ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
6 de Março de 1997 *

No processo C-167/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Países Baixos), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

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

e

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 9.° 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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: G. F. Mancini, presidente de secção, J. L. Murray, C. N. Kakouris (relator), P. J. G. Kapteyn e G. Hirsch, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogado-geral: N. Fennelly,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s., por R. M. Vermeulen, consultor fiscal,

— em representação do Governo neerlandês, por A. Bos, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por E. Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente,

— em representação do Governo italiano, por U. Leanza, chefe do Serviço do Contencioso Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, assistido por M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por B. J. Drijber, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Governo neerlandês, representado por J. S. van den Oosterkamp, consultor jurídico adjunto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo italiano, representado por M. Fiorilli, e da Comissão, representada por B. J. Drijber, na audiência de 24 de Outubro de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 28 de Novembro de 1996,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 18 de Maio de 1995, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 31 de Maio seguinte, o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch colocou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 9.° 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, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esta questão foi suscitada no quadro de um litígio que opõe a sociedade M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s. (a seguir «Linthorst»), estabelecida em Ell (Países Baixos), às autoridades fiscais neerlandesas a propósito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a título de prestações que efectuou fora dos Países Baixos.

3 Resulta dos autos no processo principal que a Linthorst, cujos sócios são todos veterinários, explora um consultório de medicina veterinária geral. Em Fevereiro de 1994, a Linthorst facturou a título de prestações veterinárias efectuadas um montante total de 5 110 HFL a empresários (criadores de gado) estabelecidos na Bélgica. Estas prestações de serviços, que não incluíam qualquer fornecimento de medicamentos, foram efectuadas em animais situados na Bélgica. Os criadores de gado belgas, beneficiários dos serviços em causa, não dispõem de estabelecimento estável fora da Bélgica.

4 Na sua declaração para efeitos de IVA efectuada às autoridades fiscais neerlandesas, relativa ao período em questão e da qual constava um montante total de 32 027 HFL, a Linthorst incluiu um montante de 894 HFL relativo às prestações de serviços efectuadas para os criadores de gado belgas. Em seguida apresentou uma reclamação a fim de obter a restituição desta soma, reclamação que foi indeferida pelo serviço competente neerlandês. A Linthorst interpôs então recurso desta decisão para o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

5 A Linthorst sustentou que, no caso em apreço, devia ser aplicada a derrogação prevista no artigo 9.°, n.° 2, alínea c), terceiro ou quarto travessão, da Sexta Directiva e que, portanto, o lugar das prestações de serviços em causa era o lugar onde estas prestações tinham sido materialmente executadas, ou seja, a Bélgica. A título subsidiário, a Linthorst alegou que o artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva era aplicável, de forma que o lugar das prestações de serviços em causa era o lugar onde o destinatário tinha estabelecido a sede da sua actividade económica, ou seja, igualmente a Bélgica. A Linthorst considera portanto que não é devedora do IVA neerlandês a título das prestações de serviço efectuadas na Bélgica.

6 As disposições pertinentes do artigo 9.° da Sexta Directiva têm a seguinte redacção:

«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:

— ...

— ...

— peritagens relativas a bens móveis corpóreos;

— trabalhos relativos a bens móveis corpóreos,

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

...

e) por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

— ...

— ...

— prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares, e bem assim o tratamento de dados e o fornecimento de informações;

...»

7 O órgão jurisdicional de reenvio considera que as prestações efectuadas pelos veterinários não estão incluídas nos casos previstos no artigo 9.°, alínea c), terceiro ou quarto travessão, da Sexta Directiva nem, aliás, nos previstos no artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão. Considera portanto que no caso em apreço se aplica a regra principal do artigo 9.°, n.° 1, da Sexta Directiva, de forma que o lugar destas prestações é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica.

8 Todavia, considerando que a interpretação desta disposição pelo Tribunal de Justiça é indispensável com vista à sua aplicação uniforme, face às posições divergentes das autoridades fiscais de diversos Estados-Membros, o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«O artigo 9.° da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se considera como lugar em que um veterinário presta os seus serviços o lugar onde está situada a sede da sua actividade económica ou onde possua um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta dessa sede ou estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou residência habitual, ou deve interpretar-se este artigo no sentido de que o lugar em que um veterinário presta os seus serviços está situado noutro lugar, em especial, o lugar em que estas prestações sejam materialmente realizadas ou o lugar em que o destinatário dos referidos serviços tenha estabelecida a sede da sua actividade económica ou possua um estabelecimento estável ao qual é dirigida a prestação ou, na falta de um ou de outro, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual?»

9 Há, portanto, que analisar as disposições pertinentes do artigo 9.° da Sexta Directiva para determinar qual a que abrange as prestações de serviços efectuadas por veterinários.

10 A este propósito, importa salientar que, no que respeita à relação entre os n.^{os} 1 e 2 do artigo 9.° da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça já precisou que o n.° 2 do artigo 9.° indica uma série de conexões específicas, enquanto o n.° 1 estabelece, nesta matéria, uma regra de carácter geral. O objectivo destas disposições é o de evitar, por um lado, os conflitos de competência, susceptíveis de conduzir a duplas tributações, e, por outro, a não tributação de receitas, como se declara no n.° 3 do artigo 9.°, se bem que apenas quanto a situações específicas (v. acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.° 14, e de 26 de Setembro de 1996, Dudda, C-327/94, Colect., p. I-4595, n.° 20).

11 Daqui resulta que, no que respeita à interpretação do artigo 9.°, não existe qualquer proeminência do n.° 1 sobre o n.° 2 desta disposição. A questão que se coloca em cada situação concreta é a de saber se ela é regida por um dos casos mencionados no artigo 9.°, n.° 2; se o não for, inclui-se no n.° 1 (acórdão Dudda, já referido, n.° 21).

12 O primeiro caso do artigo 9.°, n.° 2, que entra em linha de conta no caso em apreço é o das «peritagens relativas a bens móveis corpóreos» [alínea c), terceiro travessão].

13 O conceito de «peritagem», na sua acepção na linguagem corrente, corresponde, como pertinentemente salientaram o Governo alemão e a Comissão, ao exame do estado físico ou ao estudo da autenticidade de um bem, com vista a proceder a uma estimativa do seu valor ou a uma avaliação dos trabalhos a efectuar ou da extensão de um dano sofrido.

14 Em contrapartida, a função principal de um veterinário consiste numa apreciação científica relativa à saúde dos animais, numa acção de prevenção médica, num diagnóstico e na prestação de cuidados terapêuticos aos animais doentes. Embora seja certo que os serviços efectuados por um veterinário podem por vezes incidir sobre a estimativa do valor de um animal ou de um efectivo pecuário, isto não poderá todavia ser considerado como sendo tarefa característica da função de um veterinário. Assim, importa constatar que os serviços principal e habitualmente efectuados por um veterinário não entram no conceito de «peritagem», de forma que não estão abrangidos pelo artigo 9.°, n.° 2, alínea c), terceiro travessão, da Sexta Directiva.

15 O segundo caso do artigo 9.°, n.° 2, que importa examinar é o dos «trabalhos relativos a bens móveis corpóreos» [alínea c), quarto travessão].

16 Esta expressão, tal como as utilizadas nas outras versões linguísticas desta disposição, à excepção da versão neerlandesa, evoca no seu sentido comum uma intervenção meramente física sobre bens móveis corpóreos, de natureza em princípio não científica nem intelectual. A versão neerlandesa, apesar de comportar uma certa ambiguidade, deve ser interpretada num sentido conforme às outras versões linguísticas.

17 Em contrapartida, as funções principais do veterinário consistem fundamentalmente, como foi afirmado no n.° 14 do presente acórdão, na prestação de cuidados terapêuticos dispensados aos animais em conformidade com as regras científicas. Embora a prestação de tais cuidados implique necessariamente uma intervenção física sobre o animal, isto não pode todavia ser suficiente para que sejam qualificados de «trabalhos». Além disso, como salientou com razão o Governo alemão,

uma interpretação tão extensiva do conceito de «trabalhos» conduziria a tornar supérflua a alínea c), terceiro travessão, do número considerado, na medida em que a peritagem estaria abrangida em tal conceito.

18 Deve portanto concluir-se que os serviços principal e habitualmente efectuados por um veterinário também não estão abrangidos pelo artigo 9.°, n.° 2, alínea c), quarto travessão, da Sexta Directiva.

19 O terceiro caso a examinar no caso em apreço é o das prestações dos «consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilísticos e demais prestações similares» [alínea e), terceiro travessão].

20 Importa constatar que o elemento comum das actividades heterogéneas aí mencionadas é o facto de todas se incluírem nas profissões liberais. Todavia, como observou com razão o Governo alemão, se o legislador comunitário tivesse querido que todas as actividades exercidas de forma independente fossem previstas nesta disposição, tê-las-ia definido em termos gerais.

21 Além disso, se o legislador tivesse pretendido incluir nesta disposição a profissão de médico em geral, enquanto actividade tipicamente exercida de forma independente, tê-la-ia mencionado na enumeração, uma vez que, como pertinentemente salientaram tanto o órgão jurisdicional nacional como o advogado-geral no n.° 22 das suas conclusões, a Sexta Directiva menciona especificamente, noutras disposi-

ções, as prestações dos médicos veterinários, como é o caso, nomeadamente, da isenção transitória prevista nos termos do artigo 28.°, n.° 3, alínea b), em conjugação com o Anexo F da Sexta Directiva.

22 Deve acrescentar-se que embora as funções de veterinário comportem por vezes aspectos de consulta ou de estudos, este elemento não basta para que as actividades principais e habituais da profissão de veterinário sejam incluídas nos conceitos de «consultores» ou de «gabinetes de estudo» nem que sejam consideradas como «similares».

23 Em consequência, importa constatar que as funções típicas de veterinário não estão abrangidas pelo artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva.

24 Dado que nenhum dos casos de conexão específica mencionados no artigo 9.°, n.° 2, da Sexta Directiva é aplicável no caso em apreço, deve concluir-se, em conformidade com o acórdão Dudda, já referido, que as prestações principais e habituais dos veterinários estão abrangidas pelo artigo 9.°, n.° 1, da mesma directiva.

25 Deve, portanto, responder-se à questão colocada que o artigo 9.° da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se considera que o lugar da prestação dos serviços principal e habitualmente efectuados pelos veterinários se situa no lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual a prestação de serviços é efectuada ou, na falta de tal sede ou de tal estabelecimento estável, no lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

Quanto às despesas

26 As despesas efectuadas pelos Governos neerlandês, alemão e italiano, assim como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, por decisão de 18 de Maio de 1995, declara:

O artigo 9.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes ao imposto sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que se considera que o lugar da prestação dos serviços principal e habitualmente efectuados por veterinários se situa no lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual a prestação de serviços é efectuada ou, na falta de tal sede ou de tal estabelecimento estável, no lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Hirsch

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 6 de Março de 1997.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

G. F. Mancini