

|

61999C0076

Conclusões do advogado-geral Fennelly apresentadas em 25 de Maio de 2000. - Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa. - Incumprimento de Estado - Sexta Directiva IVA - Artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b) - Operações estreitamente conexas - Conceito. - Processo C-76/99.

Colectânea da Jurisprudência 2001 página I-00249

Conclusões do Advogado-Geral

1. Na presente acção por incumprimento, a Comissão contesta a distinção feita pelas autoridades fiscais francesas entre duas formas de contratos de cooperação com laboratórios que procedem a análises biológicas de colheitas efectuadas aos doentes por indicação dos seus médicos. Quando o laboratório que efectua a colheita é obrigado, por força da legislação francesa, a transmiti-la para análise a outro laboratório mais especializado, o preço fixo que o laboratório que procede às análises deve pagar ao que efectuou a colheita está sujeito a IVA. Em contrapartida, este imposto não é aplicável quando a transmissão da colheita se efectua no âmbito de um acordo contratual voluntário. A Comissão considera que não se justifica a distinção. Em seu entender, estes acordos de cooperação entre laboratórios deviam estar todos isentos de IVA por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva IVA .

I - Matéria de facto e enquadramento jurídico

2. O artigo 13.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«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) A hospitalização e a assistência médica, e bem assim as operações com elas estreitamente conexas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos;

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...»

3. As análises de biologia médica, segundo o artigo 261-4-1 do code général des impôts français, estão isentas de IVA. Segundo instruções ministeriais de 1982, esta disposição isenta os exames biológicos destinados a «facilitar a prevenção, o diagnóstico ou o tratamento de doenças

humanas» .

4. Na sua redacção alterada, o artigo L. 760, quinto parágrafo, do code de la santé publique francês (a seguir «CSP») dispõe que as colheitas destinadas a análises só podem ser transmitidas entre laboratórios no âmbito de um «contrato de colaboração». Estes contratos devem especificar a natureza e a forma das transmissões . Parece que há cerca de nove laboratórios autorizados a efectuar essas análises e que o serviço que prestam ao laboratório transmissor só pode ser facturado por eles a um preço reduzido. Este último laboratório é, segundo o artigo L. 760, oitavo parágrafo, do CSP, legalmente responsável perante o cliente tanto no que respeita à análise como à facturação.

5. Algumas análises não podem ser objecto desses contratos de colaboração. A este respeito, o artigo L. 759 do CSP prevê que a execução dos actos de biologia médica que requerem uma qualificação especial ou exigem o recurso quer a produtos que apresentam um perigo especial quer a técnicas excepcionalmente delicadas ou de aplicação recente pode ser reservada a certos laboratórios e a determinadas categorias de pessoas. A lista dos laboratórios habilitados é estabelecida pelo ministro da Saúde.

6. Todavia, a fim de assegurar um serviço no conjunto do território, os doentes que necessitam destas análises especiais podem dirigir-se a um laboratório ou a um enfermeiro da sua escolha para efectuar a colheita necessária, que a transmitirá a um laboratório habilitado. Aparentemente, quando são os enfermeiros quem procede à colheita, esta em geral é inicialmente depositada numa farmácia antes da sua transmissão ao laboratório especializado . Os contratos de colaboração necessários para proceder a essas análises são a seguir designados de contratos de preço fixo.

7. O artigo 36.º da Lei n.º 94-43, de 18 de Janeiro de 1994, que dá nova redacção ao último parágrafo do artigo L. 760 do CSP, dispõe que o laboratório que procede às análises especiais para que está habilitado no âmbito daqueles contratos de preço fixo pagará ao laboratório que efectuou a colheita uma participação fixa pela transmissão da referida colheita. O montante desta participação é estabelecido por decreto ministerial. O laboratório especializado factura directamente ao doente a análise efectuada com base na colheita transmitida pelo laboratório que a realizou. Este serviço não está sujeito a IVA. A colheita também não está sujeita a IVA quando é facturada ao doente pelo laboratório que a efectuou. Todavia, no âmbito dos contratos de preço fixo, segundo a instrução 3 A-7-82, os honorários de transmissão pagos pelo laboratório que procedeu à análise ao laboratório que efectuou a colheita estão sujeitos a IVA. Por outras palavras, o IVA incide sobre o preço fixo pago ao laboratório que efectuou a colheita pelo laboratório que procedeu à análise.

II - Enquadramento

8. Na sequência de uma queixa, a Comissão escreveu às autoridades francesas em 25 de Janeiro de 1996 a solicitar informação sobre as condições em que os honorários pagos no âmbito dos contratos de preço fixo estavam sujeitos a IVA . Na resposta, as autoridades francesas referiram, designadamente, um acórdão do Conseil d'État (República Francesa) em que a transmissão de colheitas no âmbito de contratos de preço fixo era designada «serviço que contribui para o volume de negócios» .

9. A Comissão, considerando que o artigo 13.º , A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva não permitia sujeitar a IVA as participações fixas a pagar no âmbito dos contratos de preço fixo, enviou uma notificação de incumprimento, em 7 de Julho de 1997, à República Francesa .

10. Em 5 de Março de 1998, a Comissão decidiu enviar um parecer fundamentado em que confirmava o ponto de vista apresentado na notificação de incumprimento, segundo o qual a distinção feita pelas autoridades francesas era artificial, dado que significava efectivamente

estabelecer uma diferença baseada na forma de pagamento ao laboratório que efectuava as colheitas . Com efeito, no âmbito dos contratos de colaboração, o laboratório que efectuava a colheita era remunerado em função do preço reduzido cobrado pelo laboratório de análises, uma vez que ele próprio cobrava ao doente a totalidade do preço, ao passo que, nos contratos de preço fixo, a sua remuneração era constituída pelos honorários pagos pelo laboratório que procedia às análises. A Comissão observou que os montantes a pagar eram estabelecidos pelas autoridades públicas e, segundo as informações que tinha recebido do sector em causa, os seus níveis não eram excessivos. A República Francesa foi, em consequência, convidada a tomar as medidas necessárias, no prazo de dois meses, para cumprir as suas obrigações decorrentes da Sexta Directiva.

11. A República Francesa respondeu por carta de 28 de Maio de 1998. Em seu entender, as acusações da Comissão não tinham fundamento. Enquanto a cooperação verificada no âmbito de um contrato de colaboração podia ser qualificada na forma clássica de subcontratação, a transmissão das colheitas no âmbito dos contratos de preço fixo era uma forma de serviço que contribuía para o volume de negócios do laboratório que procedia às análises, que era independente do serviço de análise fornecido por este ao doente. Baseou-se, designadamente, nos acórdãos Henriksen e Comissão/Reino Unido para fundamentar o seu ponto de vista de que havia duas operações distintas nos contratos de preço fixo.

12. A Comissão, não concordando com este ponto de vista, instaurou em 3 de Março de 1999 uma acção no Tribunal de Justiça. Concluiu pedindo que o Tribunal se digne:

- declarar que, ao cobrar IVA sobre as participações fixas de colheitas para efeitos de análises médicas, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (Sexta Directiva IVA);

- condenar a República Francesa nas despesas.

III - Observações

13. A Comissão considera que, no contexto da «hospitalização e assistência médica», o conceito de «operações... estreitamente conexas», na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, compreende o acto de transmissão de uma colheita pelo laboratório que a efectuou a um outro laboratório, para efeitos de análise, uma vez que o objectivo de uma colheita é constituído pela sua análise. Não há distinção a fazer relativamente aos contratos de preço fixo. A transmissão da colheita ao laboratório habilitado a proceder às análises é acessória, para não dizer mesmo parte integrante, e estreitamente conexa com a análise de biologia médica dessa colheita efectuada por este último laboratório, de tal forma que deve ser considerada uma operação «estreitamente conexa com a assistência médica». A Comissão não concorda com a pertinência da jurisprudência Henriksen e Óculos de correcção, referida pela República Francesa na sua resposta ao parecer fundamentado. Esta jurisprudência não serve de apoio à asserção de que as pessoas que efectuam as diferentes operações «estreitamente conexas» com a «assistência médica» devem ser as mesmas.

14. Sem se pronunciar quanto ao facto de a legislação francesa reservar a certos laboratórios a realização de determinadas análises, a Comissão recorda que, embora os Estados-Membros possam fixar as condições de acesso à isenção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, a definição do conteúdo material das operações abrangidas pela isenção é matéria de direito comunitário. Em seu entender, a distinção controvertida viola o princípio da neutralidade que, juntamente com o da uniformidade, segundo o qual o âmbito de aplicação quer do IVA quer das isenções deve ser quanto possível objecto de uma interpretação objectiva. Como não há diferença económica significativa entre as duas categorias de contratos de cooperação, a diferença de estrutura, tal como é imposta pelo CSP, não justifica a distinção feita entre elas para

efeitos de IVA.

15. A República Francesa baseia a sua defesa, antes de mais, no princípio bem assente segundo o qual o alcance das isenções de IVA está sujeito a uma interpretação restritiva . No âmbito dos contratos de colaboração, os honorários acordados entre o laboratório que transmite a colheita e o que procede à análise são calculados de modo a que o primeiro possa ter lucro. Todavia, a responsabilidade pela análise é do laboratório que assegura a facturação ao doente e cujo director assina o relatório da análise. A República Francesa conclui daí que, nos contratos de colaboração, os dois laboratórios podem ser considerados responsáveis pela análise de biologia médica da colheita e, por conseguinte, que deve aplicar-se a isenção. Isso não sucede nos contratos de preço fixo, em que o laboratório que procede à análise factura este acto ao doente e paga um preço fixo ao laboratório que transmitiu a colheita, para as despesas suportadas por este . A República Francesa entende que esta participação se destina a remunerar o contributo do laboratório transmissor para o volume de negócios do laboratório que procede à análise e, assim, que não pode, para efeitos de IVA, qualificar-se como «estritamente conexas» com a análise propriamente dita.

16. A República Francesa alega que um conjunto de operações só pode ser qualificado de operação única para efeitos de IVA se as operações em causa não forem juridicamente distintas e se realizarem entre as mesmas pessoas . Embora seja mais fácil demonstrar a natureza dissociável de duas operações completamente diferentes, como a entrega de bens e serviços no processo Óculos de correcção, isso não significa, em seu entender, que dois serviços económica, material e juridicamente dissociáveis ou diferentes possam ser considerados como um mesmo e único serviço.

17. No que se refere à identidade das partes, a República Francesa observa que, no processo Henriksen, o proprietário e o arrendatário do apartamento e do lugar de estacionamento, respectivamente, eram a mesma pessoa. Todavia, no presente processo, enquanto os contratos de colaboração só envolvem como partes o doente e o laboratório que efectua a colheita, nos contratos de preço fixo as relações estabelecem-se, respectivamente, entre o doente e o laboratório que efectua a análise, por um lado, e os dois laboratórios, por outro. De resto, para que uma actividade esteja compreendida no âmbito de aplicação da isenção, o acórdão SDC obriga que ela tenha a função específica e essencial da actividade objecto da isenção, o que não sucedia, segundo a República Francesa, no caso em apreço .

18. Na réplica, a Comissão contesta a pertinência do facto de, nos contratos especiais, a responsabilidade da análise ser do laboratório que a efectua. Em referência ao acórdão CPP, a Comissão salienta que, do ponto de vista do doente, o factor decisivo consiste em que a transmissão da colheita não constitui um fim em si mas sim uma fase essencial da realização de uma análise . Previne qualquer raciocínio que conclua pela aplicação de uma isenção com base na extrapolação feita a partir de outras isenções e insiste que é necessário seguir essencialmente uma abordagem casuística. O acórdão SDC confirmaria o seu ponto de vista, segundo o qual é importante considerar a essência do serviço prestado, a análise no caso em apreço. A transmissão da colheita constituía uma operação necessária de apoio técnico .

19. Referindo-se ao acórdão CPP, a República Francesa alega na tréplica que, quando operações específicas têm facturação em separado, como sucede no caso em apreço relativamente à transmissão das colheitas nos contratos de preço fixo, deve presumir-se que essas operações são distintas . Além disso, acolher a análise da Comissão significaria que qualquer actividade cujo objecto permite ou facilita a realização de uma operação isenta estaria abrangida por esta isenção.

IV - Análise

20. No caso em apreço, a questão controvertida circunscreve-se, em grande medida, ao alcance do princípio segundo o qual as isenções de IVA estão sujeitas a interpretação restritiva. Está dado como assente entre as partes que a análise médica ao sangue ou outros fluídos do corpo colhidos em doentes está isenta por ser «operação estreitamente conexa» com a «hospitalização e a assistência médica» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. As partes também referem unanimemente que a operação de colheita está isenta. Não estão de acordo em relação ao fundamento exacto desta isenção. Segundo a Comissão, o acto da colheita devia considerar-se uma operação «estreitamente conexa» com a assistência médica, ao passo que o agente do Governo francês sustentou na audiência que estava isento «como acto médico». Todavia, esta diferença não é relevante no caso em apreço, dado que «as prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício das actividades médicas e paramédicas...» estão isentas por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c). Por conseguinte, a questão fundamental consiste em saber se, em razão da necessidade de interpretar restritivamente as isenções, as diferenças estruturais e jurídicas existentes entre os contratos de colaboração e os contratos de preço fixo justificam o ponto de vista das autoridades francesas segundo o qual o acto de transmissão da colheita, no âmbito destes últimos contratos, pode considerar-se distinto e sujeito, enquanto tal, a IVA.

21. Em meu entender, embora seja incontestavelmente importante para definir o âmbito de aplicação das isenções de IVA, o princípio da interpretação restritiva não é o único pertinente. Assim, o Tribunal de Justiça, no acórdão CPP, observou que as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva «constituem noções autónomas do direito comunitário que têm como objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro». No acórdão *Bulthuis-Griffioen*, declarou que as isenções «constituem conceitos autónomos de direito comunitário» e que tal deve ser igualmente o caso «das condições específicas que são exigidas para beneficiar destas isenções e, em particular, das que se referem à qualidade ou à identidade do operador económico que efectua prestações abrangidas pela isenção». Mais recentemente, no acórdão *Gregg*, o Tribunal de Justiça, embora preocupado com a delimitação dos âmbitos de aplicação pessoais dos «outros estabelecimentos da mesma natureza devidamente reconhecidos» e dos «outros organismos reconhecidos de carácter social», que constam do artigo 13.º, A, n.º 1, alíneas b) e g), recusou-se a adoptar uma interpretação restritiva que excluía das isenções correspondentes duas pessoas singulares que exploravam uma empresa constituída sob a forma jurídica de «partnership».

22. Nas conclusões que apresentei no processo CPP, tive oportunidade de observar que uma isenção estabelecida com clareza não deve ser interpretada de forma especialmente restritiva. Isso pode ser ilustrado através dos processos *Muys* e *De Winter's Bouw-en Aannemingsbedrijf e SDC* relativos ao alcance de determinadas isenções previstas no artigo 13.º, B, alínea d), que se refere essencialmente às operações de crédito. Não obstante o princípio da interpretação restritiva, o Tribunal declarou que, «na falta de indicação da identidade do mutuante ou do mutuário, a expressão concessão e negociação de créditos é, em princípio, suficientemente ampla para abranger um crédito concedido por um fornecedor de bens, sob a forma de um diferimento do pagamento». Como observei nas conclusões no processo CPP, «no acórdão *Muys*, o Tribunal de Justiça rejeitou o argumento da Comissão segundo o qual a disposição tinha um alcance limitado unicamente aos empréstimos e créditos concedidos por organismos bancários e financeiros» e, no acórdão *SDC*, «salientou... a importância do tipo de operação efectuada (n.º 31) e, reportando-se ao acórdão *Muys*, rejeitou o argumento segundo o qual o alcance das isenções previstas nos n.os 3 e 5 do artigo 13.º, B, alínea d), era limitado aos organismos bancários e financeiros, ou dependia da forma jurídica da sociedade prestadora dos serviços (n.os 34 e 35)».

23. O conceito de «operações estreitamente conexas» com «a hospitalização e a assistência médica» não reclama a priori uma interpretação especialmente restritiva. É claro que a intenção subjacente é a de garantir que o benefício da assistência médica e hospitalar não se torne

inacessível em razão do acréscimo de custos dessa assistência se ela própria, ou as operações com ela estreitamente conexas, fossem sujeitas a IVA . Considero assim que qualquer actividade directa e estreitamente conexas com o fornecimento de assistência médica e hospitalar, independentemente da forma, deve ser considerada abrangida pela isenção.

24. Voltando à matéria de facto do presente processo, não posso acolher o argumento genérico, referido na audiência pelo agente do Governo francês, segundo o qual a transmissão de colheitas médicas nunca pode em si própria ser considerada isenta. Entendo, como a Comissão, que é necessário tomar em consideração a finalidade das colheitas. São receitadas por médicos que fornecem quer «assistência» no exercício da sua profissão, na acepção do artigo 13.º , A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, quer assistência hospitalar e médica, na acepção do artigo 13.º , A, n.º 1, alínea b). Quando um médico desconfia que um doente padece de uma doença específica, mas pretende confirmar o diagnóstico provisório através de uma análise, a colheita, que é uma fase central e um pressuposto indispensável para a realização da análise, devia, em qualquer exame literal normal dos termos que integram o conceito de «operações estreitamente conexas», ser considerada conexas de forma suficientemente estreita com a assistência médica ou hospitalar fornecida por esse médico. Ainda que a análise fosse receitada por outro profissional de saúde devidamente habilitado para o efeito e não por um médico, a transmissão da colheita não podia ser classificada de outra forma. Por outro lado, se a finalidade para que é receitada a análise não tiver, como no processo D/W, qualquer relação com a prevenção, diagnóstico ou tratamento de uma doença suspeita ou diagnosticada, não creio que deva aplicar-se a isenção .

25. A República Francesa alega que, do ponto de vista dos serviços fiscais, a transmissão de colheitas no âmbito de contratos de preço fixo não pode ser considerada, para efeitos de IVA, meramente acessória ou integrante da própria análise, porque esta transmissão pode ser qualificada como serviço que contribui para o volume de negócios do laboratório que a efectua, dado que o laboratório que procede à colheita possibilita efectivamente que aquele realize um volume de negócios. Em apoio deste ponto de vista, a República Francesa refere, por extrapolação, dois critérios extraídos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, ou seja, que os sujeitos das operações, que se pressupõe constituírem um conjunto indivisível, devem ser os mesmos e que essas operações não devem ser jurídica e economicamente distintas.

26. Em meu entender, é erradamente que a República Francesa se apoia em especial na jurisprudência Kerrutt, Henriksen e CPP. No processo Kerrutt, o Tribunal de Justiça foi chamado a apreciar se as entregas de bens e serviços para construção de um edifício por uma empresa conjugadas com a entrega do terreno por outra empresa podiam ser consideradas uma única entrega para efeitos da isenção transitória das entregas de edifícios e de terrenos prevista no artigo 28.º , n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva e no n.º 16 do seu anexo F. O Tribunal declarou, e não constitui surpresa, que «operações juridicamente distintas da operação sobre o terreno, realizada com um outro empreiteiro, não podem ser consideradas como constituindo, em conjunto com esta última operação, uma unidade susceptível de ser qualificada de entrega única de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação» . Todavia, no presente processo, diferentemente da multiplicidade de serviços necessários na construção de um edifício, trata-se essencialmente só de um serviço que consiste na análise médica da colheita. O facto de, por razões de saúde pública, o CSP atribuir a responsabilidade da análise, em relação ao doente, ao laboratório que a realiza não pode por si só justificar que se considere como uma operação distinta a transmissão da colheita a esse laboratório por outro laboratório.

*27. O acórdão Henriksen também em nada contribui para a tese francesa. Neste processo, ao Tribunal de Justiça foi solicitado para declarar se a locação de garagens podia escapar ao IVA porque, ao estar ligada à locação de vários imóveis situados nas proximidades, devia ficar excluída, nos termos do artigo 13.º , B, alínea c), da Sexta Directiva, da excepção de isenção da «locação de bens imóveis...» constituída pela «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos». O Tribunal aplicou o princípio *accessorium sequitur principale* e declarou que a locação*

de áreas destinadas ao estacionamento de veículos está isenta «quando essa locação esteja estreitamente ligada à locação, ela própria isenta, de imóveis destinados a outra utilização... dado que as duas locações constituem uma única operação económica». A condição referida pelo Tribunal de Justiça era a de que as duas operações estejam estreitamente conexas entre si de tal forma que possam ser consideradas uma unidade. O facto de a seguir ter considerado, perante a matéria de facto do processo Henriksen, que esta condição estava preenchida, designadamente, porque «os dois bens são arrendados ao mesmo locatário pelo mesmo proprietário» não significa que os sujeitos das transacções em causa devam ser sempre os mesmos. Considero, como a Comissão, que a identidade dos sujeitos devia simplesmente ser considerada uma indicação de que a conexão entre as operações talvez seja suficientemente estreita para justificar que seja tratada como uma só entrega.

28. No processo CPP, relativo à questão de saber se podiam os diversos serviços prestados no âmbito de um plano concebido para facultar aos titulares de cartões de crédito, mediante pagamento de determinada garantia, um seguro contra os prejuízos financeiros e contra os inconvenientes derivados, designadamente, de perda ou roubo de cartões, ter direito à isenção das operações de seguro previstas no artigo 13.º, B, alínea a), da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça remeteu para os «critérios adequados para decidir, para efeitos de IVA, se uma operação composta por vários elementos deve ser considerada uma prestação única ou duas ou mais prestações distintas que devem ser apreciadas separadamente». Considerou que, «tendo em conta a diversidade das transacções comerciais, é impossível dar uma resposta exaustiva quanto ao modo de abordar correctamente o problema em todas as situações». Explicou que, «quando a operação em causa é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem começar por se tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão». Isto tem alguma importância no presente processo, que se refere ao conceito de «operações estreitamente conexas», porque, nos termos do artigo 13.º, B, alínea a), a isenção das «operações de seguro e de resseguro» inclui as «operações de serviços relacionadas com essas operações...».

29. Em meu entender, resulta claramente da abordagem seguida no processo CPP que a natureza e a finalidade de uma operação é que são decisivas. Esta abordagem também se aplica no caso em apreço. O doente pede, geralmente através do seu médico assistente, que seja efectuada e analisada uma colheita. Para ele pouco importa que o laboratório que procede à colheita também realize a análise, a subcontrate a outro laboratório, continuando a ser perante ele o responsável da análise, ou que, devido ao tipo de análise em causa, tenha que transmitir a colheita a um laboratório especializado. Não basta o mero facto de este assumir a responsabilidade clínica da análise e de o doente receber em ambos os casos duas facturas, sendo a primeira do referido laboratório e a segunda do laboratório que efectuou a colheita, para se cindir a unidade do serviço global da análise da colheita prestado ao doente.

30. Por conseguinte, estou convicto de que a colheita e a sua transmissão podem ser consideradas «prestações acessórias» que devem seguir «o tratamento fiscal da prestação principal», ou seja, a análise de biologia médica. Por conseguinte, preenchem a condição de estarem «estreitamente conexas» com a «assistência médica» na acepção do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. O Tribunal de Justiça declarou no acórdão CPP que «[u]ma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador». A colheita esterilizada de amostras não contaminadas e o seu encaminhamento em boas condições de segurança para o laboratório de análises constituem claramente duas fases essenciais e necessárias para a realização de uma análise bem efectuada, que constitui o principal serviço de interesse público em causa.

31. Embora o Tribunal de Justiça tenha reconhecido no acórdão CPP que a liquidação de um só preço, apesar de não decisiva, pode ser considerada «um elemento importante a favor da

existência de uma prestação única», isso não justifica, no caso em apreço, o argumento a contrario utilizado pela República Francesa, segundo o qual o mero facto de o doente receber duas facturas no âmbito dos contratos de preço fixo justificava o tratamento fiscal separado desses contratos. É útil observar que, em relação à dupla facturação, no caso dos contratos de preço fixo, ninguém sugeriu que o montante total das duas facturas excedia geralmente o da factura única recebida quando há um contrato de colaboração entre os laboratórios. Mais genericamente, sou levado a pensar que a República Francesa está enganada ao apoiar-se no acórdão CPP. Não há, nem nos contratos de colaboração nem nos de preço fixo, o conjunto de serviços semelhante aos referidos no processo CPP em relação aos quais seria afirmado pela Comissão que deviam ter tratamento idêntico para efeitos de IVA. Pelo contrário, a acção da Comissão baseia-se na simples observação de que a colheita e a transmissão das amostras em condições de segurança constituem fases essenciais e necessárias no processo de prestação de um serviço de análise médica. A função desempenhada pelo laboratório que efectua a colheita não se compara, como pretende a República Francesa, à de um agente que proporciona um negócio ao laboratório que a realiza. A mera circunstância de, por força do CSP, o laboratório que efectua a colheita não estar habilitado a realizar determinada análise e, neste caso, ter de transmitir a colheita a um laboratório especializado, nada altera ao facto de a operação efectuada estar ligada à assistência médica.

32. A República Francesa acrescenta que aceitar que a transmissão da colheita seja considerada uma fase necessária e conexa de forma suficientemente estreita com o processo que conduz à realização da análise propriamente dita pode comportar o risco de estender a isenção aos outros bens, entregues aos laboratórios que efectuam as colheitas ou as análises, utilizados por estes nos seus trabalhos. Não aceito este tipo de argumentação baseada na ameaça da «abertura das comportas». Entendo, como a Comissão, que o princípio geral de que as excepções à aplicabilidade do IVA são de interpretação restritiva exclui uma interpretação tão ampla da isenção. Os bens entregues aos laboratórios por terceiros que não participam directamente em fases diferentes da colheita e da realização da análise biológica médica não podem assim ser considerados abrangidos no seu âmbito de aplicação. Como o Tribunal de Justiça salientou no acórdão Óculos de correcção, a propósito do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, «à parte os pequenos fornecimentos estritamente necessários no momento da prestação dos serviços de assistência, a entrega de medicamentos e outros bens, como óculos de correcção prescritos pelo médico ou por outras pessoas autorizadas, é material e economicamente dissociável da prestação do serviço».

33. Finalmente, num processo de IVA, em que não está em causa a distinção, baseada em razões de saúde pública, operada pelo CSP entre dois tipos de contratos de colaboração, cabe também tomar em consideração os dados económicos fundamentais subjacentes à diferença de natureza pressuposta entre os dois tipos de contratos em causa. Por outras palavras, para a diferença fiscal estabelecida pelas autoridades francesas se justificar devia basear-se numa distinção económica plausível. Segundo a República Francesa, esta distinção existe entre a participação que o laboratório que procede à análise deve pagar ao laboratório de transmissão no âmbito de um contrato de preço fixo e o sistema aplicado nos contratos de colaboração, em que o laboratório que realiza a análise oferece um preço reduzido ao laboratório de transmissão, o qual, em contrapartida, factura o preço total ao doente. Esta distinção, supondo que existe, não assenta, efectivamente, sobre diferença alguma. Como o agente da Comissão salientou na audiência, de um ponto de vista económico, os dois métodos são idênticos. Nos contratos de preço fixo, o doente recebe do laboratório que efectuou a colheita uma factura relativa exclusivamente ao acto da colheita. O Tribunal foi expressamente informado na audiência pelo agente do Governo francês que o laboratório que realiza a análise não pode repercutir, na factura separada que apresenta ao doente, os honorários pagos por este ao laboratório que efectuou a colheita. O doente paga, assim, aparentemente, a este laboratório a totalidade do preço da análise. Em contrapartida, nos contratos de colaboração, a factura entregue ao doente pelo laboratório que efectuou a colheita inclui quer os honorários da análise ao preço da tabela

quer os honorários da colheita. Todavia, no contrato de preço fixo e no contrato de colaboração, a finalidade, respectivamente, do preço fixo e dos honorários reduzidos é a mesma. Trata-se em ambos os casos de remunerar o laboratório que efectuou a colheita pela sua participação no processo da análise. Não há assim razão económica alguma para fazer a distinção entre eles.

34. Por conseguinte, estou convicto de que nenhuma distinção pertinente, para efeitos de IVA, se pode basear na diferença de estrutura entre os contratos de preço fixo e os contratos de colaboração. O facto de, nos contratos de preço fixo, ser obrigatória a transmissão da colheita ao laboratório que procede à análise e de este estar automaticamente em relação com o doente por ser juridicamente responsável da análise e da facturação (pelo menos, pela parte do processo global que inclui a análise médico-biológica propriamente dita) não justifica o ponto de vista das autoridades fiscais francesas segundo o qual a transmissão das colheitas no âmbito desses contratos pode considerar-se uma operação distinta para efeitos de IVA, de forma que o montante fixo a pagar nesta base podia estar sujeito a este imposto. Assim, deve ser julgado procedente o pedido da Comissão.

V - Conclusão

Por conseguinte, proponho que o Tribunal se digne:

1) declarar que, ao cobrar IVA sobre as participações fixas de colheitas de análises médicas, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea b), da 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;

2) condenar a República Francesa nas despesas.