CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. JOSÉ LUÍS CRUZ VILAÇA

presentadas el 15 de marzo de 1988 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El presente recurso por incumplimiento se dirige contra las disposiciones de la legislación italiana —artículo 10 del Decreto nº 633 del Presidente de la República, de 26 de octubre de 1972, según la redacción que le dio el Decreto nº 24 del Presidente de la República, de 29 de enero de 1979, en relación con el artículo 99 del Real Decreto nº 1265, de 27 de julio de 1934— que eximen del IVA las prestaciones de servicios realizadas por los veterinarios en el ejercicio de su profesión.

2. Según la Comisión, dicha exención resulta contraria a la Sexta Directiva (77/388/CEE) del Consejo, de 17 de mayo de 1977, relativa al IVA,[1] especialmente a lo dispuesto en su artículo 2.

3. La controversia versa fundamentalmente sobre la interpretación que debe darse a la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 de la referida Directiva, la cual prevé que los Estados miembros eximirán del impuesto «la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate» (en la versión italiana: «le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati»).

4. Durante el procedimiento administrativo previo a la vía contenciosa y en la propia vista, el Gobierno de la República Italiana explicó las razones por las que pensaba que podía eximir del impuesto, en virtud de dicha disposición, las prestaciones de servicios realizadas por los veterinarios.

5. La Comisión, por el contrario, considerando que la referida exención incluye únicamente la asistencia médica prestada a las personas, inició el procedimiento que prevé el artículo 169 del Tratado, invocando cuatro series de argumentos que se contienen resumidos en el informe para la vista.

6. Es preciso reconocer que la Comisión mantiene una postura bien fundamentada.

7. El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone, con carácter general, la sujeción al IVA de las «[...]prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

8. El apartado 1 del artículo 4 dispone, por su parte, que serán considerados como sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Entre dichas actividades se incluyen las de «prestación de servi-

* Traducido del portugués.

1 — DO L 145 de 13. 6. 1977, p. 1; EE 09/01, p. 54.

cios», incluido el ejercicio «de profesiones liberales o asimiladas».

9. Las citadas disposiciones traducen el principio general que informa la estructuración del IVA comunitario, reflejado en los considerandos de la Primera Directiva y de la Sexta.

10. A tenor del quinto considerando de la Primera Directiva,[2] «un sistema de impuesto sobre el valor añadido logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se devenga con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación se extiende a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y a la prestación de servicios».

11. Por consiguiente, la aplicación generalizada y uniforme del IVA a los hechos imponibles resulta indispensable para la realización de los objetivos del impuesto, al garantizar la neutralidad en el tratamiento fiscal de las transacciones internas e internacionales y la sencillez y eficacia financieras en la aplicación del impuesto, además de permitir que dicho impuesto sirva de base uniforme para el cálculo de los recursos propios de la Comunidad.[3]

12. Teniendo en cuenta lo anterior, en el cuarto considerando del preámbulo de la Segunda Directiva[4] se afirma que «para poder aplicar el sistema en condiciones de sencillez y neutralidad y mantener el tipo normal del impuesto dentro de límites razonables es necesario limitar los regímenes especiales y las medidas de excepción».

13. En ese sentido, la Sexta Directiva ha uniformado, para los Estados miembros, el hecho imponible del IVA y ha promovido una generalización del impuesto lo más amplia posible.

14. En particular, la Sexta Directiva uniformó la lista de exenciones, «con objeto de que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros» (considerando 11).

15. El Tribunal de Justicia, por su parte, según se desprende de su jurisprudencia, ha rehusado realizar una interpretación amplia de las exenciones previstas en la Directiva, a no ser que se demuestre la existencia de elementos de interpretación que exijan que se vaya más allá del propio tenor literal de las disposiciones que establecen las referidas exenciones, en particular el artículo 13.[5]

16. En el caso de la exención prevista en la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 13, aunque allí se haga remisión a las definiciones adoptadas por los Estados miembros, es preciso reconocer un sentido común a las expresiones utilizadas por el legislador comunitario, las cuales delimitan el ejercicio del poder discrecional de los Estados, ya que de lo contrario nos alejaríamos del objetivo de «determinar de manera uniforme y con arreglo a las normas comunitarias la base imponible del impuesto sobre el valor añadido».[6]

2 — Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11. 4. 1967 (DO 67 de 14. 4. 1967, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

3 — Hemos hecho una exposición más amplia del sistema general del IVA en nuestras conclusiones en los asuntos acumulados 138 y 139/86, Direct Cosmetics, Rec. 1988, p. 3937, 3749.

4 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11. 4. 1967 (DO 67 de 14. 4. 1967, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

5 — Véase sentencia de 11 de julio de 1985, asunto 107/84, Comisión/República Federal de Alemania, Rec. 1985, pp. 2655-2669, punto 20.

6 — Sentencia de 14 de mayo de 1985, asunto 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Rec. 1985, pp. 1405-1418, punto 19.

17. Como en ninguna disposición de la Directiva se aclara lo que debe entenderse por «asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas», habrá que recurrir al sentido que tiene en el lenguaje corriente. Ahora bien, en el lenguaje usual, la actividad médica o de asistencia médica no incluye normalmente los servicios de los veterinarios, sino únicamente los servicios que prestan los médicos a las personas, no debiendo confundirse el concepto de profesión o actividad médica con el conjunto de las «actividades sanitarias», las cuales sí podrían incluir la actividad de los veterinarios.

18. Esta es la interpretación que debe deducirse de la propia versión italiana de la Sexta Directiva —que habla de «prestazioni mediche» y de «professioni mediche», sin mayor precisión—, a no ser que razones de fondo exijan una interpretación diferente.

19. Ahora bien, no sólo tales razones no existen, sino que, además, todos los elementos de interpretación que es posible utilizar apoyan el punto de vista de la Comisión.

20. Lo mismo sucede con la comparación entre la versión italiana y las versiones lingüísticas alemana, danesa, francesa y neerlandesa, las cuales, al referirse a la prestación de cuidados *a las personas,* confirman *expressis verbis* que no se pretendió alejarse del sentido usual de las citadas expresiones.

21. La situación del párrafo relativo a la exención controvertida —colocado entre el que se refiere a la hospitalización y a la asistencia sanitaria realizadas por entidades de Derecho público o por otros establecimientos hospitalarios o centros de cuidados médicos, y el párrafo que se refiere a las entregas de órganos, sangre y leche humanos— parece confirmar, como también lo ha señalado la Comisión, que se pretende contemplar un conjunto de actividades de una especial dimensión social y humana, relacionadas con la salud de las personas.[7]

22. La misma interpretación se deduce, *a contrario sensu,* de lo dispuesto por la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el apartado 9 del Anexo F, invocados por la Comisión. En efecto, el artículo 28 establece un régimen transitorio que *permite* a los Estados miembros continuar dejando exentas determinadas operaciones durante un período de tiempo en principio limitado, siempre que tales exenciones ya existiesen en el momento de la entrada en vigor de la Directiva (lo que, según reconocen ambas partes, no era el caso de Italia en relación con la actividad de los veterinarios); por el contrario, en el caso de la parte A del artículo 13 nos encontramos ante una lista común de exenciones en beneficio de determinadas actividades de interés general, que se *impone* a los Estados miembros sin limitación temporal.

23. Al estar expresamente incluidas en el régimen transitorio del artículo 28, las actividades de los veterinarios no pueden encontrarse reguladas, al mismo tiempo, por el régimen común de exenciones del artículo 13.

24. Por consiguiente, es preciso interpretar lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 de la parte A del artículo 13 en el sentido de que la misma incluye únicamente los servicios de asistencia a personas físicas realizados en el ejercicio de profesiones médicas,

7 — Es ésta la concepción que subyace en los fundamentos de derecho de la reciente sentencia de 23 de febrero de 1988, asunto 353/85, Comisión/Reino Unido, Rec. 1988, p. 817, apartados 32 y 33.

pero no los cuidados prestados a los animales por los veterinarios.

25. Por lo demás, el propio Gobierno italiano acabó reconociendo que su posición se basaba en una interpretación errónea de la Directiva, por lo que dejó de oponerse a las imputaciones de la Comisión, al mismo tiempo que anunciaba, en su escrito de contestación a la demanda, su intención de modificar la legislación impugnada, en el sentido de aplicar el IVA a los servicios prestados por los veterinarios.

26. Como la referida modificación legislativa no se ha llevado a cabo en tiempo oportuno, es preciso que el Tribunal de Justicia estime la demanda de la Comisión, declarando el incumplimiento de la República Italiana y condenándola en costas.