

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

27 de Abril de 2006 *

Nos processos apensos C-443/04 e C-444/04,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisões de 15 de Outubro de 2004, entrados no Tribunal de Justiça no mesmo dia, nos processos

H. A. Solleveld (C-443/04),

J. E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04)

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet e A. Ó Caoimh (relator), juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistos os autos e após a audiência de 20 de Outubro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de H. A. Solleveld, por A. B. Schoonbeek, advocaat,
- em representação de J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, por F. D. Kouwenhoven, belastingadviseur,
- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e D. J. M. de Grave, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por P. van Nuffel e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 15 de Dezembro de 2005,

profere o presente

Acórdão

¹ Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977,

relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de litígios que opõem, por um lado, H. A. Solleveld, fisioterapeuta, e, por outro, J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, psicoterapeuta, ao Staatssecretaris van Financiën a respeito das decisões do Inspecteur van de Belastingdienst — Ondernemingen (inspector das contribuições, a seguir «inspecteur») que recusam isentar do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») as prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito das respectivas actividades profissionais.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

- 3 O artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva determina:

«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;

[...]»

Legislação nacional

Legislação em matéria de IVA

- ⁴ Na sua versão em vigor antes de 1 de Dezembro de 1997, o artigo 11.º, n.º 1, alínea g), da Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (*Wet op de omzetbelasting 1968*), de 28 de Junho de 1968 (*Stb. 1968*, p. 329, a seguir «Lei de 1968 relativa ao IVA»), previa que são isentos de IVA:

«[O]s serviços prestados por médicos — não veterinários — psicólogos, terapeutas da fala, enfermeiros e obstetras; os serviços prestados por quem exercer uma profissão regulada na [...] lei neerlandesa que regula as profissões paramédicas [...]»

- 5 Após 1 de Dezembro de 1997, o artigo 11.º, n.º 1, alínea g), da Lei de 1968 relativa ao IVA dispõe que são isentos deste imposto:

«[O]s serviços prestados por quem exerça uma profissão regulada pela lei que regula as profissões no sector da prestação de cuidados individuais de saúde [...]»

Legislação em matéria de cuidados de saúde

- 6 Até à sua revogação em 1997, a Lei relativa às profissões paramédicas (Wet op de paramedische beroepen), de 21 de Março de 1963 (Stb. 1963, n.º 113, a seguir «Lei relativa às profissões paramédicas»), previa, no artigo 1.º, n.º 2:

«A presente lei não é aplicável aos cuidados de enfermagem e, quanto ao resto, apenas se aplica às profissões paramédicas reguladas por acto geral da administração com base no artigo 2.º»

- 7 Resulta da decisão de reenvio no processo C-444/04 que, na altura em que a lei relativa às profissões paramédicas estava em vigor, as condições para se estar inscrito no registo de psicoterapeutas estavam enunciadas no decreto relativo ao registo de psicoterapeutas (Besluit inzake registratie van psychotherapeuten, Stcrt. 1986, n.º 149, a seguir «Decreto de 1986»). É pacífico que este decreto não constituía um acto geral da administração na acepção da Lei relativa às profissões paramédicas.

- 8 A Lei relativa às profissões de prestação de cuidados de saúde individuais (Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg), de 11 de Novembro de 1993 (Stb. 1993, n.º 655), na redacção dada em 1997 (a seguir «Lei BIG»), prevê, no artigo 3.º, n.º 1:

«Serão criados registos para inscrição, a pedido dos interessados, de quem cumpra os requisitos estabelecidos nesta lei, nos quais serão inscritos na qualidade de: médico, dentista, farmacêutico, psicólogo clínico, psicoterapeuta, fisioterapeuta, obstetra, enfermeiro.»

- 9 Os actos do domínio das actividades específicas dos fisioterapeutas na acepção da Lei BIG são definidos e enumerados, respectivamente, no artigo 29.º desta lei e no artigo 5.º do Decreto relativo às condições de formação e às competências dos fisioterapeutas (Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied fysiotherapeut), de 13 de Outubro de 1997 (Stb. 1997, n.º 516, a seguir «Decreto de 1997»). Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, deste decreto, esses actos incluem, designadamente, o exame do paciente no que diz respeito a perturbações ou a ameaça de perturbações da sua motricidade e o tratamento destas últimas com métodos fisioterapêuticos. Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, incluem-se entre os referidos métodos o tratamento através do exercício físico, de massagens e da estimulação física, com excepção da administração de radiações ionizantes.

Processos principais e questões prejudiciais

Processo C-443/04

- 10 H. A. Solleveld é fisioterapeuta, inscrito nessa qualidade no registo previsto pela Lei BIG. Para além das actividades de fisioterapia «clássica», H. A. Solleveld exerce

igualmente actividades denominadas «diagnóstico dos campos perturbadores», para as quais recebeu formação complementar específica na Alemanha. Resulta da decisão de reenvio que esta actividade presta uma atenção particular a perturbações no maxilar e na boca, que são detectadas através de radiografias, de medições de corrente electro-dérmica e ao nível da boca e de explorações intra-orais. Esta actividade baseia-se na teoria segundo a qual um exame aprofundado do maxilar, da dentição e da cavidade bucal pode permitir detectar a origem de males e de doenças e constituir o ponto de partida de um tratamento para curar ou melhorar o estado de saúde do paciente.

- 11 As actividades de H. A. Solleveld nesse domínio consistem, em primeiro lugar, em fazer um diagnóstico para determinar se as queixas do paciente estão relacionadas com «campos perturbadores» ao nível do osso do maxilar ou da dentição. Se for esse o caso, H. A. Solleveld traça um plano de tratamento. Este inclui, no essencial, tratamentos de soft-laser, produtos homeopáticos e terapias manuais. Antes de aplicar estes tratamentos, H. A. Solleveld pode igualmente enviar o paciente a um dentista ou a um cirurgião maxilo-facial.

- 12 Uma vez que H. A. Solleveld não pagou o IVA relativo às prestações ligadas ao diagnóstico de campos perturbadores, foram-lhe enviados avisos de liquidação adicional respeitantes ao período compreendido entre 1 de Janeiro de 1994 e 31 de Dezembro de 2000. O inspecteur indeferiu as reclamações que H. A. Solleveld apresentou contra esses avisos. As decisões de indeferimento baseiam-se, sobretudo, no parecer do Inspecteur voor de Gezondheidszorg (inspector de cuidados de saúde), nos termos do qual o diagnóstico de campos perturbadores não pertence ao domínio de actividade específico de um fisioterapeuta na acepção dos artigos 29.º da Lei BIG e 5.º do Decreto de 1997.

- 13 Por sentença de 18 de Novembro de 2002, o Gerechtshof te Amsterdam negou provimento ao recurso interposto por H. A. Solleveld das decisões de indeferimento das suas reclamações, uma vez que, em substância, os cuidados em causa não podem ser considerados prestados por este último na sua qualidade de fisioterapeuta.

- 14 H. A. Solleveld interpôs recurso dessa sentença no Hoge Raad der Nederlanden. Na decisão de reenvio, este órgão jurisdicional, depois de assinalar que os cuidados em causa não são prestados por H. A. Solleveld na sua qualidade de profissional na acepção da Lei BIG, põe a hipótese de estes cuidados poderem ser isentos de IVA, uma vez que, por um lado, o seu fim consiste, de um ponto de vista subjectivo, em contribuir para o tratamento médico do paciente e que, por outro, como decorre dos factos fixados pelo Gerechtshof te Amsterdam, em 40% dos casos, os pacientes de H. A. Solleveld são enviados por um médico ou um dentista e que a maior parte das seguradoras reembolsa as despesas com o tratamento, pelo menos nos casos em que os pacientes têm um seguro suplementar que cobre outras práticas médicas para além das práticas da medicina tradicional.
- 15 Foi nestas condições que o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.º, A, n.º 1, [...] 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?»

Processo C-444/04

- 16 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen exerce a título independente actividades de psicoterapia para as quais tem um diploma em pedagogia. Tendo o Geneeskundig Hoofdinspecteur voor de Geestelijke Volksgezondheid (inspector médico-chefe da saúde mental) declarado que ela preenchia as condições previstas no Decreto de 1986, foi inscrita como psicoterapeuta, em 1988, no registo previsto por esse decreto.

- 17 Uma vez que J. E. van den Hout-van Eijnsbergen não pagou o IVA relativo às prestações respeitantes às suas actividades, foram-lhe enviados avisos de liquidação adicional respeitantes ao período compreendido entre 1 de Janeiro de 1992 e 31 de Dezembro de 1995. O inspecteur indeferiu a reclamação que J. E. van den Hout-van Eijnsbergen apresentou contra esse aviso.
- 18 Por sentença de 20 de Março de 2003, o Gerechtshof te 's-Gravenhage negou provimento ao recurso interposto por J. E. van den Hout-van Eijnsbergen da decisão de indeferimento da sua reclamação, uma vez que, em substância, o conceito de «serviços prestados por médicos e psicólogos» previsto no artigo 11.º, n.º 1, alínea g), da Lei de 1968 relativa ao IVA, na redacção em vigor no decurso dos exercícios fiscais em causa no processo principal, visa exclusivamente os serviços prestados por pessoas que estejam autorizadas a usar o título de médico ou psicólogo.
- 19 J. E. van den Hout-van Eijnsbergen interpôs recurso dessa sentença no Hoge Raad der Nederlanden. Na decisão de reenvio, este órgão jurisdicional, após assinalar que nada permite pôr razoavelmente em causa o facto de os tratamentos praticados por psicoterapeutas independentes terem um fim terapêutico, declara que os psicoterapeutas não constam da lista de profissões prevista no artigo 11.º, n.º 1, alínea g), da Lei de 1968 relativa ao IVA, na sua redacção aplicável ao litígio, mesmo quando preencham os requisitos legais de inscrição e estejam efectivamente inscritos no registo dos psicoterapeutas. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio indica que essa disposição passou a prever, na sua redacção em vigor desde 1 de Dezembro de 1997, que a partir desta data os cuidados prestados por psicoterapeutas beneficiam de isenção do IVA. Por conseguinte, esse órgão jurisdicional coloca a questão de saber se a enumeração taxativa de profissões liberais prevista pela Lei de 1968 relativa ao IVA, na redacção anterior à data referida, bastará para excluir a prestação dos cuidados em causa da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva.

- 20 Foi nestas condições que o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.º, A, n.º 1, [...] 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 [acima] enunciados 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?»

- 21 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 21 de Janeiro de 2005, os processos C-443/04 e C-444/04 foram apensos para efeitos das fases escrita e oral, bem como do acórdão a proferir.

Quanto às questões prejudiciais

- 22 Através das suas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta em substância se a isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva é aplicável a tratamentos prestados, respectivamente, por um fisioterapeuta e por uma psicoterapeuta fora do âmbito do exercício das profissões médicas e paramédicas tal como são definidas pela legislação do Estado-Membro em causa.
- 23 Segundo uma interpretação literal do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, para que o profissional possa beneficiar da isenção prevista nessa

disposição, deve preencher dois requisitos, a saber, por um lado, efectuar «prestações de serviços de assistência» e, por outro, estas prestações devem ser «efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa».

- 24 No caso vertente, não se contesta que os tratamentos prestados pelos recorrentes nos processos principais constituam serviços de assistência na acepção dessa disposição, uma vez que são efectuados com o propósito de diagnosticar, de amenizar e, na medida do possível, de curar as doenças ou anomalias da saúde, prosseguindo, como tal, uma finalidade terapêutica (acórdão de 20 de Novembro de 2003, D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services, C-307/01, Colect., p. I-13989, n.º 57).
- 25 Em contrapartida, as questões formuladas pelo órgão jurisdicional de reenvio têm por objecto saber se os tratamentos referidos podem ser considerados efectuados no âmbito do exercício de actividades médicas ou paramédicas, tal como definidas pela legislação nacional, em conformidade com o segundo requisito enunciado no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva.
- 26 A este respeito, decorre das decisões de reenvio que, no processo C-444/04, os tratamentos em questão foram efectuados por um prestador que não pertencia, à data dos factos do processo principal, a uma das profissões paramédicas definidas pela legislação nacional para efeitos da isenção de IVA, ao passo que, no processo C-443/04, os tratamentos em causa, embora tendo sido dispensados por um prestador pertencente a uma profissão paramédica dessa natureza, não faziam parte do domínio de actividade específico dessa profissão, tal como definido pela referida legislação.
- 27 Daqui decorre que, através da sua questão no processo C-444/04, o órgão jurisdicional de reenvio procura, em particular, determinar em que medida os Estados-Membros podem, para efeitos de isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A,

n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, excluir determinadas profissões da definição de profissões paramédicas consagrada na legislação nacional, ao passo que, no processo C-443/04, o referido órgão jurisdicional pergunta, em substância, se esses mesmos Estados-Membros podem excluir da referida definição determinadas actividades específicas de assistência.

28 A este respeito, decorre claramente da redacção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva que esta disposição não define, por si só, o conceito de «profissões paramédicas», remetendo para a definição consagrada na legislação interna dos Estados-Membros.

29 Nestas condições, compete a cada Estado-Membro definir no seu direito interno as profissões paramédicas em cujo âmbito os serviços de assistência são isentos do IVA, nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. O Tribunal de Justiça já declarou que esta disposição concede aos Estados-Membros um poder de apreciação a esse respeito (acórdão de 6 de Novembro de 2003, Dornier, C-45/01, Colect., p. I-12911, n.º 81).

30 Esse poder de apreciação engloba não só o poder de definir as qualificações exigidas para exercer as referidas profissões mas igualmente o poder de definir as actividades específicas de assistência que pertencem a essas profissões. Com efeito, uma vez que as diferentes qualificações dos prestadores não os preparam necessariamente para prestar todo o tipo de cuidados, um Estado-Membro pode considerar, no exercício do seu poder de apreciação, que a definição de profissões paramédicas é incompleta se se limitar a impor as exigências gerais relativamente às qualificações profissionais dos prestadores, sem precisar os serviços que estes últimos estão qualificados a prestar.

31 Todavia, o poder de apreciação dos Estados-Membros não é ilimitado.

- 32 É certo, como alega o Governo neerlandês, que os Estados-Membros podem, ao abrigo da primeira parte da frase do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, fixar as condições das isenções a fim de assegurar a aplicação correcta e simples das mesmas.
- 33 Por conseguinte, contrariamente ao que defende a Comissão das Comunidades Europeias, deve admitir-se que o poder de apreciação dos Estados-Membros para definir as profissões paramédicas os autoriza a não considerar como tais e, portanto, a excluir da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva determinadas profissões, como a de psicoterapeuta no processo C-444/04, e isto não obstante a circunstância de esta profissão ser, ao mesmo tempo, em alguns dos seus aspectos, objecto de legislação especial no direito nacional.
- 34 Do mesmo modo, é verdade, como sustenta o Governo neerlandês, que a aplicação correcta e simples da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva é assegurada quando, como sucede no processo C-443/04 em relação às prestações de psicoterapeutas, a referida isenção está reservada aos prestadores que disponham das qualificações profissionais enunciadas na legislação nacional sobre as profissões paramédicas e unicamente no que respeita às actividades específicas de assistência para as quais essas qualificações são exigidas, tal como essas actividades são definidas pela referida legislação.
- 35 Todavia, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias que a exigência de uma aplicação correcta e simples das isenções não permite aos Estados-Membros prejudicarem os objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva nem os princípios de direito comunitário, em especial o princípio da igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal (v. acórdãos Dornier, já referido, n.ºs 42 e 69; de 26 de Maio

de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.^{os} 29 e 52; e de 12 de Janeiro de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Colect., p. I-589, n.^{os} 44 a 46).

36 Por conseguinte, quando um sujeito passivo pede que se reconheça que as suas actividades de assistência fazem parte do exercício de profissões paramédicas, a fim de beneficiar da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se as autoridades competentes respeitaram os limites do poder de apreciação conferido por essa disposição, tendo em conta o objectivo prosseguido pela isenção e o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA (v., neste sentido, acórdão de 10 de Setembro de 2002, Kügler, C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 56; acórdãos, já referidos, Dornier, n.º 69, e Kingscrest Associates e Montecello, n.º 52).

37 A este propósito, no que respeita, em primeiro lugar, ao objectivo prosseguido pelo artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, há que assinalar que o requisito previsto por esta disposição, segundo o qual as prestações de serviços de assistência devem ser efectuadas no âmbito do exercício das actividades paramédicas, tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa, visa garantir que a isenção se aplica apenas às prestações de serviços de assistência efectuadas por prestadores com as qualificações profissionais exigidas (acórdão Kügler, já referido, n.º 27). Por conseguinte, nem todas as prestações de serviços de assistência beneficiam de tal isenção, pois esta abrange unicamente as prestações que apresentam um nível de qualidade suficiente tendo em conta a formação profissional dos prestadores.

38 Daqui resulta que a exclusão de uma determinada profissão ou de uma actividade específica de assistência da definição de profissões paramédicas prevista pela legislação nacional para efeitos da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve poder ser justificada por razões objectivas fundadas

nas qualificações profissionais dos prestadores de assistência e, portanto, por considerações relativas à qualidade dos serviços prestados.

- 39 No que respeita, em segundo lugar, ao princípio da neutralidade fiscal, que é inerente ao sistema comum de IVA, importa recordar que, segundo a jurisprudência, este princípio se opõe a que prestações de serviços semelhantes, que estão, 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, e Kingscrest Associates e Montecello, já referido, n.º 54).
- 40 Para determinar se as prestações de serviços de assistência são semelhantes, há, todavia, que ter em conta, no que respeita à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva e à luz do objectivo prosseguido por esta disposição, as qualificações profissionais dos prestadores desses serviços de assistência. Com efeito, quando estas não forem idênticas, as prestações de serviços de assistência só podem ser consideradas semelhantes se oferecerem um nível equivalente de qualidade aos prestatários.
- 41 Daqui resulta que a exclusão de uma profissão ou de uma actividade específica de assistência da definição de profissões paramédicas prevista pela legislação nacional para efeitos da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva só é contrária ao princípio da neutralidade fiscal se puder ser demonstrado que as pessoas que exercem essa profissão ou actividade dispõem, para a prestação desses serviços de assistência, de qualificações profissionais aptas a assegurar a esses serviços um nível de qualidade equivalente ao dos serviços prestados por pessoas que, ao abrigo dessa mesma legislação nacional, beneficiam da isenção.

- 42 Compete, como tal, ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, à luz de todos esses elementos, a exclusão, no processo C-444/04, da profissão de psicoterapeuta e, no processo C-443/04, das actividades de diagnóstico de campos perturbadores efectuadas por um fisioterapeuta, do âmbito do exercício de profissões paramédicas para efeitos da isenção do IVA prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva ultrapassa os limites do poder de apreciação conferido aos Estados-Membros por essa disposição.
- 43 A este propósito, no que respeita ao processo C-444/04, importa, desde logo, referir que, contrariamente ao que alega o Governo neerlandês, não é pertinente o facto de todos os psicoterapeutas terem sido tratados da mesma forma em matéria de IVA, qualquer que fosse o seu estatuto jurídico. Em contrapartida, há que examinar se, como alega J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, o Estado neerlandês submetia, no decurso dos exercícios fiscais em causa no processo principal, as actividades exercidas por psicoterapeutas com um diploma de pedagogia a um regime de IVA diferente do aplicado aos psiquiatras e aos psicólogos para o exercício das mesmas actividades.
- 44 Se era este o caso, compete ao órgão jurisdicional nacional determinar se os psicoterapeutas com um diploma em pedagogia, como a recorrente no processo principal, dispõem efectivamente, à semelhança dos psiquiatras e psicólogos, das qualificações profissionais exigidas para efectuar os tratamentos psicoterapêuticos praticados pela referida recorrente e, se for esse o caso, se beneficiam, para o exercício dessas actividades, da isenção do IVA.
- 45 Se a resposta for afirmativa, a legislação em causa no processo principal só excede o poder de apreciação de que gozam os Estados-Membros no âmbito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva se, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar em função de todas as circunstâncias relevantes do processo

perante ele pendente, a qualidade dos tratamentos efectuados pelos psicoterapeutas puder ser considerada, tendo em conta as suas qualificações profissionais, equivalente à de tratamentos semelhantes efectuados por psiquiatras, psicólogos ou outra profissão médica ou paramédica.

46 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio pode ter em conta, designadamente, o facto de a recorrente no processo principal ter um diploma em pedagogia e de os tratamentos psicoterapêuticos que efectuou no decurso dos exercícios fiscais em causa terem sido realizados com enquadramento legal, sob a fiscalização da inspecção médica de saúde pública e segundo as condições definidas por legislação especial, cujo respeito é comprovado pela inscrição num registo previsto para o efeito, sendo estas circunstâncias susceptíveis de garantir que ela dispunha, para o exercício das suas actividades, das qualificações profissionais exigidas.

47 No que respeita ao processo C-443/04, para aferir se o Estado-Membro em causa excedeu o poder de apreciação previsto no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, há que examinar se os tratamentos através do diagnóstico de campos perturbadores estão isentos do IVA quando são efectuados por médicos ou dentistas.

48 Interrogado sobre este ponto na audiência, o Governo neerlandês, sem querer tomar uma posição definitiva a esse respeito, indicou, contudo, que, no que respeita a médicos, não estava *a priori* excluído que estes, tendo em conta os seus conhecimentos e a sua formação médica mais completa, pudessem beneficiar da isenção do IVA para a realização desses tratamentos.

49 Nestas circunstâncias, compete ao órgão jurisdicional de reenvio, na sequência do raciocínio seguido nos n.ºs 44 e 45 do presente acórdão, determinar se, ao não isentar do IVA os tratamentos através do diagnóstico dos campos perturbadores efectuados pelo recorrente no processo principal, o Estado-Membro em causa

excedeu o poder de apreciação de que goza no âmbito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, tendo em conta o regime de IVA aplicado aos médicos e aos dentistas para os mesmos tratamentos e a qualidade dos serviços prestados nesse âmbito por cada um deles.

50 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio pode ter em conta, designadamente, o facto de, na sua qualidade de fisioterapeuta, o recorrente no processo principal exercer uma profissão paramédica na acepção da legislação nacional do Estado-Membro em causa, de, para dispensar esses tratamentos, ter uma formação complementar específica e de, para a aplicação desses tratamentos, os seus pacientes lhe serem frequentemente enviados por médicos ou dentistas.

51 Há, portanto, que responder às questões submetidas que:

— O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que confere aos Estados-Membros um poder de apreciação para definir as profissões paramédicas e as prestações de serviços de assistência abrangidas por essas profissões para efeitos da isenção prevista nessa disposição. Todavia, no exercício desse poder de apreciação, os Estados-Membros devem respeitar o objectivo prosseguido por essa disposição, que é o de garantir que a isenção se aplica apenas às prestações efectuadas por pessoas com as qualificações profissionais exigidas, bem como o princípio da neutralidade fiscal.

— Uma legislação nacional que exclui a profissão de psicoterapeuta da definição de profissão paramédica só é contrária aos referidos objectivo e princípio se, circunstância que compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, os tratamentos psicoterapêuticos estiverem isentos do IVA se forem efectuados por psiquiatras, psicólogos ou outra profissão médica ou paramédica, ao passo

que, se forem efectuados por psicoterapeutas, podem ser considerados de qualidade equivalente tendo em conta as qualificações profissionais destes últimos.

- Uma legislação nacional que exclui determinadas actividades específicas de assistência exercidas por fisioterapeutas, tais como os tratamentos através do diagnóstico dos campos perturbadores, da definição dessa profissão paramédica só é contrária a esses mesmos objectivo e princípio se, circunstância que compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, esses tratamentos, efectuados no âmbito das referidas actividades, estiverem isentos do IVA se forem efectuados por médicos ou dentistas, ao passo que, se forem efectuados por fisioterapeutas, podem ser considerados de qualidade equivalente tendo em conta as qualificações profissionais destes últimos.

Quanto às despesas

- ⁵² Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas 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 c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema

comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que confere aos Estados-Membros um poder de apreciação para definir as profissões paramédicas e as prestações de serviços de assistência abrangidas por essas profissões para efeitos da isenção prevista nessa disposição. Todavia, no exercício desse poder de apreciação, os Estados-Membros devem respeitar o objectivo prosseguido por essa disposição, que é o de garantir que a isenção se aplica apenas às prestações efectuadas por pessoas com as qualificações profissionais exigidas, bem como o princípio da neutralidade fiscal.

Uma legislação nacional que exclui a profissão de psicoterapeuta da definição de profissão paramédica só é contrária aos referidos objectivo e princípio se, circunstância que compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, os tratamentos psicoterapêuticos estiverem isentos do IVA se forem efectuados por psiquiatras, psicólogos ou outra profissão médica ou paramédica, ao passo que, se forem efectuados por psicoterapeutas, podem ser considerados de qualidade equivalente tendo em conta as qualificações profissionais destes últimos.

Uma legislação nacional que exclui determinadas actividades específicas de assistência exercidas por fisioterapeutas, tais como os tratamentos através do diagnóstico dos campos perturbadores, da definição dessa profissão paramédica só é contrária a esses mesmos objectivo e princípio se, circunstância que compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, esses tratamentos, efectuados no âmbito das referidas actividades, estiverem isentos do IVA se forem efectuados por médicos ou dentistas, ao passo que, se forem efectuados por fisioterapeutas, podem ser considerados de qualidade equivalente tendo em conta as qualificações profissionais destes últimos.

Assinaturas