SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)
6 marzo 1997 *

Nel procedimento C-167/95,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE, dal Gerechtshof di 's-Hertogenbosch (Paesi Bassi) nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s.

e

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta dai signori G. F. Mancini, presidente di sezione, J. L. Murray, C. N. Kakouris (relatore), P. J. G. Kapteyn e G. Hirsch, giudici,

* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: N. Fennelly
cancelliere: signora L. Hewlett, amministratore

viste le osservazioni scritte presentate:

— per la Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s., dal signor R. M. Vermeulen, consulente fiscale;

— per il governo olandese, dal signor A. Bos, consigliere giuridico presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente;

— per il governo tedesco, dal signor E. Röder, Ministerialrat presso il ministero federale dell'Economia, in qualità di agente;

— per il governo italiano, dal prof. U. Leanza, capo del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, assistito dal signor M. Fiorilli, avvocato dello Stato;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal signor B. J. Drijber, membro del servizio giuridico, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali del governo olandese, rappresentato dal signor J. S. van den Oosterkamp, consigliere giuridico aggiunto presso il ministero degli Affari esteri, in qualità di agente, del governo italiano, rappresentato dal signor M. Fiorilli, e della Commissione, rappresentata dal signor B. J. Drijber, all'udienza del 24 ottobre 1996,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 28 novembre 1996,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con ordinanza 18 maggio 1995, pervenuta in cancelleria il 31 maggio seguente, il Gerechtshof di 's-Hertogenbosch ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE, una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 9 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale questione è stata sollevata nell'ambito di una controversia sorta tra la società M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s. (in prosieguo: la «Linthorst»), con sede in Ell (Paesi Bassi), e le autorità tributarie olandesi, in ordine al versamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») a titolo di prestazioni da essa effettuate fuori dei Paesi Bassi.

3 Dagli atti della causa principale emerge che la Linthorst, i cui soci sono tutti medici veterinari, esercisce uno studio di medicina veterinaria generale. Nel febbraio del 1994 la Linthorst fatturava, per servizi da essa prestati nel campo della medicina veterinaria, la somma complessiva di 5 110 fiorini olandesi (HFL) a taluni imprenditori (allevatori) stabiliti in Belgio. Dette prestazioni di servizi, le quali non comprendevano assolutamente la fornitura di medicinali, riguardavano animali che si trovavano in Belgio. Gli allevatori belgi, fruitori dei servizi di cui trattasi, non dispongono di centri di attività stabili fuori del Belgio.

4 Nella dichiarazione IVA presentata alle autorità tributarie olandesi per il periodo di cui trattasi, avente ad oggetto un importo totale di 32 027 HFL, la Linthorst includeva una somma pari a 894 HFL per le prestazioni di servizi effettuate a beneficio degli allevatori belgi. Essa presentava poi un reclamo al fine di ottenere la restituzione di detta somma, reclamo che veniva respinto dal competente ufficio olandese. La Linthorst proponeva allora ricorso avverso detta decisione dinanzi al Gerechtshof di 's-Hertogenbosch.

5 La Linthorst ha addotto che, nella fattispecie, occorreva applicare la deroga di cui all'art. 9, n. 2, lett. c), terzo o quarto trattino, della sesta direttiva e che, di conseguenza, il luogo delle prestazioni di servizi di cui trattasi doveva ritenersi quello in cui dette prestazioni erano state materialmente eseguite, vale a dire il Belgio. In subordine, la Linthorst sosteneva che l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva era applicabile, di modo che il luogo delle prestazioni di servizi in oggetto doveva ritenersi quello in cui il destinatario aveva stabilito la sede della sua attività economica, vale a dire, anche in questo caso, il Belgio. La Linthorst ritiene pertanto di non essere soggetta al pagamento dell'IVA olandese per le prestazioni di servizi effettuate in Belgio.

6 Le disposizioni in materia di cui all'art. 9 della sesta direttiva sono formulate nel modo seguente:

«1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

2. Tuttavia:

(...)

c) il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto:

(...)

— perizie di beni mobili materiali,

— lavori relativi a beni mobili materiali,

è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite;

(...)

e) il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

(...)

— prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni;

(...)».

7 Il giudice a quo ritiene che le prestazioni effettuate da medici veterinari non rientrino fra le ipotesi di cui all'art. 9, n. 2, lett. c), terzo o quarto trattino, della sesta direttiva né del resto tra quelle di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino. Esso ritiene pertanto che, nel caso di specie, si applichi la norma generale di cui all'art. 9, n. 1, della sesta direttiva, con la conseguenza che il luogo di dette prestazioni corrisponderebbe a quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.

8 Tuttavia il Gerechtshof di 's-Hertogenbosch, ritenendo l'interpretazione di questa disposizione da parte della Corte indispensabile al fine della sua uniforme applicazione, in considerazione delle posizioni divergenti delle autorità tributarie di taluni Stati membri, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la questione seguente:

«Se l'art. 9 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che per luogo in cui un veterinario presta in quanto tale i suoi servizi deve intendersi il luogo nel quale egli ha la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione dei detti servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale, oppure se il detto articolo vada interpretato nel senso che il luogo in cui un veterinario presta in quanto tale i suoi servizi è un altro, vale a dire quello in cui tale prestazione è materialmente eseguita o quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si effettua la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

9 Occorre pertanto esaminare le disposizioni pertinenti dell'art. 9 della sesta direttiva, al fine di determinare quelle che disciplinano le prestazioni di servizi effettuate da medici veterinari.

10 Occorre rilevare al riguardo che, per quanto riguarda il rapporto tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha già precisato che il n. 2 dell'art. 9 indica una serie di collegamenti specifici, mentre il n. 1 fornisce in proposito un principio di carattere generale. Lo scopo di queste disposizioni è quello di evitare i conflitti di competenza, che possono portare a doppie tassazioni, come pure la mancata tassazione di cespiti, come si rileva al n. 3 dell'art. 9, benché soltanto per situazioni specifiche (v. sentenze 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz, Racc. pag. 2251, punto 14, e 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda, Racc. pag. I-4595, punto 20).

11 Ne risulta che, in ordine all'interpretazione dell'art. 9, non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se esso sia disciplinato da una delle ipotesi menzionate all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1 (sentenza Dudda, citata, punto 21).

12 La prima ipotesi indicata dall'art. 9, n. 2, da esaminare nel caso di specie, è quella delle «perizie di beni mobili materiali» [lett. c), terzo trattino].

13 La nozione di «perizia», nell'accezione propria del linguaggio corrente, corrisponde, come hanno correttamente rilevato il governo tedesco e la Commissione, all'esame dello stato fisico o all'analisi dell'autenticità di un bene, al fine di procedere a una stima del suo valore o a una valutazione dei lavori da compiere o della gravità di un danno sofferto.

14 Viceversa, l'attività principale di un medico veterinario consiste in una valutazione scientifica relativa alla salute degli animali, in un'azione di prevenzione medica, in una diagnosi e nella prestazione di cure terapeutiche agli animali malati. Anche se è vero che i servizi effettuati da un veterinario possono talvolta avere ad oggetto la stima del valore di un animale o di un branco, tale aspetto non può tuttavia essere considerato quello caratterizzante la funzione del medico veterinario. Occorre quindi rilevare che i servizi prestati da un medico veterinario in via principale e ordinaria non rientrano nella nozione di «perizia», di modo che non possono ritenersi ricompresi nell'art. 9, n. 2, lett. c), terzo trattino, della sesta direttiva.

15 La seconda ipotesi di cui all'art. 9, n. 2, che occorre esaminare è quella dei «lavori relativi a beni mobili materiali» [lett. c), quarto trattino].

16 Questa frase, non diversamente da quelle usate nelle altre versioni linguistiche della suddetta norma, salvo l'olandese, rimanda, nel suo significato comune, ad un intervento meramente fisico su beni mobili materiali, di carattere, in linea di principio, né scientifico né intellettuale. La versione olandese, anche se comporta una certa ambiguità, va interpretata in senso conforme alle altre versioni linguistiche.

17 Viceversa, le funzioni principali del medico veterinario consistono fondamentalmente, come si è rilevato nel precedente punto 14, nella prestazione di cure terapeutiche ad animali, compiuta nel rispetto dei canoni scientifici. Anche se la prestazione di tali cure implica talvolta necessariamente un intervento fisico sull'animale, questo non può tuttavia bastare a farle qualificare come «lavori».

Peraltro, come giustamente rilevato dal governo tedesco, un'interpretazione così estensiva della nozione di «lavori» finirebbe per rendere superflua la lett. c), terzo trattino, del numero qui in esame, in quanto la perizia risulterebbe compresa in tale nozione.

18 Occorre pertanto concludere che i servizi prestati in via principale e ordinaria da un medico veterinario non rientrano nemmeno nelle previsioni dell'art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino, della sesta direttiva.

19 La terza ipotesi formulabile nel caso di specie è quella delle prestazioni fornite da «consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe» [lett. e), terzo trattino].

20 Occorre rilevare che l'unico elemento comune alle attività eterogenee ivi menzionate è che esse sono tutte professioni liberali. Tuttavia, come giustamente osservato dal governo tedesco, se il legislatore comunitario avesse voluto che tutte le attività svolte in modo autonomo fossero disciplinate da tale disposizione, esso le avrebbe definite in termini generali.

21 Peraltro il legislatore, se avesse inteso includere in tale disposizione la professione medica in generale quale attività tipicamente svolta in modo autonomo, l'avrebbe menzionata nell'elenco, dato che, così come è stato correttamente rilevato sia dal giudice nazionale sia dall'avvocato generale al paragrafo 22 delle sue conclusioni, la sesta direttiva menziona specificamente, in altre disposizioni, le prestazioni dei

medici veterinari, come è il caso, in particolare, per l'esenzione transitoria risultante dal combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F della sesta direttiva.

22 Occorre aggiungere che, anche se l'attività di medico veterinario presenta talvolta caratteri di consulenza o di studio, tale elemento non basta a far ritenere che le attività principali e ordinarie della professione di medico veterinario rientrino nelle nozioni di «consulenti» o di «uffici studi», né può far ritenere dette attività come «analoghe» a queste ultime.

23 Di conseguenza si deve rilevare che l'attività professionale tipica del medico veterinario non rientra nell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva.

24 Poiché nessuna delle ipotesi di collegamento specifico menzionate nell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva sono applicabili al caso di specie, occorre concludere, conformemente alla citata sentenza Dudda, che le prestazioni principali e ordinarie dei medici veterinari sono disciplinate dall'art. 9, n. 1, della medesima direttiva.

25 La questione posta va pertanto risolta dichiarando che l'art. 9 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che il luogo di prestazione dei servizi svolti in via principale e ordinaria dai medici veterinari deve ritenersi quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

Sulle spese

26 Le spese sostenute dai governi olandese, tedesco e italiano nonché dalla Commissione delle Comunità europee, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE (Sesta Sezione),

pronunciandosi sulla questione sottopostale dal Gerechtshof di 's-Hertogenbosch con ordinanza 18 maggio 1995, dichiara:

L'art. 9 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che il luogo di prestazione dei servizi svolti in via principale e ordinaria dai medici veterinari deve ritenersi quello in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Hirsch

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 6 marzo 1997.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente della Sesta Sezione

G. F. Mancini