

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA

apresentadas em 15 de Março de 1988

*Senhor Presidente,
Senhores Juizes,*

1. A presente acção por incumprimento é dirigida contra as disposições da legislação italiana — artigo 10.º do Decreto n.º 633 do presidente da República, de 26 de Outubro de 1972, com a redacção que lhe foi dada pelo decreto do presidente da República n.º 24, de 29 de Janeiro de 1979, combinado com o artigo 99.º do Decreto Real n.º 1265, de 27 de Julho de 1934 — que exoneram do IVA as prestações efectuadas pelos veterinários no exercício da sua profissão.

2. Segundo a Comissão, tal exoneração é contrária à sexta directiva do Conselho, 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, relativa ao IVA¹, em particular ao disposto no artigo 2.º.

3. Está em causa, fundamentalmente, a interpretação a dar ao artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea c) da referida directiva, o qual prevê que os Estados-membros isentem de imposto «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» (na versão italiana: «le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati»).

4. Durante a fase pré-contenciosa e na própria audiência, o Governo da República italiana explicou as razões pelas quais pensava poder isentar, ao abrigo desta disposição, as prestações de serviços fornecidas pelos veterinários.

5. Considerando, pelo contrário, que a referida isenção apenas abrange os cuidados médicos prestados às pessoas, a Comissão desencadeou o processo previsto pelo artigo 169.º do Tratado, invocando quatro séries de argumentos que se encontram sintetizados no relatório para a audiência.

6. Há que reconhecer o bem fundado da posição da Comissão.

7. O artigo 2.º da sexta directiva sujeita ao IVA, em termos gerais, «... as prestações de serviços efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

8. Por sua vez, o artigo 4.º, n.º 1, entende por sujeito passivo «qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade». Entre tais actividades, contam-se as de «prestação de

1 — JO L 145, de 13.6.1977, p. 1.

serviços», incluindo «as das profissões liberais ou equiparadas».

9. As disposições citadas traduzem o princípio geral que preside à estruturação do IVA comunitário, expresso nos considerandos da primeira e sexta directivas.

10. Nos termos do quinto considerando da primeira directiva², «um sistema de imposto sobre o valor acrescentado consegue a maior simplicidade e a maior neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, assim como o sector das prestações de serviços».

11. Uma aplicação generalizada e uniforme do IVA às operações tributáveis é, pois, indispensável à realização dos objectivos do imposto, assegurando a neutralidade no tratamento fiscal das transacções internas ou internacionais e garantindo simplicidade e eficácia financeira na aplicação do imposto, para além de vir a permitir-lhe servir de base uniforme ao cálculo dos recursos próprios da Comunidade³.

12. Foi tendo isso em conta que, no preâmbulo, quarto considerando, da segunda directiva⁴ se escreveu que, «para poder aplicar o sistema de modo simples e neutro e manter a taxa normal do imposto dentro de limites razoáveis, é necessário limitar os regimes especiais e as medidas de excepção».

13. Nesse sentido, a sexta directiva veio uniformizar, para todos os Estados-membros, a base de incidência do IVA e promover uma generalização do imposto tão larga quanto possível.

14. Em particular, a sexta directiva uniformizou o elenco das isenções «a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-membros» (Décimo primeiro considerando).

15. Por sua vez, a jurisprudência do Tribunal é significativa de que este se tem recusado a dar às isenções previstas na directiva um entendimento extensivo, quando não se demonstre a existência de elementos de interpretação que imponham que se vá além do próprio teor literal das disposições que as prevejam, em particular o artigo 13.º⁵.

16. No caso da isenção prevista no artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea c), objecto do presente processo, embora ali se remeta para as definições adoptadas pelos Estados-membros, não pode deixar de reconhecer-se um sentido comum às expressões utilizadas pelo legislador comunitário, as quais delimitam o exercício do poder discricionário dos Estados, sem o que nos afastaríamos do objectivo de «determinar de maneira uniforme e segundo regras comunitárias a base de tributação do imposto sobre o valor acrescentado»⁶.

2 — Directiva 67/277/CEE do Conselho, de 11.4.1967 (JO 67, de 14.4.1967, p. 1301).

3 — Fizemos uma mais ampla exposição do sistema geral do IVA nas nossas conclusões nos processos apensos 138 e 139/86, *Direct Cosmetics*, apresentadas na audiência de 27 de Janeiro de 1988 (acórdão de 12 de Julho de 1988, *Collect.*, p. 3937, 3947).

4 — Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11.4.1967 (JO 67, de 14.4.1967, p. 1303).

5 — Ver acórdão de 11 de Julho de 1985, processo 107/84, *Comissão/República Federal da Alemanha*, *Recueil*, p. 2655, 2669, ponto 20.

6 — Acórdão de 14 de Maio de 1985, processo 139/84, *Van Dijk's Boekhuis*, *Recueil*, p. 1405, 1418, ponto 19.

17. Não se esclarecendo em nenhuma disposição da directiva o que deve entender-se por «prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas», há que recorrer ao sentido que lhes é dado na linguagem corrente. Ora, segundo esta, a actividade médica ou de assistência médica não abrange, normalmente, o serviço dos veterinários, mas apenas os serviços prestados às pessoas pelos médicos, não devendo confundir-se a noção de profissão ou actividade médica com o conjunto das «actividades sanitárias», que, esse sim, poderia abranger a actividade dos veterinários.

18. Já seria este o entendimento a reconhecer à própria versão italiana da sexta directiva — que fala em «prestazioni mediche» e em «professioni mediche», sem mais precisões — a menos que razões de fundo impusessem uma diferente interpretação.

19. Ora, não só tais razões não existem, como, além disso, todos os elementos interpretativos de que é possível lançar mão sufragam a conclusão da Comissão.

20. Assim acontece com a comparação entre a versão italiana e as versões linguísticas alemã, dinamarquesa, francesa e neerlandesa, as quais, referindo-se à prestação de cuidados *às pessoas*, confirmam *expressis verbis* que não se pretendeu ir além do entendimento corrente das expressões citadas.

21. A colocação da alínea referente à isenção controvertida — entre a que se refere à hospitalização e à assistência médica asseguradas por organismos públicos ou outros es-

tabelecimentos hospitalares ou centros de assistência e a que se reporta às entregas de órgãos, sangue, e leite humanos — parece confirmar (como também salientou a Comissão) que se pretende contemplar um conjunto de actividades de particular dimensão social e humana, ligadas com a saúde das pessoas⁷.

22. O mesmo entendimento decorre, *a contrario sensu*, da disposição do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em ligação com o anexo F, n.º 9, invocados pela Comissão. Com efeito, o artigo 28.º estabelece um regime transitório que *permite* aos Estados-membros continuar a isentar certas operações durante um período de tempo em princípio limitado, desde que tais isenções já existissem no momento da entrada em vigor da directiva (o que, como é reconhecido por ambas as partes, não era o caso da Itália em relação à actividade dos veterinários); em contrapartida, no caso do artigo 13.º, parte A, estamos perante uma lista comum de isenções em benefício de certas actividades de interesse geral que se *impõe* aos Estados-membros, sem limitação temporal.

23. Relevando expressamente do regime transitório do artigo 28.º, as actividades dos veterinários não poderiam ficar, ao mesmo tempo, sujeitas ao regime comum de isenções do artigo 13.º

24. Não pode, pois, deixar de interpretar-se a disposição do artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea c), no sentido de que ela apenas

7 — É este o entendimento subjacente aos fundamentos do recente acórdão de 23 de Fevereiro de 1988, processo 353/85, Comissão/Reino Unido, Colect., p. 817, pontos 32 e 33.

abrange os serviços de assistência prestados a pessoas no âmbito das actividades médicas e não os cuidados prestados aos animais por veterinários.

25. O Governo italiano acabou, de resto, por reconhecer que a sua posição assentava

numa interpretação errónea da directiva, pelo que deixava de contestar a acusação da Comissão, ao mesmo tempo que anunciava, na resposta ao pedido da recorrente, a sua intenção de modificar a legislação impugnada no sentido de sujeitar os serviços prestados pelos veterinários à aplicação do IVA.

26. Não tendo a referida alteração legislativa intervindo tempestivamente, impõe-se ao Tribunal dar satisfação ao pedido da Comissão, declarando o incumprimento da República Italiana e condenando-a nas despesas.