CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL JULIANE KOKOTT apresentadas em 15 de Dezembro de 2005 [1]

I — Introdução

1. Nestes dois processos apensos, o Hoge Raad der Nederlanden submeteu pedidos de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça relativos à interpretação 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 (a seguir «Sexta Directiva») [2], no que respeita à isenção fiscal de prestações de serviços de assistência efectuadas por pessoas com profissões paramédicas.

2. O processo C-443/04 diz respeito à avaliação de certos diagnósticos e métodos de tratamento alternativos — o denominado diagnóstico dos campos perturbadores. H. A. Solleveld, que realizou estas prestações, é fisioterapeuta oficialmente habilitado. A administração fiscal não considerou, no entanto, o diagnóstico dos campos perturbadores como uma operação isenta, na medida em que não se insere nas actividades abrangidas pelo âmbito da profissão de fisioterapeuta.

3. A demandante no processo principal que deu origem ao processo C-444/04, J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, é reconhecida como psicoterapeuta nos termos das disposições pertinentes que regulam a profissão e realiza também actividades características desta profissão. É verdade que as disposições neerlandesas relativas à isenção do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») abrangem as actividades de psicólogos e psiquiatras, mas não as de psicoterapeutas. Por conseguinte, no entender da administração fiscal, as actividades de J. E. van den Hout-van Eijnsbergen estavam sujeitas ao imposto.

4. Estas duas situações de facto levaram o Hoge Raad a submeter ao Tribunal de Justiça pedidos de decisão prejudicial relativos à interpretação da respectiva isenção no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Deve ser clarificado sobretudo o

1 — Língua original: alemão.

2 — JO L 145, p. 1.

âmbito da margem de actuação dos Estados-Membros no reconhecimento de profissões como paramédicas na acepção desta disposição e na definição das actividades realizadas no âmbito de uma profissão oficialmente reconhecida.

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 ;

[...]

II — Quadro jurídico

A — *Sexta Directiva*

5. Artigo 13.°, A, n.° 1, da Sexta Directiva dispõe, resumidamente, o seguinte:

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 — *Direito nacional*

6. O artigo 11.°, n.° 1, alínea g), da Wet op de omzetbelasting 1968 (lei neerlandesa relativa ao imposto sobre o volume de negócios, na redacção em vigor desde 1 de Dezembro de 1997) estabelece que estão isentos do imposto sobre o volume de negócios «os serviços prestados por quem exerça uma profissão regulada pela lei que regula as profissões no sector da prestação de cuidados individuais de saúde» (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (a seguir «Wet BIG»)».

7. O artigo 3.° da Wet BIG prevê a criação de um registo em que são inscritos, caso cumpram os respectivos requisitos, os profissionais da área das ciências médicas, entre os quais os fisioterapeutas e os psicoterapeutas.

8. No processo C-444/04 é pertinente a redacção da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, em vigor antes de 1997. Nessa altura, nos termos do artigo 11.°, n.° 1, alínea g), estavam isentos do imposto sobre o volume de negócios «os serviços prestados por médicos — não veterinários — psicólogos, terapeutas da fala, enfermeiros e obstetras; os serviços prestados por quem exercer uma profissão regulada na Wet op de paramedische beroepen (lei neerlandesa que regula as profissões paramédicas)» [3]. Os psicoterapeutas não se incluíam nesta enumeração, mesmo que estivessem inscritos, nos termos do disposto no Besluit inzake Registratie van Psychotherapeuten (decreto neerlandês relativo ao registo dos psicoterapeutas), no correspondente registo profissional [4].

9. O artigo 29.° da Wet BIG remete para uma definição mais precisa dos serviços fisioterapêuticos para o Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeuten (decreto neerlandês relativo às condições de formação e às competências dos fisioterapeutas) [5]. Nos termos do artigo 5.°, n.° 1, do referido decreto fazem parte das competências dos fisioterapeutas a análise dos pacientes no que diz respeito a perturbações da motricidade e o tratamento das respectivas perturbações com métodos fisioterapêuticos. Nos termos do n.° 2 da disposição, incluem-se entre os referidos métodos o tratamento através do exercício físico, de massagens e da estimulação física (com excepção da radioterapia com radiações ionizantes).

3 — Stb. 1963, p. 113.

4 — Staatscourant 1986, p. 149.

5 — Stb. 1997, p. 516.

III — Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

A — *Processo C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

10. J. E. van den Hout-van Eijnsbergen é psicoterapeuta independente, estando inscrita no correspondente registo profissional. No período compreendido entre 1992 e 1995 não declarou qualquer montante relativo ao imposto sobre o volume de negócios concernente aos serviços psicoterapêuticos prestados, por ter partido do princípio de que aquela actividade estava isenta do referido imposto.

11. No entanto, a autoridade fiscal considerou que a actividade estava sujeita a imposto e endereçou a J. E. van den Hout-van Eijnsbergen um aviso de liquidação adicional do imposto sobre o volume de negócios, relativo ao período em causa, no valor de 65 402 NLG. Após a sua acção contra a referida liquidação de imposto ter sido considerada improcedente em primeira instância, J. E. van den Hout-van Eijnsbergen interpôs recurso de cassação para o Hoge Raad, que, por despacho de 15 de Outubro

de 2004, solicitou ao Tribunal de Justiça que se pronuncie a título prejudicial sobre a seguinte questão, nos termos do artigo 234.° CE:

«O artigo 13.°, A, n.° 1, primeiro parágrafo e alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que estão isentos de IVA os serviços psicoterapêuticos prestados por um profissional que preenche os requisitos legais de inscrição ... e está inscrito no registo de psicoterapeutas ..., mesmo quando esses serviços não estão incluídos no âmbito do exercício, pela pessoa que os presta, de uma profissão médica ou paramédica definida como tal pelo Estado-Membro em causa?»

B — *Processo C-443/04 (Solleveld)*

12. H. A. Solleveld é fisioterapeuta e está inscrito como tal no registo criado pela Wet BIG. Submete os seus pacientes, que o procuram com queixas de vários tipos, quer do foro físico quer psíquico, a um exame da actividade «focal e de campo perturbador», prestando especial atenção a perturbações no maxilar e na boca. Estas perturbações são detectadas através de radiografias, medições de corrente na boca e explorações electro-dérmicas e intra-orais. O ponto de partida é o entendimento de que a dentição desempenha um papel importante em doenças em todas as partes do corpo.

13. Caso sejam detectados campos perturbadores durante a consulta, o demandante envia o paciente a um odontologista ou cirurgião maxilo-facial ou é ele próprio a tratá-lo, recorrendo principalmente a tratamentos de *soft-laser*, a produtos homeopáticos ou às terapias manuais. Para além das suas actividades no domínio do diagnóstico dos campos perturbadores, H. A. Solleveld trabalhou nos anos em causa como fisioterapeuta «tradicional».

14. Cerca de 40% dos pacientes são enviados ao demandante por um médico ou odontologista. A maioria dos seguros de doença reembolsam esses pacientes dos custos decorrentes do tratamento no âmbito do diagnóstico dos campos perturbadores - pelo menos quando tenham contratado uma apólice complementar para os denominados métodos terapêuticos alternativos.

15. No entender da Koninklijk Nederlands Genootschap voor Fysiotherapie (Real Associação Neerlandesa de Fisioterapia), o diagnóstico de campos perturbadores não se insere no âmbito de competências do fisioterapeuta, tal como previsto pelo decreto relativo às condições de formação e às competências dos fisioterapeutas. A autori-

dade sanitária competente subscreveu a opinião emitida no parecer.

16. Dado H. A. Solleveld não ter liquidado o IVA, na medida em que considerou que a sua actividade estava isenta de impostos, a autoridade fiscal procedeu a várias liquidações adicionais do imposto sobre o volume de negócios, que perfaziam um valor total da ordem de 64 000 NLG, relativas ao período compreendido entre 1994 a 2000. O órgão jurisdicional de primeira instância confirmou o entendimento jurídico da administração fiscal, segundo o qual a isenção fiscal nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea g), da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios não é aplicável.

17. Por despacho de 15 de Outubro de 2004, o Hoge Raad, incumbido de julgar o recurso de cassação da referida decisão, submeteu a seguinte questão prejudicial ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE:

«O artigo 13.º, A, n.º 1, primeiro parágrafo e alínea c), da Sexta Directiva, deve ser interpretado no sentido de que estão isentas de IVA as actividades que consistem em diagnosticar, aconselhar quanto ao tratamento a seguir e, eventualmente, fazer o tratamento, tudo no âmbito do diagnóstico dos campos perturbadores ..., mesmo quando essas actividades não estão incluídas no âmbito do exercício, pela pessoa que as exerce, de uma profissão médica ou paramédica definida como tal pelo Estado-Membro em causa?»

IV — Apreciação jurídica

A — *Observação prévia*

18. Nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, 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, são isentas de impostos.

19. Tal como a Comissão salientou correctamente na audiência, em ambos os processos principais é pacífico que os intervenientes efectuam serviços de assistência no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas. Também no caso de H. A. Solleveld este facto não é posto em causa, apesar de o diagnóstico dos campos perturbadores representar um método alternativo em relação à medicina convencional. Por conseguinte, no presente caso não é necessário interpretar a definição — indubitavelmente comunitária — de prestação de serviço de assistência. As dúvidas na interpretação dizem apenas respeito à passagem «no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa».

20. As isenções fiscais previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem, por princípio, conceitos autónomos de direito comunitário, devendo, portanto, ser objecto de uma definição comunitária [6].

21. Em jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça realça em particular que, embora nos termos da frase introdutória do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, os Estados-Membros fixem as condições de isenção a fim de assegurar a sua aplicação correcta e simples e de prevenir as fraudes, a evasão e os eventuais abusos, tais condições não podem respeitar à definição do conteúdo das isenções previstas [7]. As condições específicas que se referem à qualidade ou à identidade do operador económico que efectua prestações abrangidas pela isenção deveriam ser objecto de uma definição comunitária [8].

22. No entanto, estas conclusões do Tribunal de Justiça apenas são válidas na medida em que a directiva introduz conceitos autónomos de direito comunitário, não o sendo se remeter excepcionalmente para definições dos Estados-Membros [9]. Do teor inequívoco do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), resulta que os Estados-Membros definem as actividades médicas e paramédicas às quais se aplica a isenção fiscal [10].

23. Mesmo nestes casos, o efeito de harmonização da directiva não deixa totalmente de existir. Isto porque, no exercício das competências de definição de determinados conceitos no âmbito da directiva, os Estados-Membros têm que respeitar os objectivos da

6 — Acórdãos de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Colect., p. I-5965, n.º 22), de 18 de Novembro de 2004, Temco Europe (C-284/03, Colect., p. I-11237, n.º 16) e de 16 de Maio de 2005, Kingscrest e Montecello (C-498/03, Colect; p. I-4427, n.º 22). Neste sentido também o acórdão de 10 de Setembro de 2002, Kügler (C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 25).

7 — Acórdão Kingscrest e Montecello (já referido na nota 6, n.º 24), com referência ao acórdão de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha (C-287/00, Colect., p. I-5811, n.º 50); v., igualmente, o acórdão de 28 de Março de 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Colect., p. I-1721, n.º 19).

8 — Acórdão Kingscrest e Montecello (já referido na nota 6, n.º 22 e segs.), com referência ao acórdão de 11 de Agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Colect., p. I-2341, n.º 18).

9 — Acórdão Gemeente Emmen (já referido na nota 7, n.º 25); v., igualmente, as minhas conclusões de 8 de Setembro de 2005, no processo Abbey National (C-169/04, acórdão de 4 de Maio de 2006, Colect., p. I-4027, n.º 36) relativas ao artigo 13.º, B, alínea d), da Sexta Directiva (gestão de fundos comuns de investimento, tal como são definidos pelos Estados-Membros, através de sociedades de investimento).

10 — Para uma série de profissões médicas (por exemplo, médicos, odontologistas, parteiras e enfermeiras) foram estabelecidas nas directivas requisitos comuns às qualificações profissionais, de forma a garantir o seu reconhecimento mútuo (v. sobretudo a recente Directiva 2005/36/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de Setembro de 2005, relativa ao reconhecimento das qualificações profissionais, JO L 255, p. 22, que substitui uma série de directivas específicas). Os Estados-Membros estão vinculados a estes requisitos ao exercerem o seu poder de apreciação. Tanto quanto é visível, em relação aos psicoterapeutas e aos fisioterapeutas não existem quaisquer requisitos de direito derivado. A profissão de fisioterapeuta apenas é considerada em alguns Estados-Membros como uma profissão com formação com estrutura específica (v. o artigo 11.º, alínea c), subalínea ii), em conjugação com o anexo II, subalínea 1, da Directiva 2005/36).

directiva e os princípios gerais de direito comunitário [11].

24. Enquanto os Estados-Membros respeitarem os limites desse poder de apreciação, os particulares não podem adquirir direitos em relação aos Estados-Membros invocando directamente a directiva [12]. A questão central em ambos os processos principais consiste, por conseguinte, em saber se os limites do poder de apreciação, conferidos aos Estados-Membros pelo artigo 13.°, A, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva no que diz respeito à definição das profissões paramédicas, foram respeitados.

25. Para responder à questão prejudicial no processo C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen) é, por conseguinte, necessário clarificar quais os requisitos a observar pelos Estados-Membros na fixação dos grupos profissionais beneficiados. No processo C-443/04 (Solleveld) coloca-se a questão de saber se os Estados-Membros, aquando da definição das profissões, também podem fixar as actividades que apenas são reconhecidas como serviços isentos de IVA no âmbito do exercício da profissão.

11 — V. em relação aos objectivos da directiva: o acórdão Gemeente Emmen (já referido na nota 7, n.° 25); no que diz respeito aos princípios gerais de direito, v. os acórdãos Kügler (já referido na nota 6, n.os 55 e segs.) e o acórdão de 6 de Novembro de 2003, Dornier (C-45/01, Colect., p. I-12911, n.° 69). Em relação a este ponto, ver em particular os n.os 37 e segs, *infra*.

12 — Acórdãos Kügler (já referido na nota 6, n.° 55) e Dornier (já referido na nota 11, n.° 69).

B — *Quanto ao processo C-444/04 (van den Hout-van Eijnsbergen)*

1. Argumentos das partes

26. A Comissão considera que um Estado-Membro define uma profissão paramédica ao aprovar, por razões de protecção da saúde pública, disposições nos termos das quais o respectivo título profissional é reservado a pessoas com determinadas qualificações. Uma definição deste tipo vincula também o Estado-Membro em relação à questão da isenção de IVA. No caso de à inscrição no registo profissional dos fisioterapeutas neerlandês estar associado o direito exclusivo de usar o respectivo título, as actividades de van den Hout-van Eijnsbergen estariam isentas de IVA.

27. A própria demandante considera discriminatório que psicólogos e psiquiatras que realizam serviços psicoterapêuticos não estejam sujeitos ao IVA, enquanto psicoterapeutas com formação pedagógica teriam estado sujeitos, até 1997, ao mesmo imposto.

28. O Governo neerlandês contrapõe, no entanto, que a regulamentação nacional

correspondeu ao requisito de interpretar de modo estrito as isenções constantes no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva e subordiná-las a condições objectivas e fáceis de aplicar. Só após os tratamentos psicoterapêuticos terem adquirido maior significado social é que se tornou aconselhável isentar as respectivas actividades do IVA. Também o princípio da neutralidade fiscal não foi violado, na medida em que todos os psicoterapeutas foram tratados da mesma forma.

2. Apreciação

a) Poder de apreciação dos Estados-Membros na definição de profissões paramédicas

29. O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva concede aos Estados-Membros um poder de apreciação na definição de profissões paramédicas, sendo confiada também aos Estados-Membros a decisão sobre a via normativa a utilizar para exercer o referido poder de apreciação.

30. Tal como resulta da frase introdutória do n.º 1 da referida disposição, as normas de transposição devem permitir uma aplicação simples das isenções, entre outros objectivos. Este objectivo é cumprido da melhor forma pelo Estado-Membro se este enumerar nas disposições nacionais relativas ao IVA as profissões que considera como paramédicas e cujo volume de negócios, por conseguinte, está isento de IVA, podendo as regulamentações relativas ao IVA também remeter para o direito regulador da profissão, que especifica de forma mais detalhada as profissões.

31. Evidentemente, não se pode exigir obrigatoriamente uma regulamentação fiscal expressa [13]. Mas para definir quais as profissões que, no respectivo Estado-Membro, se consideram profissões paramédicas para efeitos de isenção de IVA, apenas se pode recorrer a outras disposições na falta de uma regulamentação fiscal a este respeito.

32. A Comissão pretende, pelo contrário, ter também em consideração outras disposições em que se regulam profissões relacionadas com o sector da saúde — independentemente das leis nacionais em matéria de IVA. Dessas regulamentações resulta quase automaticamente o tratamento em matéria de IVA, sem que o Estado-Membro disponha de um liberdade de regulação especial em relação à classificação para efeitos de IVA.

13 — V. em relação ao reconhecimento como organismo de direito público na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, o acórdão Dornier (já referido na nota 11, n.º 67).

33. Não partilho a referida opinião da Comissão. O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva pressupõe que um Estado-Membro defina uma determinada profissão *como profissão paramédica*. O legislador neerlandês regulou juridicamente a profissão de psicoterapeuta, mas não a classificou como profissão paramédica, não sendo aquela referida nem na lei relativa ao IVA nem na lei relativa às profissões paramédicas, para a qual remete a lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios.

34. O facto de um título profissional apenas poder ser utilizado por pessoas com determinadas qualificações, por razões de protecção da saúde pública, não clarifica a questão de saber se uma profissão deve ser considerada paramédica. Seria contrário à exigência de clareza jurídica, que tem expressão concreta na frase introdutória do artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva, concluir, com base na regulamentação relativa ao registo de fisioterapeutas, pelo tratamento destes, em termos de IVA, como profissão paramédica.

b) Limites do poder de apreciação

35. O poder de apreciação que é conferido aos Estados-Membros na definição das profissões paramédicas na acepção da legislação relativa ao IVA não é ilimitado. Os limites garantem em especial que um Estado-Membro não diferencie arbitrariamente entre profissões paramédicas isentas de IVA e aquelas que são sujeitas a IVA.

36. No presente caso, deve apreciar-se se os Países Baixos ultrapassaram os limites desse poder de apreciação, ao não terem reconhecido os psicoterapeutas como pertencentes a uma profissão paramédica e não terem isentado de IVA o volume de negócios realizado no âmbito desta profissão. Esta apreciação exige uma análise muito cuidada dos elementos de facto e de direito nos Países Baixos no período anterior a 1997 e compete, por conseguinte, por princípio, ao órgão jurisdicional de reenvio [14]. No entanto, o Tribunal de Justiça pode dar indicações quanto aos aspectos a ter em consideração.

37. No exercício do seu poder de apreciação, o Estado-Membro deve respeitar os objectivos da directiva e os princípios gerais de direito, em especial o princípio da igualdade

14 — V. acórdãos Kügler (já referido na nota 6, n.º 56) e Dornier (já referido na nota 11, n.º 69). No acórdão Dornier, o Tribunal concluiu ele próprio que o Estado-Membro em causa tinha ultrapassado os limites do poder de apreciação permitido pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, no reconhecimento de um organismo de direito público equiparável aos hospitais públicos (n.º 70 do acórdão).

de tratamento e o princípio da neutralidade fiscal [15].

38. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as isenções referidas no artigo 13.º da Sexta Directiva são, por princípio, de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de que o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo [16]. No caso das prestações de serviços de assistência deve ser também tido em consideração o objectivo social da isenção fiscal. Estas prestações devem manter-se a um preço acessível ao público e não encarecidas através de IVA [17].

39. O legislador nacional não pode, portanto, alargar demasiado o círculo de profissões paramédicas favorecidas em termos fiscais e apenas pode incluir grupos profissionais cujos membros são qualificados para a realização dos serviços médicos. Tal como a Comissão e o Governo neerlandês sublinham com razão, existe interesse geral em que a isenção fiscal se aplique apenas às prestações de serviços de assistência efectuadas por pessoal qualificado.

40. Do princípio da igualdade de tratamento resulta que os membros de diferentes grupos profissionais devem ser tratados da mesma forma em termos fiscais, desde que, relativamente a determinadas actividades, disponham de uma qualificação semelhante. O princípio da neutralidade fiscal, que, no fundo, constitui uma expressão mais aproximada do princípio geral da igualdade de tratamento, opõe-se ainda a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança de IVA [18].

41. O órgão jurisdicional de reenvio deve, portanto, apreciar no presente caso se um psicoterapeuta na acepção do regulamento relativo ao registo de psicoterapeutas, que possui uma formação semelhante à deman-

15 — V. em relação aos objectivos da directiva: acórdão Gemeente Emmen (já referido na nota 7, n.º 25); em relação aos princípios gerais de direito, o acórdão Kügler (já referido na nota 6, n.ºs 55 e segs.) e Dornier (já referido na nota 11, n.º 69). V. também o acórdão de 11 de Junho de 1998, Fischer (C-283/95, Colect., p. I-3369, n.º 27), em que o Tribunal de Justiça concluiu que a Sexta Directiva, ao conceder aos Estados-Membros margens de actuação na determinação das condições de uma isenção fiscal, não os autorizou a atentar contra o princípio da neutralidade fiscal.

16 — Acórdão Kügler (já referido na nota 6, n.º 28), de 20 de Outubro de 2003, d'Ambrumenil and Dispute Resolutions Service Ltd (C-307/01, Colect., p. I-13989, n.º 52) e Dornier (já referido na nota 11, n.º 42) bem como o acórdão Kingscrest e Montecello (já referido na nota 6, n.º 29).

17 — Acórdão d'Ambrumenil (já referido na nota 16, n.º 58) com referências aos acórdãos de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/ /França (C-76/99, Colect., p. I-249, n.º 23) e Kügler (já referido na nota 6, n.º 29), relativos à respectiva isenção fiscal de serviços hospitalares no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva.

18 — Acórdãos Kügler (já referido na nota 6, n.º 30) e Dornier (já referido na nota 11, n.º 44), bem como os acórdãos de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 20) e de 17 de Fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, Colect., p. I-1131, n.º 24).

dante, tem as mesmas qualificações para a prestação de serviços psicoterapêuticos que um psiquiatra ou um psicólogo.

42. Contrariamente às alegações do Governo neerlandês, uma violação do princípio da neutralidade fiscal não está excluída apenas porque todos os psicoterapeutas foram tratados da mesma forma, na medida em que devem ser comparados os *serviços psicoterapêuticos* prestados, por um lado, por psiquiatras e psicólogos e, por outro, por psicoterapeutas. A identidade do prestador de serviços, pelo contrário, é, em princípio, irrelevante para determinar se as prestações de serviços são semelhantes [19]. No entanto, a diferente qualificação de diversos prestadores de serviços médicos pode permitir tirar conclusões quanto à qualidade dos serviços e desta forma influenciar indirectamente a apreciação da semelhança.

43. No que diz respeito à comparabilidade dos serviços, o facto de os psiquiatras e psicólogos poderem disponibilizar a psicoterapia em conjugação com outros serviços, por exemplo tratamentos com recurso a medicamentos, e deste modo poderem ser alcançadas eventualmente determinadas sinergias, não têm qualquer relevância. O facto de existir a profissão de psicoterapeuta prova que, por princípio, a psicoterapia deve ser considerada como um serviço autónomo que também pode ser realizado separadamente de outras terapias.

44. Por conseguinte, há que responder à questão colocada no processo C-444/04 que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva confere aos Estados-Membros um poder de apreciação na definição das profissões paramédicas. Ao exercer esse poder de apreciação, os Estados-Membros devem respeitar os objectivos da Sexta Directiva e os princípios gerais de direito, em particular o princípio da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se o Estado-Membro em causa excedeu os limites da sua margem de apreciação, ao não ter isentado de IVA os serviços de psicoterapeutas, contrariamente ao que sucede com os serviços dos psiquiatras e psicólogos.

C — Quanto ao processo C-443/04 (Solleveld)

45. Neste processo é necessário esclarecer se o poder de apreciação, que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva concede aos Estados-Membros na definição das profissões paramédicas, também abrange o

19 — Acórdãos Gregg (já referido na nota 18, n.º 20) e Linneweber e Akritidis (já referido na nota 18, n.º 24).

poder de fixar as respectivas actividades características da profissão que são isentas de imposto.

1. Argumentos das partes

46. No entender de H. A. Solleveld, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva aplica-se a todas as prestações de serviços de assistência. Os Estados-Membros não podem excluir determinadas formas de serviços de assistência quando são realizados por membros de um determinado grupo profissional paramédico. Para além disso, é inadmissível que os serviços de diagnóstico de campos perturbadores sejam tratados de forma diferente em termos fiscais, consoante sejam realizados por um fisioterapeuta diplomado ou um médico.

47. A Comissão considera os serviços isentos de imposto, na medida em que representam prestações de serviços de assistência realizadas por um membro de uma profissão paramédica reconhecida no âmbito da sua actividade profissional. Caso os fisioterapeutas não estejam habilitados a ministrar determinadas tratamentos nos termos do direito profissional nacional, o Estado-Membro deve proibir esta situação através da aplicação de medidas constantes do direito laboral ou medidas disciplinares e não através da exclusão de serviços da isenção de IVA. Não há que apreciar em cada caso concreto se uma prestação de serviços de assistência é realizada por uma pessoa qualificada e se a isenção de IVA corresponde, por conseguinte, ao interesse público. A aplicação uniforme da directiva estaria em risco se a isenção fiscal dependesse da descrição da prestação de serviços de assistência, cuja realização abrange um determinado perfil profissional.

48. O Governo neerlandês refere-se ao imperativo de interpretar de modo estrito as isenções, considerando que corresponde à finalidade social da regulamentação que apenas estejam isentas de IVA as prestações médicas que sejam realizadas por pessoal qualificado e que a regulamentação neerlandesa é objectiva e simples. Com base na Wet BIG é possível averiguar quais as prestações que estão isentas.

2. Apreciação

49. Tal como já foi referido, a isenção da prestação de serviços de assistência visa não encarecer essas prestações [20]. Para justificar a isenção, as prestações devem, no entanto, cumprir determinados padrões de qualidade; deste modo, a regulamentação baseia-se no

20 — V., *supra*, o n.º 38.

facto de as prestações de serviço serem realizadas no âmbito do exercício de uma profissão médica ou paramédica e por uma pessoa competente [21].

50. Compete aos Estados-Membros a definição das respectivas profissões, sendo, no entanto, discutível se este poder de apreciação abrange a definição das actividades que são consideradas como exercício de uma determinada profissão e que, por conseguinte, estão isentas.

51. O teor do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não fornece qualquer esclarecimento claro quanto a esta questão. Apenas na versão inglesa se poderia entender o teor no sentido de que os Estados-Membros também definem quais as actividades que devem imputadas ao correspondente perfil profissional de uma profissão paramédica. A referida versão tem o seguinte teor: *the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned.* Aqui fica, no entanto, por responder se a parte da frase *as defined by the Member State* apenas se refere apenas a *medical and paramedical professions* ou também a toda a expressão *the exercise of the medical and paramedical professions.*

52. A Comissão entende a expressão «no âmbito do exercício das actividades ... paramédicas» mais num sentido objectivo, ou seja, no sentido de que o respectivo serviço deve ser efectuado no âmbito de numa actividade profissional e não no âmbito de um outro emprego (paralelo).

53. Fica, por um lado, por saber como deve ser definido o âmbito efectivo do exercício de uma profissão paramédica nesta acepção. Neste sentido, é possível ter em consideração diversos indícios, como, por exemplo, o facto de as prestações de serviços de assistência serem realizadas no consultório. Mas como deverão então ser avaliados as visitas domiciliárias? A circunstância de uma determinada actividade não estar ligada à profissão exercida constitui desde logo um indício mais fiável de que o prestador de serviços se afastou do seu âmbito profissional.

54. Por outro lado, a Comissão ignora o objectivo da directiva, de acordo com o qual as prestações de serviços de assistência apenas devem ser isentas do imposto quando são realizadas por pessoas qualificadas para o efeito [22].

21 — V., *supra*, o n.º 37.

22 — V., *supra*, o n.º 39.

55. A directiva confia aos Estados-Membros a competência para definirem as profissões médicas e paramédicas que incluem membros qualificados para a realização de prestações médicas. Esta definição estaria incompleta se apenas impusesse requisitos abstractos à qualificação daqueles que pretendem exercer uma determinada profissão médica, sem definir simultaneamente quais as actividades abrangidas por essa profissão, na medida em que nem todas as qualificações profissionais médicas e paramédicas dão a preparação necessária para todos os tipos de prestação de serviços de assistência. É evidente que um fisioterapeuta, por exemplo, não tem formação para efectuar operações cirúrgicas. Se o fizesse, a isenção de IVA de prestações deste tipo violaria o objectivo da directiva. O poder de apreciação que os Estados-Membros possuem na definição das profissões médicas e paramédicas inclui, por conseguinte, igualmente o poder de definirem as actividades para quais determinada profissão qualifica a pessoa em causa e, desta forma, limitarem a isenção de IVA a estas actividades.

56. Neste contexto, a Comissão propõe que se proíba a realização de prestações de serviços de assistência que ultrapassem os limites técnicos de uma profissão através de respectivas regras profissionais, ao invés de extrair daqui consequências relativamente à isenção de IVA.

57. Deve concordar-se com a Comissão em que a garantia da qualidade não é em regra conferida pela legislação relativa ao IVA. Consequentemente, o Tribunal de Justiça conclui, em jurisprudência constante, que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a uma diferenciação generalizada entre prestações lícitas e ilícitas [23].

58. No entanto, com a presente isenção, a legislação relativa ao IVA prossegue um objectivo orientado pelo bem comum. Este objectivo impõe que apenas se isente uma prestação do imposto quando for realizada por um pessoa qualificada para esta função.

59. A Comissão teme, porém, que, se a isenção depender da concepção dos respectivos perfis profissionais, daí possam resultar, consoante o Estado-Membro, divergências consideráveis na aplicação da isenção fiscal de prestações de serviços de assistência.

23 — Acórdãos de 2 de Agosto de 1993, Lange (C-111/92, Colect., p. I-4677, n.os 16 e 17), Fischer (já referido na nota 15, n.os 21 e 27 e segs.), de 29 de Junho de 1999, Coffeshop «Siberië» (C-158/98, Colect., p. I-3971, n.os 14 e 21) e de 29 de Junho de 2000, Salumets (C-455/98, Colect., p. I-4993, n.º 19).

60. Em relação a este ponto, deve afirmar-se que o legislador comunitário assumiu o risco de existência de algumas divergências entre as ordens jurídicas nacionais ao conceder aos Estados-Membros um poder de apreciação próprio na definição das profissões médicas e paramédicas.

61. Para além disso, o princípio da neutralidade fiscal não admite que a concepção dos perfis profissionais num Estado-Membro possa levar a uma aplicação da isenção fiscal arbitrária e demasiado divergente da dos outros Estados-Membros [24]. Segundo este princípio, prestações semelhantes não podem ser tratadas da forma diferente apenas porque são realizadas por pessoas com uma formação profissional diferente [25]. Nas prestações de serviços de assistência, a qualificação pessoal do prestador de serviços tem, no entanto, uma influência decisiva na qualidade da própria prestação. Por conseguinte, prestações realizadas por pessoas sem a formação para este tipo de actividade e prestações de pessoal adequadamente qualificado não podem ser consideradas semelhantes.

24 — V. em relação a este ponto, *supra* n.os 36 e 41 e segs.

25 — V. em relação a este ponto, *supra* n.º 41 e as referências na nota 19.

62. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se na classificação do diagnóstico dos campos perturbadores a administração fiscal neerlandesa, no caso concreto, teve suficientemente em consideração o princípio da neutralidade fiscal.

63. Neste caso, levanta-se, porém, um problema, na medida em que eventualmente não será possível classificar de forma inequívoca esta forma de prestação de serviços de assistência numa profissão médica ou paramédica, na medida em que se trata de um processo novo e alternativo. Para além disso, este método parece seguir um princípio interdisciplinar, na medida em que relaciona perturbações psíquicas e físicas, que tradicionalmente são tratadas por membros de diversos grupos profissionais — eventualmente também por fisioterapeutas quando está em causa uma limitação da motricidade — com diagnósticos e tratamentos no maxilar e na boca.

64. Não seria possível compatibilizar com o sentido e o objectivo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva o facto de uma prestação, que indiscutivelmente deve ser considerada uma prestação de serviço de

assistência, acabar por ser sujeita ao IVA por não se incluir em nenhum dos perfis profissionais tradicionais [26].

65. Para evitar este resultado, as disposições nacionais que definem os âmbitos de actividade de uma profissão não podem ser interpretadas de forma demasiado estrita. Deve, pelo contrário, assegurar-se que tenham a necessária abertura para incluir também métodos novos e interdisciplinares. Neste sentido, as profissões que pressupõem uma formação mais abrangente permitirão em regra uma maior margem de apreciação que as profissões que exigem menos qualificações.

66. Partindo desta tese, poder-se-ia pressupor que as operações resultantes do diagnóstico dos campos perturbadores estariam isentas de IVA se fossem realizados por um médico ou odontologista, na medida em que os membros destes grupos profissionais têm uma formação médica abrangente. Por outro lado, coloca-se a questão de saber se os médicos ou odontologistas estariam efectivamente mais bem qualificados que os fisioterapeutas para este tipo de serviços, na medida em que resulta do despacho de reenvio que os pacientes de H. A. Solleveld lhe são frequentemente enviados por médicos, que aparentemente não conseguem (ou não querem) aplicar este método.

67. Não se sabe se as prestações no âmbito do diagnóstico dos campos perturbadores estariam efectivamente isentas de imposto nos termos do direito neerlandês se fossem realizadas por um médico, entendimento que é defendido por H. A. Solleveld. Na audiência, o Governo neerlandês não se quis comprometer quanto a esta questão, mesmo após pedido expresso. Caso o órgão jurisdicional de reenvio chegasse à conclusão que a actividade médica neste domínio está isenta de IVA, teria que apreciar se as correspondentes prestações de fisioterapeutas devem ser consideradas semelhantes, na medida em que os membros desta profissão têm as mesmas qualificações para realizar estas actividades que os médicos. Caso a resposta seja afirmativa, o princípio da neutralidade fiscal impõe que sejam tratados da mesma forma.

68. Caso uma forma reconhecida de prestação de serviços de assistência nos termos das regras vigentes não se inclua nem no âmbito de actividade de uma profissão médica nem paramédica, deve também averiguar-se se aquele que efectuou a prestação dispõe de qualificações especiais, por exemplo devido ao facto de ter obtido uma formação específica.

26 — Esta circunstância poderia, no entanto, levantar a questão de saber se prestações deste tipo podem efectivamente ser consideradas prestações de serviços de assistência.

69. Por conseguinte, deve concluir-se que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros definir quais as prestações de serviços médicos de assistência que devem ser consideradas actividades de uma determinada profissão médica ou paramédica e que, por isso, estão isentas de IVA. As definições correspondentes devem, no entanto, ser suficientemente abertas para permitir que métodos alternativos e interdisciplinares, reconhecidos como prestação de serviço de assistência, possam ser classificados num ou mais grupos profissionais. Ao exercerem este poder, os Estados-Membros devem, além disso, respeitar o princípio da neutralidade fiscal.

V — Conclusão

70. Com base nas considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais do Hoge Raad:

Processo C-444/04

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva concede aos Estados-Membros um poder de apreciação na definição de profissões paramédicas. Ao exercer esse poder de apreciação, os Estados-Membros devem respeitar os objectivos da Sexta Directiva e os princípios gerais de direito, em particular o princípio da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio

apreciar se o Estado-Membro em causa excedeu os limites da sua margem de apreciação, ao não ter isentado os serviços de psicoterapeutas de IVA, contrariamente ao que sucede com os serviços dos psiquiatras e psicólogos.

Processo C-443/04

Nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, os Estados-Membros têm competência para definir quais as prestações de serviços médicos de assistência devem ser consideradas actividades de uma determinada profissão médica ou paramédica e que, por isso, estão isentas de IVA. Estas definições devem, no entanto, ser suficientemente abertas para permitir que métodos alternativos e interdisciplinares, reconhecidos como prestação de serviço de assistência, possam ser classificados num ou mais grupos profissionais. Ao exercerem este poder, os Estados-Membros devem, além disso, respeitar o principio da neutralidade fiscal.