SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 6 de marzo de 1997 *

En el asunto C-167/95,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

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

y

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G. F. Mancini, Presidente de Sala; J. L. Murray, C. N. Kakouris (Ponente), P. J. G. Kapteyn y G. Hirsch, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s., por el Sr. R. M. Vermeulen, asesor fiscal;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. E. Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. U. Leanza, Jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, asistido por el Sr. M. Fiorilli, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. B. J. Drijber, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J. S. van den Oosterkamp, adjunct-juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente; del Gobierno italiano, representado por el Sr. M. Fiorilli, y de la Comisión, representada por el Sr. B. J. Drijber, expuestas en la vista de 24 de octubre de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de noviembre de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 18 de mayo de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 31 del mismo mes, el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s. (en lo sucesivo, «Linthorst»), establecida en Ell (Países Bajos), y las autoridades tributarias neerlandesas respecto al pago del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») por prestaciones de servicios realizadas fuera de los Países Bajos.

3 De los autos del litigio principal se deduce que Linthorst, cuyos socios son veterinarios, tiene una consulta de medicina veterinaria general. En el mes de febrero de 1994, facturó a empresarios (ganaderos) establecidos en Bélgica un importe total de 5.110 HFL, en concepto de servicios veterinarios prestados. Dichas prestaciones de servicios, que no incluían ningún suministro de medicamentos, se efectuaron en animales que se hallaban en Bélgica. Los ganadores belgas, destinatarios de los servicios considerados, no poseen un establecimiento permanente fuera de Bélgica.

4 En su declaración del IVA, efectuada ante las autoridades tributarias neerlandesas, relativa al período de que se trata y por un importe total de 32.027 HFL, Linthorst incluyó la cantidad de 894 HFL por las prestaciones de servicios realizadas a los ganaderos belgas. A continuación, presentó una reclamación a fin de obtener la devolución de dicha suma, reclamación que fue desestimada por el servicio competente neerlandés. En consecuencia, Linthorst interpuso un recurso contra dicha decisión ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

5 Linthorst sostuvo que, en este asunto, había que aplicar la excepción prevista en los guiones tercero y cuarto de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva y que, por consiguiente, el lugar de las prestaciones de servicios controvertido es el lugar en que dichas prestaciones se habían realizado materialmente, es decir, Bélgica. Con carácter subsidiario, Linthorst sostuvo que es aplicable el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, de modo que el lugar de las prestaciones de servicios consideradas es el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenía establecida la sede de su actividad económica, es decir, igualmente Bélgica. Por lo tanto, Linthorst consideró no ser deudora del IVA neerlandés en concepto de prestaciones de servicios realizadas en Bélgica.

6 Las disposiciones pertinentes del artículo 9 de la Sexta Directiva son las siguientes:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

[...]

c) el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto:

— [...]

— [...]

— informes periciales sobre cosas muebles corporales;

— trabajos relacionados con cosas muebles corporales;

será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas;

[...]

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

— [...]

— [...]

— las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones,

[...]»

7 El órgano jurisdiccional remitente estima que las prestaciones realizadas por los veterinarios no están incluidas en los casos contemplados en el tercero o en el cuarto guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva ni, por otra parte, en aquellos contemplados en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9. Por consiguiente, considera que, en el caso de autos, se aplica la norma principal del apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva, de modo que el lugar de dichas prestaciones es el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien las preste.

8 No obstante, por considerar que era preciso que el Tribunal de Justicia interpretara dicha disposición con vistas a su aplicación uniforme, dadas las posiciones divergentes de las autoridades tributarias de algunos Estados miembros, el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión:

«¿Debe interpretarse el artículo 9 de la Sexta Directiva en el sentido de que se considera como lugar en el que un veterinario presta sus servicios el lugar donde esté situada la sede de su actividad económica o donde posea un establecimiento permanente desde el que realice sus prestaciones de servicios o, a falta de tal sede o establecimiento permanente, el lugar de su domicilio o residencia habitual, o debe interpretarse este artículo en el sentido de que el lugar en que un veterinario presta sus servicios está situado en otro sitio, en particular, el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas o el lugar en el que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación de servicios o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual?»

9 En consecuencia, procede examinar las disposiciones pertinentes del artículo 9 de la Sexta Directiva a fin de determinar cuál es la que comprende las prestaciones de servicios realizadas por los veterinarios.

10 A este respecto, hay que destacar que, en lo que se refiere a la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Directiva, el Tribunal de Justicia ha precisado ya que el apartado 2 del artículo 9 indica toda una serie de conexiones específicas, mientras que el apartado 1 establece a este respecto una regla de carácter general. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de rentas, como destaca el apartado 3 del artículo 9, si bien solamente para situaciones específicas (véanse las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 14, y de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4618, apartado 20).

11 De lo anterior se deduce que, en lo que atañe a la interpretación del artículo 9, el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2 de esta disposición. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos mencionados en el apartado 2 del artículo 9; en su defecto, es aplicable el apartado 1 (sentencia Dudda, antes citada, apartado 21).

12 El primer supuesto del apartado 2 del artículo 9, que entra en consideración en el caso de autos, es el de «los informes periciales sobre cosas muebles corporales» [tercer guión de la letra c)].

13 El concepto de «informes periciales», según su acepción en el lenguaje corriente, corresponde, como destacaron pertinentemente el Gobierno alemán y la Comisión, al examen del estado físico o al estudio de la autenticidad de un bien con vistas a proceder a una estimación de su valor o a una evaluación de los trabajos que deban efectuarse o de la importancia de un perjuicio sufrido.

14 Por el contrario, la función principal de un veterinario consiste en hacer una apreciación científica del estado de salud de los animales, en efectuar actos de medicina preventiva, en diagnosticar y proporcionar cuidados terapéuticos a los animales enfermos. Si bien es cierto que los servicios efectuados por un veterinario pueden referirse, algunas veces, a la estimación del valor de un animal o de un ganado, no obstante, esto no puede ser considerado como la tarea característica de la función de veterinario. Por lo tanto, hay que declarar que los servicios realizados principal y habitualmente por los veterinarios no están comprendidos dentro del concepto de «informes periciales», de modo que no están comprendidos en el tercer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva.

15 Procede examinar el segundo supuesto del apartado 2 del artículo 9, que se refiere a los «trabajos relacionados con cosas muebles corporales» [cuarto guión de la letra c)].

16 Esta frase, al igual que las utilizadas en las otras versiones lingüísticas de dicha disposición, salvo en la versión neerlandesa, evoca, en un sentido corriente, una intervención meramente física sobre bienes muebles corporales y no de naturaleza predominantemente científica o intelectual. La versión neerlandesa, aunque tiene cierta ambigüedad, debe ser interpretada en un sentido acorde con las demás versiones lingüísticas.

17 En cambio, las funciones principales del veterinario consisten fundamentalmente, como se ha declarado en el apartado 14 de la presente sentencia, en la prestación de cuidados terapéuticos proporcionados a los animales de conformidad con criterios científicos. Si la prestación de dichos cuidados implica, algunas veces, necesariamente, una intervención física en el animal, no obstante, no basta para que sean

calificados de «trabajos». Por otra parte, como ha señalado acertadamente el Gobierno alemán, una interpretación tan amplia del concepto de «trabajos» haría superfluo el tercer guión de la letra c) del apartado considerado, en la medida en que los informes periciales estarían comprendidos dentro de dicho concepto.

18 En consecuencia, procede concluir que los servicios realizados principal y habitualmente por un veterinario tampoco están comprendidos en el cuarto guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

19 El tercer supuesto que cabe considerar en el caso de autos, es el relativo a las prestaciones de los «consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares» [tercer guión de la letra e)].

20 Es preciso afirmar que el único elemento común de las actividades heterogéneas allí mencionadas es que todas ellas corresponden al ejercicio de profesiones liberales. Sin embargo, como observó acertadamente el Gobierno alemán, si el legislador comunitario hubiese querido que todas las actividades ejercidas de forma independiente estuviesen contempladas en dicha disposición, las habría definido en términos generales.

21 Por otra parte, si el legislador hubiese deseado incluir en dicha disposición la profesión de médico en general, como actividad típicamente ejercida de forma independiente, la habría mencionado en la enumeración, puesto que, como destacaron con toda pertinencia el órgano jurisdiccional nacional y el Sr. Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, la Sexta Directiva menciona específicamente, en

otras disposiciones, las prestaciones de los médicos veterinarios, como es el caso, especialmente, de la exención transitoria establecida en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el Anexo F de la Sexta Directiva.

22 Procede añadir que, si bien las funciones de veterinario a veces presentan aspectos de asesoría o de estudios, dicho elemento no basta para que las actividades principales y habituales de la profesión de veterinario estén comprendidas dentro de los conceptos de «consejeros» o de «gabinetes de estudios» ni para que sean consideradas «similares».

23 Por consiguiente, procede declarar que las funciones típicas de veterinario no están comprendidas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

24 Al no ser aplicable en este asunto ninguno de los supuestos de conexión específica mencionados en el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, procede concluir que, conforme a la sentencia Dudda, antes citada, las prestaciones principales y habituales de los veterinarios están comprendidas en el apartado 1 del artículo 9 de esta misma Directiva.

25 Por lo tanto, procede responder a la cuestión planteada que, el artículo 9 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los servicios se consideran prestados principal y habitualmente por los veterinarios en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Costas

26 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés, alemán e italiano, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch mediante resolución de 18 de mayo de 1995, declara:

El artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que los servicios se consideran prestados principal y habitualmente por los veterinarios en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Hirsch

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de marzo de 1997.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

G. F. Mancini