de subsídios destinados a compensar o IVA pago pelos médicos, que deixou de ser dedutível por efeito da passagem para o regime de isenção.

III – Matéria de facto e tramitação processual

15. W. Heiser, recorrente no processo principal, é médico especialista em odontoestomatologia e ortodontia.

16. Na declaração relativa ao pagamento do IVA para o ano de 1997, o recorrente pedia um desagravamento fiscal de cerca de 3,5 milhões de ATS. Baseava o seu pedido no facto de, segundo a legislação austríaca, as prestações de serviços médicos de longa duração (como os tratamentos ortodônticos) iniciados antes de 1 de Janeiro de 1997 mas terminados depois de 31 de Dezembro de 1996, isto é, depois da passagem para o regime de tributação segundo o regime de isenção do IVA, serem consideradas prestações isentas do imposto. Tendo pago IVA sobre pagamentos que recebeu antes de 1997 pelos tratamentos ortodônticos que ainda não tinham terminado no momento da passagem para o regime de isenção, W. Heiser entendia que podia aplicar retroactivamente esse regime aos referidos tratamentos.

17. Partindo do princípio de que, no caso dos tratamentos ortodônticos de longa duração, a prestação raramente termina no prazo de um ano, o Finanzamt (administração das finanças) concedeu, em 4 de Outubro de 1999, por aviso de liquidação do IVA devido relativamente ao ano de 1997, o desagravamento fiscal em questão unicamente para os tratamentos iniciados em 1996. Por conseguinte, apenas teve em conta, para efeitos do desagravamento fiscal, o montante de 1 460 000 ATS, montante esse que era inferior ao que W. Heiser tinha pedido.

18. O recorrente interpôs recurso dessa decisão para a Finanzlandesdirektion für Tirol, autoridade competente para apreciar o recurso. Por circular de 1 de Março de 2002, esta autoridade ordenou, designadamente, ao Finanzamt que determinasse em que medida, em razão da passagem de um regime de sujeição para um regime de isenção fiscal, se devia proceder, com efeitos a 1 de Janeiro de 1997, ao ajustamento das deduções previstas no § 12, n.º 10, da UStG.

19. Em 19 de Setembro de 2002, na sequência dessas verificações, a Finanzlandesdirektion für Tirol negou provimento ao recurso interposto do aviso de liquidação e procedeu à *reformatio in peius* da decisão do Finanzamt, procedendo, com efeitos a 1 de Janeiro de 1997, ao ajustamento das deduções efectuadas por W. Heiser entre 1993 e 1996 relativamente a investimentos em bens móveis e imóveis. O montante total dos ajustamentos ascendeu a 254 506,09 ATS (o que corresponde a 18 495,69 EUR).

20. W. Heiser interpôs, por conseguinte, recurso para o Verwaltungsgerichtshof contestando, designadamente, o facto de a autoridade competente ter efectuado ajustamentos das deduções. Baseou-se no facto de o artigo XIV, n.º 3, da lei BGBl. 21/1995 excluir expressamente que os médicos tenham de proceder a um ajustamento das deduções a partir de 1 de Janeiro de 1997.

21. Por sua vez, a Finanzlandesdirektion für Tirol respondeu que não havia razão, no caso vertente, para aplicar o artigo XIV, n.º 3, da lei BGBl. 21/1995, uma vez que esta disposição configura um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º CE, que não foi notificado à Comissão e, portanto, não foi aprovado por esta. Nos termos do artigo 88.º, n.º 3, CE, as autoridades austríacas não podiam pôr em execução um auxílio não notificado. Além disso, essa disposição é igualmente contrária ao artigo 20.º da Sexta Directiva.

22. O Verwaltungsgerichtshof, tendo dúvidas sobre a interpretação do artigo 87.º CE, decidiu, por despacho de 31 de Março de 2003, suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Uma regulamentação como a que consta do artigo XIV, n.º 3, da Lei federal BGBl. 21/1995, na versão BGBl. 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 77/388/CEE, 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)?»

23. No processo assim instaurado, apresentaram observações escritas e intervieram na audiência de 30 de Setembro de 2004, o recorrente, o Governo austríaco e a Comissão.

IV – Análise jurídica

24. Como se viu, a questão colocada tem por objecto o artigo 87.º, n.º 1, CE. O tribunal de reenvio pergunta, de facto, se a derrogação à obrigação de ajustamento das deduções prevista na legislação austríaca relativamente aos operadores do sector médico deve ser qualificada de auxílio de Estado.

Questão da compatibilidade da regulamentação nacional com o artigo 20.º da Sexta Directiva

25. Antes de proceder ao exame da questão, devo observar que todos os intervenientes apresentaram observações quanto à compatibilidade das medidas nacionais em causa com o artigo 20.º da Sexta Directiva.

26. Em particular, a Comissão contesta que essa compatibilidade exista. Através de uma série de argumentos de carácter literal e teleológico, a Comissão conclui, com efeito, que o artigo 20.º impõe que se proceda ao ajustamento das deduções na sequência da referida modificação do regime do IVA austríaco. Deve, segundo a Comissão, ser esse o caso ainda que esse ajustamento apenas possa ser pedido relativamente ao IVA deduzido posteriormente à adesão da Áustria à União Europeia, isto é, depois de 1 de Janeiro de 1995. Com efeito, antes dessa data, a Sexta Directiva não era aplicável na Áustria; a questão do ajustamento das deduções efectuadas anteriormente deve, assim, ser resolvida unicamente à luz da legislação austríaca então aplicável.

27. O Governo austríaco e W. Heiser respondem, pelo contrário, que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica obstam a que o direito à dedução do IVA, uma vez surgido, possa ser sucessivamente ajustado na acepção do artigo 20.º por efeito da passagem de um regime de sujeição ao IVA para um regime de isenção, isto é, devido a um acontecimento alheio à vontade do sujeito passivo. A regulamentação austríaca é, por conseguinte, conforme com o artigo 20.º da Sexta Directiva, interpretado à luz dos referidos princípios gerais da ordem jurídica comunitária.

28. Pela minha parte, devo, antes de mais, sublinhar que o Verwaltungsgerichtshof não pediu ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 20.º da directiva.

29. Apesar disso, há que colocar a questão da eventual necessidade de responder a este ponto. Com efeito, como a jurisprudência comunitária já precisou «com vista a fornecer uma resposta útil ao órgão jurisdicional que submeteu a questão prejudicial, o Tribunal pode ser levado a tomar em consideração normas de direito comunitário às quais o juiz nacional não fez referência na sua questão» (3).

30. Impõe-se, portanto, verificar se a interpretação da disposição comunitária em causa é útil para a decisão da causa principal.

31. Ora, não me parece que seja esse o caso. Com efeito, é evidente que o acolhimento da tese da compatibilidade da regulamentação nacional com o artigo 20.º da Sexta Directiva não tem quaisquer repercussões sobre o processo principal. Nesse sentido, há que apurar ainda se o tratamento derogatório instituído por esta norma constitui ou não um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE. A interpretação indicada da disposição comunitária não tem, por conseguinte, qualquer utilidade para a decisão da causa principal pelo juiz nacional.

32. Obviamente que a conclusão seria diferente se se acolhesse a solução preconizada pela Comissão, segundo a qual o artigo 20.º obsta a uma regulamentação nacional que não prevê o ajustamento das deduções em caso de modificação do contexto normativo (4). Com efeito, nesse caso, essa regulamentação não deveria, em princípio, ser aplicada por ser contrária a uma norma comunitária e não seria, assim, necessário apurar se constitui igualmente um auxílio de Estado.

33. Porém, vendo bem, no caso presente, mesmo esta solução acabaria por ser irrelevante para o órgão jurisdicional nacional. E isto porque, como a própria Comissão acertadamente refere, o juiz nacional não pode deixar de aplicar a regulamentação nacional eventualmente declarada contrária à directiva para impor o ajustamento das deduções em questão. Com efeito, se o fizesse, W. Heiser seria necessariamente condenado ao pagamento de um imposto de nível superior ao que resultaria da aplicação da referida disposição nacional. Ora, como o Tribunal de Justiça várias vezes sublinhou «segundo o artigo [249.º] do Tratado, o carácter vinculativo de uma directiva, sobre o qual se baseia a possibilidade de a invocar perante um tribunal nacional, existe apenas relativamente ao 'Estado-Membro destinatário'. Daqui resulta que uma directiva não pode, por si só, criar obrigações na esfera jurídica de um particular e não pode, portanto, ser invocada enquanto tal contra essa pessoa» (5). Por conseguinte, as autoridades austríacas não podem opor a W. Heiser, que invoca um determinado direito que lhe é conferido especificamente por uma norma nacional, a eventual incompatibilidade dessa norma com o artigo 20.º (6).

34. Assim, nos dois casos, a resposta à questão colocada não é útil para o órgão jurisdicional nacional.

35. Por essa razão, limitar-me-ei a examinar a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio e que consiste em saber se a derrogação à obrigação de proceder aos ajustamentos de que beneficia o sector médico austríaco pode constituir um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º CE.

Análise da questão

36. A Áustria e W. Heiser, por um lado, e a Comissão, por outro, dão a esta questão uma resposta completamente diferente invocando argumentos que serão apresentados, sempre que necessário, no seguimento destas conclusões. Enquanto a Comissão considera que a disposição controvertida constitui um auxílio de Estado, os outros dois intervenientes sustentam o contrário.

37. Pela minha parte, devo recordar que, em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para apreciar se uma medida pública constitui um auxílio de Estado, há que apurar se estão preenchidas cumulativamente quatro condições: i) a medida deve conferir uma vantagem selectiva a determinadas empresas ou determinadas produções; ii) a vantagem deve ser concedida directa ou indirectamente mediante recursos estatais; iii) a medida deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência; e iv) deve poder influenciar as trocas comerciais entre os Estados?Membros (7).

38. Passo a examinar cada uma destas condições tomando por base o processo em causa, começando, no entanto, por recordar que a questão que se coloca no processo principal consiste em saber se a medida controvertida deve ser considerada ou não um auxílio de Estado na medida em que diz respeito a uma actividade económica, ou seja, «[uma] actividade que consist[a] em oferecer bens ou serviços num mercado específico» (8). Com efeito, como se sabe, uma medida só pode constituir um auxílio de Estado se beneficiar uma «empresa», conceito que, para fins de aplicação das normas do Tratado no domínio do direito da concorrência, «abrange qualquer entidade que exerça uma *actividade económica*, independentemente do seu estatuto jurídico e modo de financiamento» (9).

39. É verdade que no domínio dos tratamentos médicos não é seguro que esta condição esteja necessariamente sempre preenchida. Com efeito, recordo que, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça em matéria social, os organismos que desempenham uma função de «carácter exclusivamente social» desprovida de qualquer fim lucrativo não devem ser considerados empresas (10). Todavia, não é esta a hipótese do caso vertente. Na verdade, estamos aqui perante uma situação semelhante à que era objecto do acórdão Pavlov, que dizia respeito a médicos especialistas neerlandeses. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que estes médicos constituem empresas na acepção do Tratado, a partir do momento em que «prestam, na sua qualidade de operadores económicos independentes, serviços num mercado, o dos serviços médicos especializados [...] recebem dos seus pacientes uma remuneração pelos serviços que lhes prestam e assumem os riscos financeiros referentes ao exercício da sua actividade» (11).

40. Depois de ter esclarecido este ponto, passo ao exame das condições atrás referidas.

41. i) Relativamente à primeira condição, refiro, antes de mais, que a disposição em questão proporciona incontestavelmente uma vantagem ao sector médico austríaco. Com efeito, os operadores deste sector não tiveram de suportar o encargo financeiro que lhes teria sido imposto na sequência da passagem de um regime de tributação para um regime de isenção do IVA se não existisse a derrogação à obrigação de proceder aos ajustamentos. Assim, a medida em exame aliviou o encargo fiscal que pesava sobre os mesmos.

42. Trata-se, por outro lado, de uma vantagem selectiva na medida em que se aplica a um único sector de actividade (o sector médico) colocando os seus «beneficiários numa situação financeira mais favorável que a dos outros contribuintes» (12).

43. A este respeito, há que recordar que a circunstância de uma medida pública proporcionar uma vantagem a todo um sector económico não é suficiente, contrariamente ao que o Governo austríaco defende, para retirar à medida o carácter selectivo e, portanto, para excluir a qualificação como auxílio de Estado. Com efeito, como resulta da própria redacção do artigo 87.º, n.º 1, CE, medidas públicas que dizem respeito a «certas produções», isto é, um sector particular de actividades, podem ser abrangidas pelo âmbito de aplicação do referido artigo (13). É esse particularmente o caso de medidas destinadas «a isentar parcialmente as empresas de um determinado sector [de actividade] dos encargos financeiros que resultam da normal aplicação do sistema geral» (14), definição que se adequa perfeitamente ao caso em exame. Com efeito, a

regulamentação nacional controvertida institui para o sector médico um regime derogatório que é mais favorável para o sujeito passivo do que as normas ordinárias em matéria de IVA aplicáveis aos restantes sectores.

44. Não me parece que uma conclusão diferente possa resultar da observação do Governo austríaco segundo a qual a medida controvertida, embora crie uma disparidade de tratamento fiscal entre os diferentes sectores de actividade, não se destina a instituir uma vantagem em favor do sector médico, tendo em conta o objectivo que a mesma prossegue. A referida medida, de facto, prossegue um objectivo de interesse geral que consiste em facilitar a dispensa de cuidados médicos e, portanto, de «serviços de interesse económico geral» na acepção do artigo 86.º, n.º 2, CE. Mais especificamente, o Governo austríaco explica que a medida em questão foi adoptada com o único objectivo de evitar que os organismos de segurança social suportassem encargos suplementares na sequência da passagem do sector médico de um regime de sujeição a IVA para um regime de isenção. Em aplicação de convenções assinadas entre o conselho da Ordem dos Médicos austríaca e os organismos de previdência social, estes últimos deveriam, com efeito, ter pago aos médicos uma compensação adequada pelos encargos suplementares ligados à mudança de regime de tributação. O legislador austríaco decidiu, assim, não repercutir os referidos encargos sobre os organismos de previdência prevendo, para o IVA deduzido antes da passagem para o regime de isenção, a derrogação à obrigação de ajustamento, bem como, no que respeita ao IVA que se tornou não dedutível depois dessa passagem, o pagamento de auxílios directos (v., *supra*, n.º 13).

45. Porém, recorro a este propósito, que a natureza dos objectivos de uma medida estatal não é suficiente para a subtrair *ipso facto* à qualificação como auxílio de Estado. Se assim não fosse, bastaria que o Estado/Membro invocasse a legalidade da finalidade de uma intervenção pública para evitar a aplicação das normas do Tratado relativas aos auxílios de Estado. Com efeito, o artigo 87.º CE, conforme interpretado pela jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, «não faz a distinção segundo as causas ou os objectivos das intervenções estatais, mas define-as em função dos seus efeitos» (15) ou dos seus efeitos potenciais de distorção da concorrência. A circunstância de a medida em questão prosseguir objectivos de interesse geral não é, portanto, suficiente para a excluir do conceito de auxílio (16).

46. Do mesmo modo, não me parece pertinente a referência do Governo austríaco ao artigo 86.º, n.º 2. Com base nesta disposição do Tratado, o Tribunal de Justiça subtraiu à qualificação como auxílios de Estado as intervenções estatais que constituam unicamente «a contrapartida das prestações efectuadas pelas empresas beneficiárias para cumprir obrigações de serviço público, de forma que estas empresas não beneficiam, na realidade, de uma vantagem financeira» (17). Ora, parece-me evidente que uma medida genérica como a medida em questão, que se aplica a todas as prestações médicas e paramédicas independentemente do tipo de prestações efectuadas e do tipo de despesas suportadas, não pode estar abrangida por essa excepção.

47. Posto isto, é verdade que nem todas as diferenças de tratamento entre empresas ou sectores de actividade constituem uma vantagem na acepção do 87.º CE (18). Com efeito, segundo a jurisprudência comunitária, não têm carácter selectivo (e constituem uma «medida» dita «de carácter geral») diferenciações que, embora favorecendo determinadas empresas ou sectores de actividade, «se justifique[m] pela natureza ou pela economia geral do sistema em que se inscreve[m]» (19). Nesta categoria podem entrar, designadamente, diferenciações em matéria fiscal na condição de serem ditadas por exigências subjacentes à lógica do regime tributário (20), e não simplesmente às finalidades gerais e aos objectivos prosseguidos pelo Estado com a adopção das medidas em questão (21).

48. Não me parece, porém, que estas condições estejam preenchidas no caso vertente. A

medida controvertida é, com efeito, motivada por considerações que dificilmente podem ser ligadas a razões inerentes ao sistema fiscal. Trata-se, como foi confirmado pelas explicações fornecidas pelo Governo austríaco, de uma medida que visa unicamente facilitar as condições da passagem de um regime fiscal para outro, fazendo recair sobre o Estado alguns dos «custos» dessa modificação legislativa. A medida foi tomada sem que o referido governo tivesse sequer determinado em que medida a derrogação à obrigação de ajustamento pode ser justificada pela natureza ou pela estrutura do regime do IVA.

49. Por último, parece-me que deve ser igualmente desatendido o argumento de W. Heiser segundo o qual a medida nacional não constitui uma vantagem na medida em que se limita a compensar os médicos austríacos pela desvantagem de que sofriam devido à tributação das suas prestações, relativamente aos seus colegas dos restantes Estados-Membros que estavam, pelo contrário, isentos do pagamento de IVA. W. Heiser defende que as profissões médicas não foram, assim, beneficiadas, mas prejudicadas e a medida em questão limitou-se a (re)estabelecer as condições equitativas de concorrência entre os operadores austríacos e os restantes Estados-Membros.

50. Ora, sem que seja necessário considerar se a sujeição ao IVA prejudicou realmente os médicos austríacos, parece-me suficiente recordar a jurisprudência consolidada do Tribunal de Justiça segundo a qual «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» (22). Por outras palavras, contrariamente ao que W. Heiser sugeriu, a Áustria não pode justificar a medida derrogatória alegando que essa vantagem se destina a corrigir alegadas distorções de concorrência existentes no mercado comunitário dos serviços médicos.

51. A este propósito, o Tribunal de Justiça esclareceu ainda que «para efeitos de aplicação do artigo [87.º] do Tratado, é indiferente que a situação do presumido beneficiário da medida tenha melhorado ou se tenha agravado em relação ao estado do direito anterior ou, pelo contrário, não tenha conhecido evolução no tempo» (23), devendo a situação do beneficiário ser comparada com a das restantes empresas ou sectores no momento da concessão do auxílio.

52. ii) Parece-me evidente que a vantagem em questão foi financiada mediante recursos públicos. Com efeito, como resulta de jurisprudência constante, o conceito de auxílio «não se limita a abranger prestações positivas, como as próprias subvenções, compreendendo também intervenções que, de formas diversas, aliviam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa, pelo que, não sendo subvenções na acepção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos» (24). É particularmente esse o caso de medidas que, embora não dando lugar a um gasto de recursos estatais, conferem a determinadas empresas um benefício fiscal pois comportam uma perda de receitas que o Estado deveria ter normalmente recebido.

53. No caso vertente, basta referir que, ao aplicar a derrogação à obrigação de ajustamento, as autoridades austríacas, na prática, renunciaram à cobrança de receitas fiscais que deveriam ter resultado do ajustamento sob a forma de reembolsos parciais de deduções. Desta forma, esta medida comportou um encargo suplementar para o Estado. A vantagem fiscal em questão foi, portanto, conferida mediante recursos estatais.

54. iii) Quanto à condição relativa a uma possível distorção da concorrência, parece-me que o caso presente não permite dúvidas. Com efeito, segundo jurisprudência constante, os auxílios que, tal como os auxílios concedidos nos termos do artigo XIV, ponto 3, do BGBI. 21/1995, «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» (25).

55. Não me parece, por conseguinte, que os argumentos invocados por W. Heiser relativos à organização do sector médico austríaco possam pôr em causa essa conclusão. Segundo W. Heiser, mesmo na hipótese de a medida em questão poder constituir uma vantagem para os médicos austríacos, essa vantagem não pode falsear a concorrência na medida em que a escolha do médico pelo doente não é influenciada pelo preço das prestações. Na verdade, o que determina essa escolha é o facto de o médico estar convencionado ou não, uma vez que, nesta última hipótese, o doente deve pagar, dos seus próprios fundos, mais 50 % do preço dos tratamentos médicos. Não havendo essa concorrência baseada nos preços, a medida não tem, por conseguinte, qualquer influência sobre a posição concorrencial dos seus beneficiários.

56. Resulta, todavia, das informações constantes dos autos que, em caso de prestações efectuadas por um médico, convencionado ou não, nunca é reembolsada ao doente a totalidade do montante pago pelos tratamentos médicos. O médico que dispensa os tratamentos tem, portanto, uma «margem de manobra» relativamente à parte não reembolsada desse montante. Ora, uma medida que tem incidência positiva sobre os «custos de produção» dos tratamentos médicos (permitindo, por exemplo, deduções relativas a máquinas e instrumentos) pode repercutir-se sobre os seus preços e é, assim, idónea a produzir efeitos que distorcem a concorrência.

57. iv) No que respeita, finalmente, à incidência da medida em questão sobre as trocas intracomunitárias, recordo, antes de mais, que, segundo jurisprudência assente, «a importância relativamente fraca de um auxílio ou a dimensão relativamente modesta da empresa beneficiária não impedem *a priori* a eventualidade de as trocas entre Estados-Membros serem afectadas» (26). Daí resulta, por um lado, que não existe um limiar ou uma percentagem abaixo da qual se pode considerar que as trocas comerciais entre Estados-Membros não são afectadas (27). Por outro lado, um auxílio pode ser susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros mesmo que o beneficiário tenha uma actividade de âmbito unicamente local ou regional e não participe nas trocas transfronteiriças. Por efeito do auxílio, a actividade exercida pelo sujeito beneficiário pode, de facto, não variar ou aumentar, com a consequência de serem diminuídas as possibilidades de as empresas com sede noutros Estados-Membros penetrarem no mercado do Estado-Membro interessado (28). Resulta, por fim, da jurisprudência comunitária que, para qualificar uma determinada medida como auxílio basta que esta possa prejudicar as trocas comerciais entre Estados-Membros, sem que tenha que se demonstrar a sua incidência efectiva (29).

58. No caso da medida em exame, não se pode excluir, em minha opinião, que, embora diga respeito à prestação de serviços que têm carácter predominantemente local ou regional, ela é adequada a incidir em certa medida sobre as trocas intracomunitárias. Com efeito, como refere a Comissão (e como é, além disso, demonstrado pela vasta jurisprudência comunitária nesta matéria), a medida controvertida diz respeito a um mercado, o dos tratamentos médicos, aberto à concorrência e caracterizado por um aumento das trocas transfronteiriças. Neste contexto, uma medida que, como há pouco afirmei, reduz os «custos de produção» pode tornar mais competitivos os tratamentos médicos efectuados na Áustria e, desta forma, dissuadir ou limitar a oferta de serviços por parte dos operadores de outros Estados-Membros.

59. Parece-me, portanto, à luz das considerações anteriormente expostas, que a norma nacional controvertida constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE e que, desta forma, a Áustria devia ter cumprido as obrigações processuais previstas no artigo 88.º CE, ou seja, a obrigação de notificar a medida e de não a pôr em prática até à adopção de uma decisão final pela Comissão.

V – Conclusão

60. Assim sendo, concluo propondo ao Tribunal de Justiça que responda à questão colocada pelo Verwaltungsgerichtshof nos seguintes termos:

«Uma medida como a que consta do artigo XIV, n.º 3, da Lei federal BGBl. 21/1995, na versão BGBl. 756/1996, que isenta os operadores do sector médico da obrigação, normalmente prevista pelo direito nacional, de ajustamento das deduções em caso de passagem de um regime de tributação para um regime de isenção do IVA, constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.»

1 – Língua original: italiano.

2 – 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).

3 – Acórdãos de 20 de Março de 1986, Tissier (35/85, Colect., p. 1207, n.º 9); de 27 de Março de 1990, Bagli Pennacchiotti (C?315/88, Colect., p. I?1323, n.º 10); e de 18 de Novembro de 1999, Teckal (C?107/98, Colect., p. I?8121, n.º 39).

4 – Interpretação relativamente à qual, por outro lado, continuo a manifestar perplexidade, já expressa nas minhas conclusões nos processos apensos C?487/01 e C?7/02, Gemente Leusden e Holin Groep (ainda não publicadas na Colectânea).

5 – Acórdão de 26 de Fevereiro de 1986, Marshall (C?152/84, Colect., p. 723, n.º 48). V., mais recentemente, acórdão de 14 de Setembro de 2000, Collino e Chiappero (C?343/98, Colect., p. I?6659, n.º 20), e despacho de 24 de Outubro de 2002, RAS (C?233/01, Colect., p. I?9411, n.º 22).

6 – V., em particular, despacho RAS, já referido, que dizia respeito à possibilidade de um juiz nacional não aplicar uma norma nacional incompatível com a Directiva 73/239/CEE em matéria de seguro directo diferente do seguro de vida, a fim de obter a condenação de um segurado ao pagamento de um prémio de seguro de montante mais elevado relativamente àquele que resulta da aplicação da referida norma nacional. Sobre esta questão, o Tribunal de Justiça concluiu que «a

interpretação [da directiva] solicitada pelo órgão jurisdicional nacional não pode, de qualquer modo, permitir a condenação de D. Lo Bue no pagamento de um suplemento de prémio que não é fundado no direito nacional aplicável no processo principal [...]» (n.º 21).

7 – V., por exemplo, acórdão de 24 de Julho de 2003, Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg (C?280/00, Colect., p. I?7747, n.º 74).

8 – Acórdão de 12 de Setembro de 2000, Pavlov e o. (C?180/98 a C?184/98, Colect., p. I?6451, n.º 75); V., também, acórdãos de 16 de Junho de 1987, Comissão/Itália (118/85, Colect., p. 2599, n.º 7); de 18 de Junho de 1998, Comissão/Itália (C?35/96, Colect., p. I?3851, n.º 36); de 25 de Outubro de 2001, Ambulanz Glöckner (C?475/99, Colect., p. I?8089, n.º 19); de 19 de Fevereiro de 2002, Wouters e o. (C?309/99, Colect., p. I?1577, n.º 47); e de 22 de Janeiro de 2002, Císal (C?218/00, Colect., p. I?691, n.º 23).

9 – Acórdãos de 23 de Abril de 1991, Höfner e Elser (C?41/90, Colect., p. I?1979, n.º 21); de 16 de Novembro de 1995, Fédération française des sociétés d'assurance e o. (C?244/94, Colect., p. I?4013, n.º 14); de 11 de Dezembro de 1997, Job Centre (C?55/96, Colect., p. I?7119, n.º 21); Pavlov, já referido, n.º 74; Wouters, já referido, n.º 46; bem como acórdão de 16 de Março de 2004, AOK Bundesverband e o. (C?264/01, C?306/01, C?354/01 e C?355/01, Colect., p. I?0000, n.º 46). O sublinhado é meu.

10 – V., designadamente, acórdãos de 17 de Fevereiro de 1993, Poucet e Pistre (C?159/91 e C?160/91, Colect., p. I?637, n.os 15 e 18); Císal, já referido, n.º 45; e acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 4 de Março de 2003, Fenin (T?319/99, Colect., p. II?357, n.os 38 a 39); bem como acórdão AOK Bundesverband e o., já referido, n.os 47 a 51.

11 – Acórdão Pavlov, já referido, n.º 76.

12 – Acórdão de 15 de Março de 1994, Banco Exterior de España (C?387/92, Colect., p. I?877, n.º 14).

13 – Acórdãos de 14 de Outubro de 1987, Alemanha/Comissão (248/84, Colect., p. 4013, n.º 18), e de 17 de Junho de 1999, Bélgica/Comissão (C?75/97, Colect., p. I?3671, n.º 33).

14 – Acórdão Bélgica/Comissão, já referido, n.º 33.

15 – Acórdãos de 26 de Setembro de 1996, França/Comissão (C?241/94, Colect., p. I?4551, n.º 20); de 29 de Abril de 1999, Espanha/Comissão (C?342/96, Colect., p. I?2459, n.º 23); Bélgica/Comissão, já referido, n.º 25; de 13 de Junho de 2002, Países Baixos/Comissão (C?382/99, Colect., p. I?5163, n.º 61); e de 20 de Novembro de 2003, Gemo (C?126/01, Colect., p. I?0000, n.º 34).

16 – V., em especial, acórdão de 24 de Fevereiro de 1987, Deufile/Comissão (310/85, Colect., p. 901, n.º 8).

17 – Acórdão Altmark, já referido, n.º 87. O Tribunal de Justiça esclareceu que, para subtrair uma medida à qualificação de auxílio de Estado, devem estar preenchidas quatro condições: 1) a empresa beneficiária deve efectivamente estar incumbida do cumprimento de obrigações de serviço público e essas obrigações devem estar claramente definidas; 2) os parâmetros com base nos quais será calculada a compensação devem ser previamente estabelecidos de forma objectiva e transparente; 3) a compensação não pode ultrapassar o que é necessário para cobrir total ou parcialmente os custos ocasionados pelo cumprimento das obrigações de serviço público, tendo em conta as receitas obtidas, assim como um lucro razoável; 4) quando a escolha da

empresa não seja efectuada através de um processo de concurso público, o nível da compensação necessária deve ser determinado com base numa análise dos custos que uma empresa média, correctamente gerida, teria de suportar para poder satisfazer as exigências de serviço público em questão (n.º 95).

18 – V., por exemplo, acórdãos de 9 de Dezembro de 1997, Tiercé Ladbroke/Comissão (C-353/95 P, Colect., p. I-7007, n.º 33), e de 22 de Novembro de 2001, Ferring (C-53/00, Colect., p. I-9067, n.º 17).

19 – Acórdão de 8 de Novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Colect., p. 8365, n.º 42). O sublinhado é meu. V., ainda, nesse sentido, acórdãos de 2 de Julho de 1974, Itália/Comissão (C-173/73, Recueil, p. 709, n.º 33); Tiercé Ladbroke/Comissão, já referido, n.º 35; Bélgica/Comissão, já referido, n.º 33; de 26 de Setembro de 2002, Espanha/Comissão (C-351/98, Colect., p. I-8031, n.º 42); e de 29 de Abril de 2004, GIL Insurance e o. (C-308/01, Colect., p. I-0000, n.º 60).

20 – V., designadamente, acórdão GIL Insurance e o., já referido, no qual o Tribunal de Justiça considerou «justificada pela natureza e pela economia do sistema nacional de tributação dos seguros» uma medida cujo objectivo era «combater os comportamentos que procuram tirar proveito da disparidade entre a taxa normal do IPT e a do IVA mediante a manipulação dos preços de locação ou de venda de aparelhos e dos seguros conexos» (n.º 74).

21 – V., por exemplo, acórdão Espanha/Comissão, já referido, no qual o Tribunal de Justiça rejeitou os argumentos do Governo espanhol segundo os quais uma medida destinada a favorecer a substituição de veículos industriais podia escapar à qualificação de auxílios de Estado desde que prosseguisse objectivos de protecção do ambiente e de segurança rodoviária.

22 – Acórdão de 19 de Maio de 1999, Itália/Comissão (C-6/97, Colect., p. I-2981, n.º 21).

23 – Acórdão Adria-Wien Pipeline, já referido, n.º 41.

24 – Acórdão de 19 de Maio de 1999, Itália/Comissão, já referido, n.º 15.

25 – Acórdão de 19 de Setembro de 2000, Alemanha/Comissão (C-156/98, Colect., p. I-6857, n.º 30), e jurisprudência aí referida.

26 – Acórdãos de 21 de Março de 1990, Bélgica/Comissão (C-142/87, Colect., p. I-959, n.º 43); de 14 de Setembro de 1994, Espanha/Comissão (C-278 a 280/92, Colect., p. I-4103, n.º 42); e acórdão Altmark, já referido n.º 81.

27 – V., por exemplo, acórdão Altmark, já referido, n.º 81.

28 – V., por exemplo, acórdão Altmark, já referido, n.os 78 e 82.

29 – Acórdãos do Tribunal de Primeira Instância de 15 de Junho de 2000, Alzetta e o. (T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97 a T-607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 e T-23/98, Colect., p. II-2319, n.os 76 a 80); e de 6 de Março de 2002, Diputación Foral de Álava e o. (T-127/99, T-129/99 e T-148/99, Colect., p. II-1275, n.os 76 a 78).