

Processo C-156/09

Finanzamt Leverkusen

contra

Verigen Transplantation Service International AG

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c) – Isenções em benefício de actividades de interesse geral – Prestações de serviços de assistência – Remoção e multiplicação de células de cartilagem para reimplante no paciente»

Sumário do acórdão

*Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Isenções previstas na Sexta Directiva – Isenção das prestações de serviços de assistência no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas – Alcance*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c)]*

O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 95/7, deve ser interpretado no sentido de que a extracção de células de cartilagem articular do material cartilaginoso colhido num ser humano e a multiplicação posterior das mesmas tendo em vista o seu reimplante para fins terapêuticos constituem uma «prestação de serviços de assistência» na acepção desta disposição.

Com efeito, o conceito de «prestações de serviços de assistência» visa prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde. Embora as prestações de serviços de assistência devam ter uma finalidade terapêutica, daí não decorre necessariamente, que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser compreendida numa acepção particularmente restritiva. É irrelevante, a este propósito, o facto de os referidos serviços serem prestados por pessoal de laboratório cujos membros não são médicos qualificados, na medida em que não é necessário que uma prestação de serviços de assistência de carácter terapêutico seja, em todos os aspectos, efectuada por pessoal médico. A circunstância de as células multiplicadas serem reimplantadas no paciente do qual foram retiradas, ou num terceiro, não tem, aliás, incidência na qualificação de serviços prestados como «serviços de assistência».

(cf. n.os 24, 28 a 29, 32 e disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

18 de Novembro de 2010 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c) – Isenções em benefício de actividades de interesse geral – Prestações de serviços de assistência – Remoção e multiplicação de células de cartilagem para reimplante no paciente»

No processo C-156/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 1 de Abril de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 6 de Maio de 2009, no processo

### **Finanzamt Leverkusen**

contra

### **Verigen Transplantation Service International AG,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (relator), E. Levits e M. Berger, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo espanhol, por F. Díez Moreno, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 29 de Julho de 2010,

profere o presente

### **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 13.º, A, n.º 1, alínea c), e 28.º B, F, primeiro parágrafo, 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), conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Verigen Transplantation Service International AG (a seguir «VTSI») ao Finanzamt Leverkusen (a seguir «Finanzamt»), por

este recusar isentar do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») o volume de negócios realizado pela VTSl no quadro da multiplicação de células de cartilagem articular realizada para clientes estabelecidos noutros Estados?Membros.

## **Quadro jurídico**

### *Sexta Directiva*

3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva sujeita a IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 Nos termos do artigo 9.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva:

«1. Por 'lugar da prestação de serviços' entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

2. Todavia:

[...]

c) Por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto:

[...]

– trabalhos relativos a bens móveis corpóreos,

entende-se o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas;

[...]»

5 O artigo 13.º, A, da Sexta Directiva, sob a epígrafe «Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral», dispõe, no n.º 1, alínea c):

«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;

[...]»

6 Segundo o artigo 28.º?B, F, da referida directiva:

«Em derrogação do n.º 2, alínea c), do artigo 9.º, o lugar das prestações de serviços que tenham por objecto peritagens ou trabalhos relativos a bens móveis corpóreos, cujos destinatários estejam identificados para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado num Estado?Membro que não o da execução material dessas prestações, considera?se situado no território do Estado?Membro que atribuiu ao destinatário dessa prestação o número de identificação para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do qual lhe foi prestado o serviço.

[...]»

#### *Legislação nacional*

7 O § 3a, n.º 2, ponto 3, da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270, a seguir «UStG»), na versão aplicável ao processo principal, dispõe, designadamente:

«As seguintes prestações de serviços são executadas no lugar onde o empresário exerce exclusiva ou essencialmente a sua actividade:

[...]

c) Trabalhos relativos a bens móveis corpóreos e peritagens relativas a esses bens. Se o destinatário do serviço utilizar, em relação ao prestador, um número de identificação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado que lhe tenha sido atribuído por outro Estado?Membro, considera?se que a prestação foi efectuada no território do Estado?Membro que atribuiu ao destinatário dessa prestação o número de identificação [...]»

8 Por força do § 4, n.º 14, da UStG, estão isentas, entre as operações abrangidas pelo § 1, n.º 1, ponto 1, da UStG:

«As operações resultantes do exercício das actividades de médico, dentista *Heilpraktiker* (homeopata), fisioterapeuta, parteira, ou de qualquer outra actividade médica análoga, na acepção do § 18, n.º 1, ponto 1, da Lei do imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetzes), e do exercício da actividade de químico analista [...]»

#### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

9 A VTSI é uma empresa de biotecnologia estabelecida na Alemanha, que opera no domínio da engenharia de tecidos. Tem por objecto a investigação, o desenvolvimento, a produção e a comercialização de tecnologias de diagnóstico e de terapia das doenças dos tecidos humanos e, em particular, das doenças das cartilagens.

10 O litígio no processo principal tem por objecto as operações da VTSI que envolvem a multiplicação de condrócitos para reimplante no paciente, nos casos em que os clientes a quem o serviço é prestado (médicos ou clínicas) estão estabelecidos noutros Estados?Membros e em que a VTSI indicou os respectivos números de identificação para efeitos de IVA nas suas facturas.

11 O processo é descrito pelo Bundesfinanzhof da forma que se segue: o médico ou a clínica envia à VTSI material cartilaginoso colhido no paciente por biopsia. A VTSI trata o tecido de modo a dele poder isolar os condrócitos. Após preparação no seu próprio soro, em incubadora, estes multiplicam-se, geralmente, num prazo de três a quatro semanas. As células obtidas podem ser introduzidas, ou não, numa membrana de colagénio, para produzir uma «placa de cartilagem». Em ambos os casos, são enviadas ao médico assistente ou à clínica do paciente, para serem reimplantadas neste último.

12 A VTSI considerou estes serviços isentos de IVA, quando prestados a clientes estabelecidos noutros Estados-Membros.

13 O Finanzamt, pelo contrário, considerou-os sujeitos a imposto e, por decisão de 17 de Dezembro de 2003, procedeu à liquidação do imposto sobre o volume de negócios devido pela VTSI relativamente ao ano de 2002.

14 No quadro do processo de reclamação desta decisão e, seguidamente, no Finanzgericht Köln (Tribunal Tributário de Colónia), a VTSI alegou que a multiplicação de células de cartilagem não constitui uma prestação de serviços de assistência, mas antes «serviços de laboratório habituais» realizados por assistentes ou técnicos de medicina ou de biotecnologia. Precisou que os necessários controlos de qualidade são levados a cabo por um farmacêutico e um químico externo.

15 O Finanzgericht Köln deu provimento ao recurso da VTSI. Decidiu que a multiplicação de células é um serviço que deve ser considerado «trabalho relativo a bens móveis corpóreos», na acepção do § 3a, n.º 2, ponto 3, alínea c), da UStG. O referido tribunal considerou que os órgãos retirados para transplante se tornam bens móveis na sequência da sua separação do corpo do paciente. A questão de saber se a parte do corpo colhida é seguidamente utilizada para ser implantada no próprio paciente (uso autólogo) ou para transplante num terceiro (uso alogénico) é irrelevante para a conexão ao conceito de «bens móveis corpóreos».

16 Após salientar que os clientes estabelecidos noutros Estados-Membros tinham utilizado os números de identificação para efeitos de IVA atribuídos pelos respectivos Estados-Membros, o Finanzgericht considerou que as operações em causa não são tributáveis na Alemanha.

17 O Finanzamt interpôs recurso de «Revision» desta decisão. No Bundesfinanzhof, sustentou que, dada a sua breve separação do corpo do paciente, as células não se tornam bens móveis, de modo que a multiplicação das células não se subsume ao conceito de «trabalhos» na acepção do § 3a, n.º 2, ponto 3, alínea c), da UStG. Segundo o Finanzamt, também não se verifica uma utilização do número de identificação para efeitos de IVA atribuído por outro Estado-Membro na acepção do § 3a, n.º 2, ponto 3, alínea c), da UStG, na medida em que tal teria exigido um acordo prévio expresso entre a recorrente e o cliente.

18 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a entrega de células de cartilagem multiplicadas ao médico assistente ou à clínica do paciente não constitui uma entrega de bens, já que a VTSI não tem o poder de dispor livremente do material cartilaginoso. A multiplicação de células constitui uma prestação de serviços e não é tributável na Alemanha sempre que esse serviço seja prestado noutro Estado-Membro. Todavia, só assim será se o artigo 28.º B, F, da Sexta Directiva for interpretado no sentido de que abrange o serviço prestado pela VTSI. No caso contrário, a operação deve ser tributada na Alemanha, a menos que seja considerada uma «prestação de serviços de assistência» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), desta directiva.

19 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 28.º B, parte F, primeiro parágrafo, da [Sexta Directiva] deve ser interpretado no sentido de que

a) Um material cartilaginoso ('Biopsat' – material recolhido por 'biopsia') colhido num ser humano, que é entregue a uma empresa com vista à multiplicação das células e que é a seguir devolvido como implante para o paciente em causa, constitui um 'bem móvel corpóreo' na acepção desta disposição?

b) A extracção de células de cartilagem articular do referido material cartilaginoso e a multiplicação posterior das células constituem 'trabalhos' relativos a bens móveis corpóreos na acepção desta disposição?

c) O serviço se considera prestado ao beneficiário identificado pelo seu 'número de identificação para efeitos de [IVA], desde logo quando esse número é indicado na factura do prestador do serviço, sem que tenha sido celebrado um acordo escrito expresso sobre a sua utilização?

2.) Em caso de resposta negativa a uma das questões precedentes, o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da [Sexta Directiva] deve ser interpretado no sentido de que a extracção das células de cartilagem articular do material cartilaginoso colhido num ser humano e [a] subsequente multiplicação das células constituem uma 'prestação de serviços de assistência', quando as células obtidas através da multiplicação são reimplantadas no doador?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

#### *Quanto à segunda questão*

20 Com a sua segunda questão, que importa analisar em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a extracção de células de cartilagem articular do material cartilaginoso colhido num ser humano e a multiplicação posterior destas constituem uma «prestação de serviços de assistência», na acepção desta disposição, quando as células obtidas na sequência desta multiplicação se destinam a ser reimplantadas no doador.

21 A título preliminar, deve recordar-se que a Sexta Directiva atribui um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA, ao visar, no artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, para além das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso no interior do país, por um sujeito passivo, agindo nessa qualidade (v., designadamente, acórdãos de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 49; de 14 de Dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Colect., p. I-12121, n.º 22, e de 10 de Junho de 2010, CopyGene, C-262/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 23).

22 Todavia, o artigo 13.º desta directiva isenta de IVA certas actividades. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, as isenções previstas neste artigo constituem conceitos autónomos do direito da União, que têm por objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (v., designadamente, acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 15, e CopyGene, já referido, n.º 24).

23 Resulta, além disso, de jurisprudência assente que os termos usados para designar as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que

constituem excepções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, esta regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 13.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (v., designadamente, acórdãos de 14 de Junho de 2007, Haderer, C-445/05, Colect., p. I-4841, n.º 18 e jurisprudência aí referida, bem como CopyGene, já referido, n.º 26 e jurisprudência referida).

24 Em especial, quanto à isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, resulta da jurisprudência que o conceito de «prestações de serviços de assistência» visa prestações que tenham por finalidade diagnosticar, tratar e, na medida do possível, curar doenças ou anomalias de saúde (acórdão CopyGene, já referido, n.º 28 e jurisprudência referida). Embora as prestações de serviços de assistência devam ter uma finalidade terapêutica, daí não decorre necessariamente, em conformidade com a jurisprudência referida no número anterior, que a finalidade terapêutica de uma prestação deva ser compreendida numa acepção particularmente restritiva (acórdão CopyGene, já referido, n.º 29 e jurisprudência referida).

25 No caso concreto, é pacífico que o processo que consiste em colher material cartilaginoso para dele extrair células que serão multiplicadas para serem reimplantadas num paciente tem globalmente um objectivo terapêutico.

26 É claro que os serviços específicos prestados pela VTSI são apenas uma parte de todo o processo. Todavia, como observou a advogada-geral no n.º 23 das suas conclusões, representam uma parte indispensável, inerente e inseparável desse mesmo processo, não podendo nenhuma das fases ser utilmente realizada sem as demais.

27 Decorre do exposto que a extracção de células de cartilagem articular do material cartilaginoso colhido num ser humano e a multiplicação posterior destas tendo em vista o seu reimplante para fins terapêuticos são subsumíveis ao conceito de «prestações de serviços de assistência» constante do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. Tal interpretação é, além disso, conforme ao objectivo de redução do custo dos cuidados de saúde visado por esta disposição (v. acórdão de 8 de Junho de 2006, L.u.P., C-106/05, Colect., p. I-5123, n.º 29).

28 É irrelevante, a este propósito, o facto de os referidos serviços serem prestados por pessoal de laboratório cujos membros não são médicos qualificados, na medida em que não é necessário que uma prestação de serviços de assistência de carácter terapêutico seja, em todos os aspectos, efectuada por pessoal médico (v., neste sentido, acórdão de 10 de Setembro de 2002, Kügler, C-141/00, Colect., p. I-6833, n.º 41, e acórdão L.u.P., já referido, n.º 39).

29 De resto, é de acrescentar que a circunstância de as células multiplicadas serem reimplantadas no paciente do qual foram retiradas, ou num terceiro, não tem, em princípio, incidência na qualificação de serviços prestados como «serviços de assistência» (v., por analogia, acórdão CopyGene, já referido, n.º 51).

30 Quanto ao argumento, avançado pelo Governo alemão, segundo o qual a qualificação dos serviços em causa como «prestações de serviços de assistência» pode estar em contradição com o princípio da neutralidade fiscal, na medida em que uma «placa de cartilagem» produzida pela VTSI é funcionalmente comparável a um produto farmacêutico, que não está isento de IVA, basta ter presente que a qualificação de serviços prestados como «serviços de assistência» só pode depender da sua própria natureza, sem que seja pertinente a questão de saber se está ou não disponível um produto farmacêutico de substituição.

31 Com efeito, como indicou a advogada-geral no n.º 28 das suas conclusões, alguns tipos de tratamento já têm substitutos farmacêuticos, ao passo que outros não, mas provavelmente terão no futuro, pelo que ambas as categorias estão em constante evolução.

32 Face às considerações anteriores, há que responder à segunda questão que o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a extracção de células de cartilagem articular do material cartilaginoso colhido num ser humano e a multiplicação posterior das mesmas tendo em vista o seu reimplante para fins terapêuticos constituem uma «prestação de serviços de assistência» na acepção desta disposição.

*Quanto à primeira questão*

33 Tendo em conta a resposta dada à segunda questão, não há que responder à primeira questão.

#### **Quanto às despesas**

34 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira 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, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que a extracção de células de cartilagem articular do material cartilaginoso colhido num ser humano e a multiplicação posterior das mesmas tendo em vista o seu reimplante para fins terapêuticos constituem uma «prestação de serviços de assistência» na acepção desta disposição.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.