# CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE N. FENNELLY

presentate il 28 novembre 1996 *

1. Nel presente procedimento pregiudiziale si chiede alla Corte di interpretare la portata di talune disposizioni dell'art. 9 della sesta direttiva IVA [1]. In base alla questione sollevata la Corte deve essenzialmente decidere dove debba considerarsi effettuata, ai fini IVA, la prestazione di servizi veterinari a favore di imprese di allevamento aventi sede in uno Stato membro (Belgio) ad opera di uno studio di medici veterinari associati, il quale svolge la propria attività professionale ed ha il suo centro di attività stabile in un altro Stato membro (Paesi Bassi).

## I — Sfondo normativo e fatti

2. Le disposizioni in materia di cui all'art. 9 della sesta direttiva sono le seguenti:

«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,

* Lingua originale: l'inglese.

1 — 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 (in prosieguo: la «sesta direttiva»; GU L 145, pag. 1).

— 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;

(...)».

Anche l'art. 9, n. 3, risulta rilevante. Esso dispone che:

«Al fine di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, gli Stati membri possono, per quanto riguarda le prestazioni di servizi di cui [all'art. 9], paragrafo 2, lettera e), (...), considerare:

a) il luogo di prestazione dei servizi situato all'interno del paese a norma del presente articolo come se fosse situato al di fuori della Comunità quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo al di fuori della Comunità;

b) il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità a norma del presente articolo come se fosse situato all'interno del paese quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del paese».

3. Secondo il Gerechtshof di 's-Hertogenbosch (Corte d'appello regionale di 's-Hertogenbosch; in prosieguo: il «giudice nazionale»), la Wet op de Omzetbelasting 1968 (legge relativa all'imposta sulla cifra

d'affari; in prosieguo: la «legge») è stata successivamente adeguata per tener conto della sesta direttiva [2]. Il giudice nazionale afferma che la Corte può ritenere che il legislatore dei Paesi Bassi abbia voluto rendere vigenti, modificando l'art. 6 della legge, le medesime norme relative al luogo in cui devono considerarsi eseguiti i servizi di cui all'art. 9 della sesta direttiva.

4. Lo studio Linthorst, Pouwels e Scheres, appellante nella causa principale, ha sede in Ell (Paesi Bassi) [3]. Esso svolge un'attività di medicina veterinaria generale praticata dai suoi membri, che sono tutti veterinari. Ai fini IVA, esso è considerato un'impresa (*ondernemer*) ai sensi dell'art. 7 della legge. Nel febbraio 1994 (in prosieguo: il «periodo rilevante per l'imposta») esso fatturava a taluni allevatori, con sede in Belgio e con nessun centro di attività stabile al di fuori di detto Stato, la somma complessiva di 5 110 fiorini olandesi (HFL) per servizi di medicina veterinaria. I servizi (in prosieguo: i «servizi belgi»), che non comprendevano la fornitura di medicinali, riguardavano animali che si trovavano in Belgio e venivano effettuati dallo studio in Belgio. In relazione al periodo rilevante per l'imposta lo studio dichiarava come incluso nella sua dichiarazione IVA complessiva, pari a 32 037 HFL, un importo di 894 HFL, il quale rappresentava l'IVA, calcolata al 17,5%, sulla somma di 5 110 HFL fatturata per i servizi belgi. Lo studio, dopo aver inoltrato, con esito negativo, un'istanza di rimborso per un importo pari a 894 HFL, proponeva un ricorso dinanzi al giudice nazionale.

5. Dinanzi a quest'ultimo, lo studio Linthorst ha sostenuto che, in osservanza del terzo e quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, come luogo di esecuzione dei servizi belgi si dovrebbe prendere in considerazione quello in cui detti servizi sono stati materialmente prestati, vale a dire il Belgio. In subordine esso ha allegato che, ex art. 9, n. 2, lett. e), si dovrebbe considerare luogo di esecuzione quello in cui i destinatari hanno stabilito la sede della loro attività economica, cioè, ancora una volta, il Belgio. Le autorità fiscali hanno dedotto che il principio di cui all'art. 9, n. 1, era applicabile e che lo studio era giustamente soggetto all'IVA per i servizi belgi presso la sede del medesimo nei paesi Bassi.

6. Il giudice nazionale sottolinea che, dato che il luogo da considerare come luogo di esecuzione, ex art. 9 della sesta direttiva, delimita il potere di uno Stato membro di assoggettare il servizio ad imposta, un'interpretazione di tale disposizione alla luce del diritto comunitario è necessaria per evitare situazioni di doppia imposizione o di non imposizione, che potrebbero derivare da interpretazioni nazionali divergenti. Pur non essendo convinto dell'applicabilità di una qualsiasi delle disposizioni di cui all'art. 9, n. 2, richiamato dallo studio nella presente fattispecie, il giudice nazionale, avendo rilevato che le autorità belghe sono del parere che il quarto

2 — Si fa riferimento alla legge 28 dicembre 1978 (*Staatsblad* pag. 677).

3 — Ne parlerò nel prosieguo denominandolo lo «studio Linthorst» o semplicemente lo «studio».

trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c), si applichi alla fornitura di servizi veterinari, ha deciso di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«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».

## II — Osservazioni

7. Hanno presentato osservazioni scritte lo studio Linthorst, il Regno dei Paesi Bassi, la Repubblica federale di Germania, la Repubblica italiana e la Commissione. I medesimi, ad eccezione dello studio Linthorst e della Germania, hanno anche svolto osservazioni orali.

## III — Analisi

8. L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva stabilisce che l'IVA sulla fornitura di servizi dev'essere prelevata, di norma, nel luogo in cui il prestatore ha fissato la propria sede. L'art. 9, n. 2, però, assoggetta a norme speciali una fascia ampia ed eterogenea di operazioni aventi ad oggetto servizi. La Corte ha già proceduto all'interpretazione di questo articolo, in particolare del rapporto tra i nn. 1 e 2 del medesimo.

9. Anche se l'art. 9, n. 1, «fornisce in proposito un principio di carattere generale» [4], da ciò non discende che la portata dell'art. 9, n. 2, debba essere rigorosamente interpretata come avente carattere di eccezione rispetto a una norma generale [5]. Al contrario, nella sentenza Dudda la Corte ha dichiarato che «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» [6]. La Corte ha così continuato [7]:

«Ne risulta che, in ordine all'interpretazione dell'art. 9, non esiste alcuna preminenza del

4 — Sentenza 26 settembre 1996, causa C-327/94, Dudda (Racc. pag. I-4595, punto 20; in prosieguo: la «sentenza Dudda»).

5 — Sotto questo aspetto, pertanto, il rilievo attribuito dai rappresentanti dei governi italiano e olandese a questo approccio interpretativo è errato.

6 — Punto 20 della sentenza Dudda.

7 — Ibidem, punto 21.

n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se [un'operazione] sia disciplinat[a] da uno dei casi menzionati all'art. 9, n. 2; altrimenti ess[a] rientra nel n. 1».

Di conseguenza la Corte ha affermato che il campo di applicazione dell'art. 9, n. 2, dev'essere interpretato alla luce della sua finalità, definita nel settimo 'considerando' della sesta direttiva [8], il quale indica che la norma di cui trattasi mira, nel suo insieme, «a stabilire un regime speciale per prestazioni di servizi tra soggetti d'imposta il cui costo è compreso nel prezzo delle merci» [9].

10. Nel caso di specie, i servizi forniti dallo studio sono stati probabilmente inclusi direttamente nel prezzo dei prodotti posti in commercio dagli allevatori (vale a dire nel valore di vendita del bestiame o delle carcasse, in caso di macellazione anteriore alla vendita, oppure nel prezzo dei latticini prodotti dai loro animali nel caso di allevamenti finalizzati a tale produzione). In generale, però, come sottolineato dal giudice nazionale, una quota non irrilevante dei servizi dei medici veterinari è effettuata a favore di privati, cosicché non si è in presenza di servizi tra soggetti d'imposta, anche se, come illustrerò nel prosieguo, i servizi veterinari devono essere inclusi nell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino. Comunque, questa situazione non sembra scaturire dai fatti di cui trattasi, che concernono servizi offerti ad allevatori.

i) *Art. 9, n. 2, lett. c), terzo trattino: Perizie di beni mobili materiali*

11. Il primo argomento dedotto dallo studio interessato è che i servizi belgi potrebbero essere classificati come «perizie di beni mobili materiali». La tesi si fonda, in primo luogo, sul testo olandese del terzo trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, in particolare sulle parole «*in verband met*» (in occasione di), che possono essere rese in inglese con «*in connection with*» o in francese con «*en rapport avec*». In effetti, la versione inglese utilizza i termini «*relating to*» e nel testo francese si legge «*ayant pour objet*» [la corrispondente versione italiana è «aventi per oggetto» (Ndt)]. Entrambi implicano una connessione intenzionale tra i servizi forniti e la perizia effettuata sul bene. Accolgo la

8 — Il settimo 'considerando' enuncia che: «La determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la cessione di un bene che richiede un montaggio e le prestazioni di servizi; (...) anche se il luogo delle prestazioni di servizi dev'essere fissato, in linea di massima, là dove il prestatore ha stabilito la sede della sua attività professionale, occorre tuttavia fissare tale luogo nel paese del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti d'imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci».

9 — Sentenza Dudda, punto 23. Risulta chiaro dal punto 24 che il medesimo criterio si applica alla fornitura di servizi il cui costo sia incluso dal beneficiario «nel prezzo della prestazione globale pagata dal consumatore finale».

classificazione di animali quali «beni mobili materiali», dal momento che il diritto civile della maggior parte degli ordinamenti giuridici considera il proprietario di animali come un soggetto analogo al proprietario di beni mobili inanimati. Concordo però con il giudice nazionale sul fatto che i servizi tenuti presenti dall'estensore della norma erano quelli prestati da periti estimatori, quali i consulenti in materia di indennizzi assicurativi, e non quelli forniti da esperti nella cura degli animali.

12. Può talvolta succedere che un veterinario fornisca a un allevatore la valutazione del danno sofferto, ad esempio, in conseguenza di un'epidemia bovina oppure, come evidenziato in udienza dal rappresentante del governo olandese, che egli fornuli una stima del valore di un cavallo a beneficio del proprietario dell'animale. È mia opinione però che ipotesi del genere siano di importanza secondaria od occasionale. La funzione principale di un veterinario è quella di fornire cure terapeutiche o preventive a beneficio degli animali. Essenzialmente, in considerazione sia dello scopo precipuo di cure del genere sia dei mezzi e medicinali adoperati, si tratta spesso — fatte salve talune eccezioni — di un'attività analoga a quella del medico generico. Non ritengo che i servizi solitamente forniti da medici veterinari possano essere equiparati a quelli «aventi per oggetto (...) perizie di beni mobili materiali».

ii) *Art. 9, n. 2, lett. c), quarto trattino: Lavori relativi a beni mobili materiali*

13. Lo studio Linthorst allega inoltre che i servizi forniti dai veterinari potrebbero essere classificati come lavori relativi a beni mobili materiali, ai sensi del quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva. A tal riguardo, oltre al fatto che la versione olandese del dettato normativo di cui al trattino adopera i termini «*in verband met*», laddove il testo inglese usa «*relating to*» [corrispondenti all'italiano «aventi per oggetto» (Ndt)], il giudice nazionale sottolinea che la lettera delle versioni inglese e tedesca («*work on movable tangible property*» e «*Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen*») [nella versione italiana «lavori relativi a beni mobili materiali» (Ndt)] non è potenzialmente tanto ampia quanto l'espressione olandese «*werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken*», la quale apparentemente potrebbe essere resa più letteralmente in inglese come «*activities* which relate to movable corporeal things» (attività relative a beni mobili materiali). In olandese il termine «*werkzaamheden*» ha apparentemente un significato più esteso della parola «*work*» inglese. La Commissione asserisce comunque che la parola «*travaux*», adoperata nel testo francese, richiamerebbe più l'idea di lavori di riparazione o manutenzione piuttosto che la funzione risultante dall'offerta combinata di pareri e cure veterinarie; ciò si pone in contrasto con quel che essa ritiene sia il significato più neutro del termine olandese «*werkzaamheden*» [10]. Il

10 — L'edizione 1993 del dizionario *Le Nouveau Petit Robert* definisce i termini «*un travail*» (un lavoro) o «*le travail de quelqu'un*» (il lavoro di qualcuno) come [l']«*ensamble des activités exercées pour parvenir à un résultat (oeuvre, production)*» [il complesso delle attività svolte per giungere a un risultato (opera, prodotto)], il che pare evocare l'idea di un lavoro materiale che porti a risultati concreti e suscettibili di accertamento.

giudice nazionale tenderebbe a limitare il quarto trattino ai lavori relativi a beni mobili materiali veri e propri ed esprime l'opinione, condivisa dalla Germania, che la disposizione non debba essere interpretata troppo estensivamente, dal momento che altrimenti si giungerebbe a rendere superfluo il terzo trattino.

14. Nell'interpretare una disposizione dell'ordinamento comunitario, la Corte cerca di sviluppare un'interpretazione uniforme del testo, la quale sia in accordo con le reali intenzioni del legislatore comunitario e non sia necessariamente influenzata dagli aspetti particolari di una qualsiasi versione linguistica dei vari testi, facenti tutti fede allo stesso modo [11]. Il giudice nazionale ha fatto riferimento alle versioni tedesca e inglese, sottolineando che esse non giustificherebbero un'interpretazione estensiva del testo olandese, mentre la Commissione asserisce che la versione francese indurrebbe a formulare un'interpretazione restrittiva e più puntuale. A questo vorrei aggiungere che nessun'altra versione dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, che faceva fede nel periodo rilevante per l'imposta, pare corroborare l'interpretazione ampia della disposizione difesa dallo studio [12]. Vero è che la Corte ha in qualche occasione interpretato una disposizione della sesta direttiva ponendo in particolare rilievo uno dei testi facenti fede, laddove esso non era in conflitto con gli altri [13], ma sempre perseguendo nondimeno l'obiettivo di un'interpretazione uniforme a livello comunitario.

15. Secondo l'opinione del giudice nazionale, i servizi dei medici veterinari, sia tenendo presente il linguaggio corrente sia a motivo dei servizi di profilassi e di consulenza abitualmente prestati, racchiudono ben più di un semplice lavoro relativo ad animali e potrebbero essere più adeguatamente considerati come connessi alla prestazione di cure agli animali [14]. Esso afferma che questa opinione è inoltre corroborata dalle altre disposizioni legislative [15]. La Commissione aderisce alla tesi da esso formulata secondo la quale le concezioni sociali espresse nel linguaggio corrente sarebbero più importanti

11 — V., ad esempio, sentenza 12 novembre 1969, causa 29/69, Stauder (Racc. pag. 419, punto 3).

12 — I termini adoperati sono i seguenti: «*arbejde*» (danese); «*εργασίεσ*» (greco); «*lavori*» (italiano); «*trabalhos*» (portoghese); «*trabajos*» (spagnolo). Tutti questi termini mantengono uno stretto legame con l'idea di lavoro.

13 — V., ad esempio, sentenza 28 marzo 1996, causa C-468/93, Gemeente Emmen (Racc. pag. I-1721, punto 24), dove la Corte si è basata sul testo olandese, corroborato dalla punteggiatura impiegata in altre tre versioni.

14 — A tal riguardo esso fa riferimento al punto 9 dell'allegato F della sesta direttiva, il quale richiama le «prestazioni di cure agli animali effettuate dai medici veterinari». Gli Stati membri erano stati autorizzati, ex art. 28, n. 3, lett. b), a mantenere per un certo periodo tutte le esenzioni nazionali dall'IVA allora esistenti per servizi di tal genere. Questa autorizzazione è stata comunque soppressa dall'art. 1 della diciottesima direttiva del Consiglio 18 luglio 1989, 89/465/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Soppressione di talune deroghe previste dall'articolo 28, paragrafo 3, della sesta direttiva 77/388/CEE (GU L 266, pag. 21).

15 — Esso richiama, tra l'altro, le disposizioni riguardanti le esenzioni dall'IVA per l'importazione temporanea di beni all'interno della Comunità, sottolineando che il fine dell'esenzione in questo ambito, definito dall'art. 14, n. 1, lett. c), della sesta direttiva è stato fissato nella diciassettesima direttiva del Consiglio 16 luglio 1985, 85/362/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per l'importazione temporanea di beni diversi dai mezzi di trasporto (GU L 192, pag. 20). Il titolo III del capitolo 11, comprendente l'art. 23, tratta degli animali. Esso dispone che l'esenzione è accordata per: «a) gli animali vivi di qualsiasi specie importati (...) per essere sottoposti a trattamenti veterinari». Un siffatto specifico riferimento a servizi di medici veterinari indicherebbe, a suo parere, che se il legislatore avesse voluto includere servizi del genere nella sfera del quarto trattino lo avrebbe fatto espressamente.

degli esatti termini adoperati [16]. Nel linguaggio corrente i servizi forniti dai medici veterinari non sono indicati come lavori relativi ad animali.

16. Concordo sul fatto che il riferimento a «lavori su beni mobili materiali» non debba essere interpretato estensivamente. A mio parere, l'estensore della disposizione intendeva far rientrare nell'ambito di questo trattino solo servizi che richiedano lavorazioni materiali di beni mobili, oppure che siano almeno in stretta connessione con lavori del genere, e non tanto lavori di natura preminentemente intellettuale.

17. Nel comune sentire sociale, il lavoro dei veterinari comprende ben più della semplice prestazione materiale di cure ad animali. Come rilevato nella precedente nota 14, il legislatore comunitario ha riconosciuto inizialmente agli Stati membri la facoltà di esentare le «*prestazioni di cure* agli animali effettuate dai medici veterinari» (il corsivo è mio). Per di più, ai sensi dell'art. 13, parte A, n. 1, lett. c), gli Stati membri sono tenuti, senza nessun limite temporale, ad esentare «le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati». È mia opinione che questi riferimenti specifici a «prestazioni di cure» e a «prestazioni mediche» indichino che gli estensori della sesta direttiva non intendevano modificare, ai fini IVA, quella che è la nozione comune del lavoro dei medici veterinari. La Corte, nel dichiarare che l'Italia, esentando i servizi veterinari dall'IVA, era venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza della sesta direttiva, è parsa accogliere l'idea che il lavoro dei medici veterinari debba essere definito nei termini di «cure prestate agli animali» [17].

18. Sono convinto che il lavoro dei veterinari debba essere considerato globalmente e con riferimento alla concezione comune della natura e degli scopi di detto lavoro, e non con riferimento al fatto incidentale che esso effettivamente comporta lavori relativi ad animali. Secondo me, la semplice circostanza che taluni lavori svolti dallo studio possano comportare, in senso puramente letterale, lavori relativi a beni mobili materiali non può modificare tale impostazione. Gli aspetti materiali correlati agli esami e alle operazioni svolte sugli animali dai medici veterinari, come parte del servizio da essi fornito ai loro clienti, non definiscono in modo esaustivo la natura di tale servizio, dal momento che essi presuppongono conoscenze, esperienza e capacità di giudizio di un medico competente. Sono pertanto convinto che tale lavoro non possa essere ricompreso nella sfera del quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c).

16 — A sostegno di tale impostazione, la Commissione cita i punti 19 e 20 della sentenza 14 maggio 1985, causa 139/84, Van Dijk's Boekhuis (Racc. pag. 1405).

17 — Sentenza 24 maggio 1988, causa 122/87, Commissione/Italia (Racc. pag. 2685, punto 9).

iii) *Art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino: Analogia con servizi di consulenza*

19. Infine, lo studio Linthorst allega che i servizi veterinari dovrebbero rientrare fra le «prestazioni analoghe» citate nell'espressione «prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe», nel terzo trattino dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva. Il giudice nazionale è del parere che, alla luce delle differenze sostanziali tra l'insieme dei servizi forniti da un veterinario, da un lato, e i servizi forniti da «consulenti» o le «altre prestazioni analoghe», dall'altro, i servizi veterinari non possano rientrare in tale disposizione. Lo studio deduce che, facendo riferimento sia al significato ampio del concetto di parere sia al carattere di consulenza che hanno in parte i servizi veterinari, le sue prestazioni potrebbero essere considerate almeno analoghe a quelle di altri consulenti. La Germania sostiene che, benché l'elenco delle attività di cui all'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, comprenda solo quelle esercitate in maniera autonoma, ciò non comporta che tutte le attività del genere debbano essere considerate come rientranti nella sua sfera; se il legislatore avesse voluto includere i servizi normalmente forniti dai veterinari lo avrebbe fatto espressamente.

20. A prima vista, il dilemma non consente una soluzione chiara. La ragione per escludere tali servizi dall'art. 9, n. 2, lett. c), consiste, almeno in parte, nella loro natura solo parzialmente consultiva. Nella sentenza Dudda la Corte ha interpretato una disposizione parallela di cui all'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, concernente il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto:

«attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività».

È importante sottolineare che le prestazioni tecniche nel settore dell'acustica e i servizi di sonorizzazione oggetto di quel caso sono stati ritenuti «accessori» rispetto alla natura artistica o ricreativa delle attività principali. In sede di motivazione, la Corte ha pertanto fatto un rapido accenno solo all'espressione «attività (...) affini», dichiarando che «non soltanto prestazioni aventi ad oggetto in particolare attività artistiche o ricreative, ma anche quelle aventi ad oggetto *attività semplicemente affini* rientrano in tale disposizione» [18].

18 — Punto 25 (il corsivo è mio).

21. Non è facile interpretare l'espressione «attività semplicemente affini» [19]. È presumibile che la Corte voglia dire che è sufficiente che le attività siano «affini» a quelle artistiche o ricreative per essere ricomprese nel trattino. D'altra parte la Corte non cerca di stabilire, in base alla lettera del primo trattino, nessuna classe o genere di attività che possa giustificare l'applicazione del principio ermeneutico dello *ejusdem generis* [20]. L'applicazione di tale principio presuppone che sia possibile individuare, in base ai contenuti elencati nel testo di legge da interpretare, un *genus* sovraordinato ai termini generali [21]. L'obiettivo della ricerca è essenzialmente un elemento tanto comune da permettere l'individuazione di una classe riconoscibile. Le attività elencate nel terzo trattino dell'art. 9, n. 2, lett. e), mi sembrano troppo eterogenee e prive di elementi comuni. Si è sostenuto che il fatto che le attività elencate possano essere considerate, in senso ampio, come professioni liberali consentirebbe l'individuazione di un *genus*. Comunque, non credo che il legislatore, con tale trattino, intendesse formulare un catalogo o stabilire un *genus* o una classe di attività corrispondenti a quelle tradizionalmente considerate professioni liberali. Un'interpretazione che cercasse di porre a confronto la miriade di forme che può assumere il lavoro di consulenza con il prestigio sociale e intellettuale — basato generalmente sugli alti livelli di formazione culturale e sulla disciplina rigorosa del comportamento etico e professionale — delle professioni liberali tradizionali forzerebbe in modo considerevole la lettera del trattino. Ovviamente, l'omissione di prestazioni mediche discende naturalmente dall'esenzione di servizi del genere ex art. 13, parte A, n. 1, lett. c). Se fossero state incluse, esse sarebbero risultate indubbiamente «affini» ai servizi veterinari. In conclusione, non c'è nessuna classe di attività nel catalogo che sia «affine» alle normali attività del medico veterinario e, secondo me, non è possibile individuare nessun elemento comune, al di là della nozione insoddisfacente di professioni liberali, al quale dette attività possano essere assimilate.

22. Certo — come ho già affermato in relazione al quarto trattino dell'art. 9, n. 2, lett. c) [22] — tenendo presente l'esplicita esenzione transitoria disposta espressamente ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F alla sesta direttiva per le prestazioni di cure agli animali effettuate da medici veterinari, se il legislatore avesse voluto includere i servizi dei medici veterinari nel trattino, così come ha fatto chiaramente con quelli degli avvocati, lo avrebbe fatto espressamente. Medici veterinari che forniscono servizi veterinari tradizionali esercitano una specifica professione, il cui ruolo risulta assolutamente chiaro alla società. In assenza di un *genus* nel

19 — Ad esempio, il testo francese della sentenza riporta: «*des activités simplement similaires*».

20 — V., ad esempio, Bennion, *Statutory Interpretation* (Butterworths, 2ª edizione, 1992), pag. 860 e ss.

21 — V., ad esempio, Nalgo/Bolton Corporation [1943] AC 166, pag. 176. Questo principio è anche applicabile in diritto irlandese; v., ad esempio, CW Shipping Ltd/Limerick Harbour Commissioners [1989] ILRM 416, ed è stato richiamato come strumento interpretativo dall'avvocato generale Sir Gordon Slynn in occasione delle sue conclusioni nella causa 218/86, Schotte/Parfums Rothschild (Racc. 1987, pag. 4905, in particolare pag. 4911).

22 — V. la precedente nota 15.

trattino, come rilevato nel precedente paragrafo, è necessario esaminare se attività veterinarie di tal genere siano affini a una delle attività elencate nel trattino. Il riferimento alle «altre prestazioni analoghe» non può essere interpretato quale riferimento allo status professionale di coloro che prestano taluni tra i servizi elencati, come gli avvocati — dal momento che sia i medici veterinari che gli avvocati potrebbero essere qualificati, in senso ampio, come esercenti di libere professioni —, bensì, al contrario, dev'essere inteso come comprensivo dei soli *servizi* che siano analoghi — in termini di aspetti concreti del servizio effettivamente fornito — a una qualsiasi delle attività espressamente elencate prima. L'analogia, per quanto ipotizzabile, tra la natura dei servizi forniti dai medici veterinari e quelli dei consulenti, e degli «uffici studi» in particolare, derivante dal carattere consultivo di una parte del lavoro dei veterinari, non è sufficiente, a mio parere, a far rientrare tali servizi nella sfera del trattino.

23. Per di più, i lavori preparatori relativi all'art. 9 della sesta direttiva, ricordati in varie occasioni come «piuttosto turbolenti» [23] e «alquanto confusi» [24], non forniscono nessun appiglio per un'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, che consenta di ricomprendere in esso i servizi veterinari [25]. Non ci sono indizi, ad esempio, del fatto che l'estensore volesse dire che tutti i servizi forniti professionalmente o in modo comunque autonomo, effettuati all'interno della Comunità da soggetti passivi dell'imposta, dovessero, secondo il disposto dell'art. 9, n. 2, lett. e), essere tassati presso «il luogo (...) in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile». Inoltre, il settimo 'considerando' della sesta direttiva [26] è anch'esso di scarso aiuto, dal momento che non fa che indicare, come confermato dalla Corte nella citata sentenza Dudda, che lo scopo delle norme speciali enunciate nell'art. 9, n. 2, è quello di «stabilire un regime speciale per prestazioni di servizi tra soggetti d'imposta il cui costo è compreso nel prezzo delle merci» [27]. La mera circostanza che i servizi belgi fossero verosimilmente incorporati dai beneficiari nel prezzo delle «merci» da essi successivamente fornite a terzi non può

23 — Terra e Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), pag. 356.

24 — V. Farmer e Lyal, *EC Tax Law*, Oxford, 1994, pag. 155.

25 — Da una situazione in cui la maggior parte dei servizi doveva considerarsi prestata nel luogo in cui il prestatore aveva posto la propria sede, ex art. 10 della proposta originaria (v. GU 1973, C 80, pag. 1), il testo finale della sesta direttiva, come abbiamo visto, ha adottato una regola di carattere generale al n. 1, come eccezione a tale norma, un ampio elenco di servizi al n. 2, per i quali il luogo delle prestazioni dipende essenzialmente da quello della loro effettiva esecuzione. Sebbene l'elenco originario [art. 16, n. 10, lett. e), della proposta], paragonabile all'attuale art. 9, n. 2, lett. e), facesse riferimento solo a «services of consultants, engineers and planning offices, and similar services» (prestazioni di consulenti, ingegneri, uffici studi ed altre prestazioni analoghe) — elenco rimasto immutato nella proposta modificata della Commissione (v. Bollettino delle CE, Supplemento 11-73) — sembra che ricada sul Consiglio la responsabilità per le ulteriori attività aggiunte nel testo poi effettivamente adottato. Non ci sono indicazioni in merito a un qualsiasi obiettivo di carattere generale che giustificasse, da parte del Consiglio, l'inclusione dei «consultancy bureaux» (uffici studi), dei «lawyers» (avvocati) e degli «accountants» (periti contabili), e l'esclusione dei «planning offices» [in senso proprio uffici di progettazione (Ndt)]. Sebbene i termini corrispondenti a «planning offices» adottati nelle versioni francese e tedesca della proposta («bureaux d'études» e «Studienbüros») siano rimasti immutati nei testi finali adottati in tali lingue [lo stesso dicasi per l'italiano «uffici studi» (Ndt)], i termini usati nelle versioni inglese e olandese della proposta sono stati modificati nel testo finale. Così, in inglese, l'espressione «planning offices» è stata sostituita da «consultancy bureaux», mentre in olandese la parola «studiebureaus» è stata sostituita da «adviesbureaus».

26 — Citato nella precedente nota 8.

27 — Punto 23.

per sé sola far ritenere che il luogo delle prestazioni dei servizi fosse il Belgio.

24. Sono convinto che, per quanto vago possa essere il contenuto della nozione di attività analoghe a quelle di «consulenti» o di «uffici studi», esso non può essere ragionevolmente interpretato come comprensivo anche del lavoro dei medici veterinari. La somministrazione di cure ad animali comporta ben più di un lavoro di natura meramente consultiva avente ad oggetto i medesimi. Il discorso sarebbe diverso se un gruppo di veterinari fissasse la sede di un'impresa che si dedicasse alla prestazione di servizi di consulenza connessi agli animali a beneficio di allevatori, di persone che intendessero avviare attività di allevamento o, persino, delle pubbliche autorità, ma allora i loro servizi non costituirebbero servizi veterinari nell'accezione comune del termine. Parimenti, un veterinario potrebbe fornire servizi di natura autenticamente consultiva; per esempio egli potrebbe fornire con regolarità pareri sulla cura degli animali a persone, società o enti. Ad ogni modo, il giudice nazionale *non* ha ritenuto che ciò avvenga nel caso dello studio Linthorst, la cui attività consultiva sembra episodica nell'ambito di quella normale, di carattere veterinario.

25. Ritengo che, in considerazione, in primo luogo, degli scopi alla base del sistema comunitario dell'IVA e, in particolare, dell'art. 9 della sesta direttiva e, in secondo luogo, della natura complessiva dei servizi veterinari nell'accezione accolta nel linguaggio comune, i servizi forniti da un medico veterinario il quale operi come tale piuttosto che in qualità di specialista in consulenze non possano essere interpretati come rientranti nell'ambito del terzo trattino dell'art. 9, n. 2, lett. e).

iv) *Art. 9, n. 1: Luogo delle prestazioni*

26. Poiché nessuna delle disposizioni di cui all'art. 9, n. 2, della sesta direttiva è applicabile, il luogo delle prestazioni dei servizi forniti dallo studio è regolato dall'art. 9, n. 1. Nella sentenza Berkholz, la Corte ha dichiarato che «secondo l'art. 9, n. 1, il luogo in cui il prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica appare, in proposito, come il punto di riferimento preferenziale, nel senso che la presa in considerazione di un altro centro di attività a partire dal quale viene resa la prestazione di servizi entra in linea di conto solo nel caso in cui il riferimento alla sede non conduca ad una soluzione razionale dal punto di vista fiscale o crei un conflitto con un altro Stato membro» [28]. Nella presente fattispecie, punto di riferimento preferenziale sono i Paesi Bassi. La scelta del luogo in cui si trova la sede quale luogo delle prestazioni dei servizi veterinari risolve qualsiasi conflitto derivante da impostazioni nazionali divergenti, come quelle che coinvolgono, nel caso di specie, Paesi Bassi e Germania, da un lato, e Belgio, dall'altro.

28 — Sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz (Racc. pag. 2251, punto 17).

27. Per di più, non si è fatto nessun accenno all'eventualità che lo studio di cui trattasi abbia una sede stabile al di fuori dei Paesi Bassi, vale a dire in Belgio o altrove. Ne consegue che il luogo delle prestazioni dei servizi deve trovarsi là dove esso ha fissato la sede della propria attività economica, cioè, come già accertato dal giudice nazionale, nei Paesi Bassi.

## IV — Conclusione

28. Conseguentemente, propongo che la questione sollevata dal Gerechtshof di 's-Hertogenbosch vada risolta dichiarando che:

«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 per un medico veterinario che presti i suoi servizi in più di uno Stato membro il luogo di prestazione di questi ultimi dev'essere ritenuto quello in cui egli ha fissato la sede della propria attività economica, a meno che il prestatore abbia fissato detta sede in un altro Stato membro ed esegua i servizi attinenti alla sua attività a partire dalla medesima».