CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 28 de noviembre de 1996 *

1. La presente cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia se refiere a la interpretación del ámbito de aplicación de determinadas disposiciones del artículo 9 de la Sexta Directiva del IVA. [1] Mediante la cuestión planteada, el órgano jurisdiccional nacional solicita esencialmente al Tribunal de Justicia que determine qué lugar debe considerarse, para la sujeción al IVA, como el lugar en el que se hayan prestado servicios veterinarios a empresas ganaderas en un Estado miembro (Bélgica) por parte de una sociedad de medicina veterinaria que ha establecido la sede de su actividad económica y posee un establecimiento permanente en otro Estado miembro (Países Bajos).

I — El contexto jurídico y fáctico

2. 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;

* Lengua original: inglés.

1 — 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»).

— 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;

[...]»

El apartado 3 del artículo 9 es igualmente pertinente. Dispone:

«A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros podrán considerar, en lo que concierne a las prestaciones de servicios enunciadas en la letra e) del apartado 2 [...] que:

a) el lugar de las prestaciones de servicios, que en virtud del presente artículo se halla en el interior del país, está situado fuera de la Comunidad, siempre que la utilización y la explotación efectiva se lleven a cabo fuera de la Comunidad;

b) el lugar de las prestaciones de servicios, que en virtud del presente artículo se halla fuera de la Comunidad, está situado en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectiva se lleven a cabo en el interior del país.»

3. Según el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, la Wet op de Omzetbelasting de 1968 (Ley neerlandesa relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «Ley») fue adaptada posteriormente para

tener en cuenta la Sexta Directiva. [2] El órgano jurisdiccional nacional afirma que el Tribunal de Justicia puede dar por sentado que, por lo que se refiere a las prestaciones de servicios, el legislador neerlandés quiso definir en el artículo 6 de la Ley las mismas normas que las establecidas en el artículo 9 de la Sexta Directiva.

4. La sociedad Linthorst, Pouwels y Scheres, parte demandante en el litigio principal, está establecida en Ell, Países Bajos. [3] Tiene una consulta de medicina veterinaria general y todos sus socios son veterinarios. A efectos del IVA, está considerada como una empresa (ondernemer) en el sentido del artículo 7 de la Ley. En el mes de febrero de 1994 (en lo sucesivo, «período de recaudación pertinente»), facturó a ganaderos establecidos en Bélgica —que no poseían un establecimiento permanente fuera de dicho país— un importe total de 5.110 HFL en concepto de prestaciones de servicios veterinarios. Estas prestaciones (en lo sucesivo, «prestaciones belgas»), que no incluían el suministro de medicamentos, estaban destinadas a animales que se encontraban en Bélgica, donde la sociedad efectuó las referidas actividades. Para el período de recaudación pertinente, la sociedad incluyó en su declaración del IVA —de un importe total de 32.027 HFL— la cantidad de 849 HFL que representaba el IVA, calculado al 17,5 % de 5.110 HFL facturados por las prestaciones de servicios belgas. Al no haber prosperado su reclamación administrativa para obtener la devolución de la suma de 849 HFL, la sociedad interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional nacional.

5. Ante dicho órgano jurisdiccional nacional Linthorst alegó que, con arreglo a los guiones tercero y cuarto de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el lugar donde se efectuaron las prestaciones de servicios belgas es el lugar en el que se realizaron materialmente, es decir, Bélgica. Con carácter subsidiario, sostuvo que, conforme a la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, debía considerarse el lugar de las referidas prestaciones como el lugar donde está situada la sede de las actividades económicas de los destinatarios, es decir, igualmente Bélgica. Las autoridades tributarias sostuvieron que es aplicable la regla principal contenida en el apartado 1 del artículo 9 y que, por las prestaciones de servicios belgas, la sociedad estaba correctamente sujeta al IVA en los Países Bajos donde posee un establecimiento.

6. El órgano jurisdiccional nacional señala que, puesto que, en virtud del artículo 9 de la Sexta Directiva, determina el lugar en que se considera prestado un servicio determina los límites de la competencia de los Estados miembros para gravar dicho servicio, se necesita una interpretación comunitaria de dicha disposición para evitar situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran resultar de interpretaciones nacionales divergentes. Dado que el órgano jurisdiccional nacional no estaba convencido de que no era aplicable en este asunto ninguna de las disposiciones del apartado 2 del artículo 9 invocadas por la sociedad y señalando que las autoridades belgas consideraban que el cuarto guión de la letra c) del apartado 2

2 — La resolución de remisión se refiere a la Ley de 28 de diciembre de 1978, publicada en *Staatsblad*, p. 677.

3 — En las presentes conclusiones, me referiré a ella denominándola «Linthorst» o «sociedad».

del artículo 9 era aplicable a las prestaciones de servicios veterinarios, decidió plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿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?»

II — Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

7. Presentaron observaciones escritas Linthorst, los Gobiernos neerlandés, alemán e italiano y la Comisión que, salvo Linthorst y el Gobierno alemán, también fueron oídos en sus observaciones orales.

III — Análisis

8. El apartado 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva enuncia una regla por la que normalmente el IVA sobre la prestación de servicios se percibe en el lugar de establecimiento de quien los preste. Sin embargo, el apartado 2 del artículo 9 somete a otras reglas una gama amplia y heterogénea de prestaciones de servicios. El Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado sobre la interpretación de este artículo, especialmente, sobre la relación que existe entre sus apartados 1 y 2.

9. Si bien el apartado 1 «establece una regla de carácter general», [4] de ello no se deduce que deba interpretarse el ámbito de aplicación del apartado 2 de forma estricta, como una excepción a la regla general. [5] Por el contrario, en la sentencia Dudda, el Tribunal de Justicia declaró que «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». [6] El Tribunal de Justicia continuó diciendo: [7]

«De lo anterior se deduce que, en lo que atañe a la interpretación del artículo 9, el

4 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4618), apartado 20.

5 — Por lo tanto, a este respecto, los Gobiernos italiano y neerlandés han subrayado incorrectamente este enfoque interpretativo.

6 — Apartado 20 de la sentencia Dudda, antes citada.

7 — *Ibidem*, apartado 21.

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.»

En consecuencia, el Tribunal de Justicia declaró que procede determinar el ámbito de aplicación del apartado 2 del artículo 9 a la luz de su finalidad, tal como se desprende del séptimo considerando de la Sexta Directiva, [8] de lo que se deduce que, en su conjunto, esta disposición está destinada a «establecer un régimen especial para las prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes». [9]

10. En el presente asunto, el costo de las prestaciones efectuadas por la sociedad probablemente fue incluido directamente en el precio de los productos entregados por los ganaderos (es decir, en el precio de venta del ganado o de los canales, en caso de sacrificio para la venta, o en el precio de los productos lácteos de sus animales, en caso de explotación lechera). No obstante, de forma más general, como observó el órgano jurisdiccional nacional, las prestaciones de servicios de los veterinarios se efectúan, en gran medida, en favor de particulares, de modo que en tales casos no existen prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos, aun cuando los servicios veterinarios deban incluirse en el tercer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9, como examinaré más adelante. Sin embargo, no parece que éste sea el caso de autos, ya que los destinatarios de las prestaciones son ganaderos.

i) *Tercer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 — Informes periciales sobre cosas muebles corporales*

11. El primer argumento esgrimido por la demandante consiste en que las prestaciones de servicios belgas pueden clasificarse de «informes periciales sobre cosas muebles corporales». Este argumento se basa en primer lugar en el texto neerlandés del tercer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva y, en particular, en los términos «in verband met», que pueden traducirse en inglés por «in connection with» o en francés por «*en rapport avec*» (en relación con). En realidad, las versiones inglesa y francesa utilizan respectivamente los términos «relating to» y «ayant pour objet» (que tengan por objeto). Ambas expresiones

8 — Según el séptimo considerando, «[...] la determinación del lugar de las operaciones imponibles ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrada de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios; que si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad profesional, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el país del destinatario de la prestación, especialmente en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes;».

9 — Sentencia Dudda, antes citada, apartado 23. Resulta claramente del apartado 24 de dicha sentencia que el mismo razonamiento se aplica a las prestaciones de servicios cuyo destinatario incluye el costo «en el precio de la prestación global abonada por el consumidor final [...]».

implican una relación de finalidad entre las prestaciones de servicios y los informes periciales sobre los bienes. Admito la clasificación de «bienes muebles corporales» para los animales, puesto que en la mayor parte de los ordenamientos jurídicos el Derecho civil considera la propiedad de animales de modo similar a la propiedad de bienes muebles inanimados. No obstante, coincido con el órgano jurisdiccional nacional en que las prestaciones de servicios contempladas por el legislador son las de los peritos en materia de evaluación, como las de los peritos de seguros en materia de siniestros, y no la de los peritos en veterinaria.

12. De modo ocasional, un veterinario puede hacer para un ganadero una evaluación del perjuicio sufrido, por ejemplo, a raíz de la aparición de una enfermedad bovina o, como señaló en la vista el representante del Gobierno neerlandés, cuando da al propietario de un caballo una estimación del valor de éste. Sin embargo, en mi opinión, estas actividades son accesorias y ocasionales. La función principal de los veterinarios consiste en proporcionar cuidados terapéuticos o preventivos a los animales. Fundamentalmente, tanto desde el punto de vista de su objetivo esencial como de los medios y medicamentos utilizados, estos cuidados se asemejan —salvo algunas excepciones obvias— a los de un médico generalista. No pienso que los servicios prestados habitualmente por los veterinarios puedan asimilarse a aquellos que «tengan por objeto [...] informes periciales sobre cosas muebles corporales».

ii) *Cuarto guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 — Trabajos relacionados con cosas muebles corporales*

13. Linthorst también sostiene que los servicios prestados por los veterinarios pueden ser clasificados de trabajos relacionados con cosas muebles corporales en el sentido del cuarto guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. A este respecto, además del hecho de que la versión neerlandesa del texto que inicia el guión utiliza los términos «in verband met», mientras que el texto inglés emplea los términos «relating to», el órgano jurisdiccional nacional subraya que las versiones inglesa y alemana (a saber, respectivamente, «work on movable tangible property» y «Arbeiten an beweglicher körperlicher Gegenstände») no son tan amplias como la expresión neerlandesa «werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken», que, traducida literalmente al inglés, daría la expresión «activities which relate to movable corporeal things» (actividades que se refieren a cosas muebles corporales). En neerlandés, la palabra «werkzaamheden» tiene, aparentemente, un alcance más amplio que la palabra «work» (trabajo) en inglés. Sin embargo, la Comisión sostiene que la palabra «travaux», utilizada en la versión francesa, más bien evoca la idea de trabajos de reparación o de mantenimiento y no la función combinada de proporcionar asesoramiento y cuidados veterinarios, en contraste con el término neerlandés «werkzaamheden», sobre el que la Comisión admite que es más neutro. [10] El órgano jurisdiccional nacional estima que hay que limitar el alcance del cuarto guión a

10 — La edición de 1993 de *Le Nouveau Petit Robert* define las palabras «un travail» o «le travail de quelqu'un» como [l']ensemble des activités exercées pour parvenir à un résultat (oeuvre, production), lo que aparentemente suscita la idea de un trabajo físico que aboca a resultados materiales y verificables.

los trabajos efectuados en la propia cosa mueble corporal y, al igual que el Gobierno alemán, considera que no hay que interpretar esta disposición de forma demasiado amplia, porque tendría por efecto hacer supérflua la disposición del tercer guión.

14. Cuando el Tribunal de Justicia interpreta una disposición de Derecho comunitario, se esfuerza en hacer una interpretación uniforme del texto que sea conforme con la intención real del legislador comunitario y que no esté necesariamente influida por las particularidades de una versión lingüística entre las diferentes versiones, que son igualmente textos auténticos. [11] El órgano jurisdiccional nacional se refirió a las versiones alemana e inglesa e indicó que no proporcionan base para una interpretación amplia de la versión neerlandesa, mientras que la Comisión alega que la versión francesa tiende a una interpretación más restringida y más específica. A ello añado que ninguna de las demás versiones de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, auténticas en el período impositivo pertinente, parece refrendar la interpretación amplia de dicha disposición que propone la sociedad. [12] Es verdad que, en algunas ocasiones, el Tribunal de Justicia ha interpretado una disposición de la Sexta Directiva haciendo hincapié en una versión auténtica cuando no contradecía a las demás, [13] pero siempre ha perseguido el objetivo de una interpretación comunitaria uniforme.

15. En opinión del órgano jurisdiccional nacional, los servicios prestados por los veterinarios, tanto según el lenguaje corriente como por razón de los servicios de prevención y de asesoramiento habitualmente prestados, comprenden más que los meros trabajos en animales y sería más apropiado considerarlos como los referidos a los cuidados proporcionados a los animales. [14] Dicho órgano afirma que este punto de vista también queda confirmado por otras disposiciones de la legislación comunitaria. [15] Al igual que el órgano jurisdiccional nacional, la Comisión estima que el punto de vista general de la sociedad, como está expresado en lenguaje corriente, es más importante que los

11 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 12 de noviembre de 1969, Stauder (29/69, Rec. p. 419), apartado 3.

12 — Los términos utilizados son los siguientes: en danés «arbejde», en griego «ergasíes», en italiano «lavori», en portugués «trabalhos» y en español «trabajos». Todos estos términos mantienen un vínculo estrecho con la idea de trabajo.

13 — Véase, por ejemplo, la sentencia de 28 de marzo de 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Rec. p. I-1721), apartado 24, en la que el Tribunal de Justicia se fundó en la versión neerlandesa, confirmada por la puntuación empleada en otras tres versiones lingüísticas.

14 — A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional se refiere al punto 9 del Anexo F de la Sexta Directiva, que menciona «las prestaciones de cuidados proporcionados a los animales por los médicos veterinarios». La letra b) del apartado 3 del artículo 28 autorizaba a los Estados miembros a mantener, durante un período determinado, las exenciones del IVA de las que se beneficiaban dichas prestaciones en Derecho nacional. Sin embargo, dicha autorización fue derogada por el artículo 1 de la Directiva 89/465/CEE del Consejo, de 18 de julio de 1989, Decimoctava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Supresión de algunas excepciones previstas en el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva 77/388/CEE (DO L 226, p. 21).

15 — El órgano jurisdiccional nacional se refiere, *inter alia*, a las disposiciones relativas a las exenciones del IVA sobre la importación temporal de bienes en la Comunidad. A este respecto, señala que el ámbito de aplicación de la exención prevista por la letra c) del apartado 1 del artículo 14 de la Sexta Directiva ha sido definido por la Directiva 85/362/CEE del Consejo, de 16 de julio de 1985, Decimoséptima Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en materia de importación temporal de bienes distintos de los medios de transporte (DO L 192, p. 20; EE 09/02, p. 9). El Capítulo 11 del Título III, que comprende el artículo 23, trata de los animales. Dispone que se concederá la exención a: «a) los animales vivos de cualquier especie importados [...] para ser sometidos a tratamiento veterinario». Según el tribunal nacional, dicha referencia específica a los servicios veterinarios indica que, si el legislador hubiera querido incluir dichas prestaciones en el ámbito de aplicación del cuarto guión, lo habría hecho expresamente.

términos precisos utilizados. [16] En el lenguaje corriente, los servicios prestados por los veterinarios no se denominan trabajo en animales.

16. Coincido en que los términos «trabajos relacionados con cosas muebles corporales» no deben ser interpretados en sentido amplio. En mi opinión, el legislador sólo ha querido incluir en este guión los servicios que requieren un trabajo físico en las cosas muebles o, al menos, que estén estrechamente relacionados con dicho trabajo, y no los trabajos de naturaleza predominantemente intelectual.

17. Según la acepción social común, el trabajo de los veterinarios comprende mucho más que el mero tratamiento físico de los animales. Como se ha indicado en la anterior nota 14, el legislador comunitario había dado inicialmente a los Estados miembros la posibilidad de eximir *«las prestaciones de cuidados* proporcionados a los animales por los médicos veterinarios» (el subrayado es mío). Además, con arreglo a la letra c) del apartado 1 del punto A del artículo 13, los Estados miembros deben eximir, sin ningún límite de tiempo, «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». Según mi parecer, estas referencias específicas a la «asistencia» y a los «cuidados» ponen en evidencia que los redactores de la Sexta Directiva no tuvieron la intención de modificar, a efectos del IVA, la concepción común de lo que constituye el trabajo de los veterinarios. El Tribunal de Justicia, cuando declaró que Italia había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de la Sexta Directiva al eximir del IVA los servicios prestados por veterinarios, admitió que el trabajo de los veterinarios debe ser descrito en términos de «asistencia dispensada a los animales». [17]

18. Pienso que el trabajo de los veterinarios debe ser considerado globalmente y con referencia a la concepción común de la naturaleza y del objetivo de este trabajo, y no al hecho accesorio de que implica efectivamente un trabajo en animales. En mi opinión, el mero hecho de que una parte del trabajo efectuado por la sociedad pueda incluir, en un sentido puramente literal, un trabajo relacionado con cosas muebles corporales, no puede modificar esta interpretación. Los aspectos físicos de los exámenes e intervenciones efectuados por los veterinarios en los animales, como parte del servicio prestado a sus clientes, no define exhaustivamente la naturaleza de dichas prestaciones, puesto que estos aspectos presuponen la cualificación intelectual, la experiencia y el criterio de los profesionales de que se trata. En consecuencia, estoy convencido de que dichas prestaciones no pueden estar comprendidas en el cuarto guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9.

16 — La Comisión menciona, en apoyo de esta postura, los apartados 19 y 20 de la sentencia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk's Boekhuis (139/84, Rec. p. 1405).

17 — Sentencia de 24 de mayo de 1988, Comisión/Italia (C-122/87, Rec. p. 2685), apartado 9.

iii) *Tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 — Similitud con las prestaciones de los consejeros*

19. Por último, Linthorst sostiene que las prestaciones de servicios efectuadas por los veterinarios deben ser consideradas, en cuanto «prestaciones similares», dentro de las «prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares», a las que se refiere el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. El órgano jurisdiccional nacional estima que, dada la diferencia de naturaleza entre el conjunto de los servicios prestados por los veterinarios y los servicios de los «consejeros» y «otras prestaciones similares», los servicios de los veterinarios no pueden estar comprendidos dentro del ámbito de aplicación de esta disposición. La sociedad sostiene que sus servicios, por lo que se refiere tanto al amplio alcance del concepto de consejo como al hecho de que los servicios de los veterinarios tienen parcialmente carácter de consejo, deben ser considerados, por lo menos, prestaciones similares a las de los consejeros. El Gobierno alemán sostiene que, si bien la lista de actividades enumeradas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 sólo comprende las actividades desempeñadas de forma independiente, de ello no se infiere que deba considerarse que todas estas actividades están comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha disposición; si el legislador hubiese querido incluir los servicios prestados habitualmente por los veterinarios lo habría hecho expresamente.

20. A primera vista, no existe una solución evidente a este dilema. La razón por la que dichos servicios quedan excluidos del ámbito de aplicación de la letra c) del apartado 2 del artículo 9 es, al menos en parte, su carácter parcialmente consultivo. En la sentencia Dudda, el Tribunal de Justicia interpretó una disposición paralela que figura en el primer guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9, respecto al lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto:

«actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades».

Es importante subrayar que los servicios técnicos en el ámbito de la acústica y los servicios de sonorización que se debatían en dicho asunto han sido considerados como «accesorios» de las actividades principales de naturaleza artística o recreativa. En la sentencia Dudda, el Tribunal de Justicia tan sólo hizo una breve referencia a la expresión «actividades similares» y declaró que «están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de esta disposición no sólo las prestaciones que tienen por objeto actividades artísticas o recreativas, sino también aquellas que tienen por objeto *"actividades simplemente similares"*». [18]

18 — Sentencia antes citada, apartado 25 (el subrayado es mío).

21. Pienso que no es fácil interpretar la expresión «actividades simplemente similares». [19] Probablemente, el Tribunal de Justicia quiere significar que basta que las actividades sean «similares» a las actividades artísticas o recreativas para que estén comprendidas dentro del ámbito de aplicación del mencionado guión. Por otra parte, el Tribunal de Justicia no intenta establecer, según los términos del primer guión, cualquier clase o género de actividades como la que podría exigir la aplicación del principio de construcción *(ejusdem generis)*. [20] La aplicación de este principio presupone la posibilidad de identificar, a partir de las materias enumeradas en el texto jurídico examinado, un «género» que preceda a los términos generales. [21] A este respecto, se trata esencialmente de buscar un elemento suficientemente común que permita la identificación de una categoría reconocible. En mi opinión, las actividades enumeradas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 son demasiado heterogéneas y carecen de elementos comunes. Se ha alegado que el hecho de que pueda considerarse, en sentido amplio, que las actividades enumeradas constituyen profesiones liberales, daría lugar a un «género». No obstante, considero que el legislador no ha tenido la intención de establecer un catálogo o un género o una categoría de actividades correspondientes a aquellas comprendidas en el concepto tradicional de profesiones liberales. Una interpretación que intentase comparar la miríada de formas posibles que hoy tiene el trabajo de los consejeros con el prestigio intelectual y social de las profesiones liberales tradicionales —basado generalmente en elevados criterios en materia de formación y en una regulación estricta del comportamiento ético y profesional— deformaría considerablemente el sentido de los términos utilizados en el mencionado guión. En realidad, la omisión de los servicios médicos se deduce naturalmente de la exención de dichos servicios con arreglo a la letra c) del apartado 1 del punto A del artículo 13. Si estuviesen incluidos, serían, indudablemente, «similares» a los servicios veterinarios. Por las razones precedentes, en la lista no hay una categoría de actividad que sea «similar» a las actividades normales de un veterinario y, según creo, fuera del concepto no satisfactorio de profesión liberal, no es posible identificar ningún elemento común al que podrían asimilarse dichas actividades.

22. En realidad —como ya he indicado respecto al cuarto guión de la letra c) del apartado 2 del artículo 9— [22] por lo que se refiere a la exención transitoria expresamente establecida en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y en el Anexo F de la Sexta Directiva para las prestaciones de cuidados proporcionados a los animales por los médicos veterinarios, si el legislador hubiese querido incluir los servicios de los veterinarios en dicho guión, como lo hizo claramente con los servicios de los abogados, lo habría hecho expresamente. Los veterinarios que prestan servicios veterinarios tradicionales ejercen

19 — Por ejemplo, en el texto francés de la sentencia se lee: *«des activités simplement similaires»*.

20 — Véase, por ejemplo, Bennion: *Statutory Interpretation*, Butterworths, 2.ª edición, 1992, pp. 860 y ss.

21 — Véase, por ejemplo, el asunto NALGO c. Bolton Corporation [1943] AC 166, p. 176. Dicho principio es igualmente aplicable en Derecho irlandés; véase, por ejemplo, el asunto CW Shipping Ltd c. Limerick Harbor Commissioners [1989] ILRM 416, que fue invocado como ayuda para la interpretación hecha por el Abogado General Sir Gordon Slynn en las conclusiones que presentara en el asunto en el que recayó la sentencia de 9 de diciembre de 1987, Schotte (218/86, Rec. pp. 4905 y ss., especialmente p. 4911).

22 — Véase *supra* en la nota 15.

una profesión específica cuya función es comprendida fácilmente por la población. Ante la inexistencia de un «género» en el mencionado guión, como antes se ha visto en el punto anterior, es necesario examinar si dichas actividades veterinarias son similares a alguna de las actividades enumeradas en ese mismo guión. La mención de «otras prestaciones similares» no puede ser interpretada como una referencia al estatuto profesional de quienes prestan algunos de los servicios enumerados, como los abogados —puesto que tanto los veterinarios como los abogados pueden estar considerados, en un sentido amplio, como miembros de profesiones liberales— sino que, por el contrario, debe ser interpretada en el sentido de que sólo incluye las *prestaciones* que sean similares —desde el punto de vista de los aspectos concretos del servicio efectivamente prestado— a alguna de las actividades de prestaciones de servicios expresamente enumeradas. Según mi parecer, la similitud, en la medida en que exista, entre los servicios prestados por los veterinarios y por los consejeros o, en particular, por los «gabinetes de estudios», que resulte de los aspectos de consejo que tiene una parte del trabajo de los veterinarios, no basta para incluirlos en el ámbito de aplicación del mencionado guión.

23. Por otra parte, la génesis del artículo 9 de la Sexta Directiva, que ha sido descrita como «bastante turbulenta» [23] y «bastante confusa», [24] no permite sustentar una interpretación del tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 en el sentido de que comprenda las prestaciones de servicios veterinarios. [25] Por ejemplo, no indica que la voluntad del legislador haya sido la de que todas los servicios prestados con carácter profesional o, de otra manera, por cuenta propia en el interior de la Comunidad entre sujetos pasivos sean gravados, según los términos de la letra e) del apartado 2 del artículo 9, en «el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente». Además, el séptimo considerando de la Sexta Directiva [26] tampoco es útil puesto que, como ha confirmado el Tribunal de Justicia en la sentencia Dudda, antes citada, las reglas alternativas del apartado 2 del artículo 9 están destinadas a «establecer un régimen especial para prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes». [27] El mero hecho de que el costo de los servicios belgas fuera incorporado probablemente por sus destinatarios en el precio de los «bienes» que se suministraron posteriormente a otras personas, no puede, por sí

23 — Terra y Kajus: *A Guide to the Sixth VAT Directive*, IBFD, 1991, p. 356.

24 — Véase Farmer y Lyall: *EC TAX Law*, Oxford 1994, p. 155.

25 — A partir de una situación en la que la mayor parte de las prestaciones de servicios estaban consideradas como efectuadas en el lugar del establecimiento del prestatario con arreglo al artículo 10 de la propuesta inicial (DO 1973, C 80, p. 1), el texto definitivo de la Directiva contiene, como antes se ha visto, una regla de carácter general en el apartado 1, sin perjuicio de una extensa lista de prestaciones, enumeradas en el apartado 2, cuyo lugar depende esencialmente del lugar de ejecución. Mientras que la lista inicial [letra e) del apartado 10 del artículo 16 de la propuesta], que es comparable a la actual letra e) del apartado 2 del artículo 9, sólo mencionaba «las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de planificación y otras prestaciones similares» — texto que no fue modificado en la propuesta revisada de la Comisión: véase el suplemento 11/73 del *Boletín de las Comunidades Europeas*— el Consejo fue responsable de las demás actividades mencionadas en el texto actual. Nada indica que algún objetivo general haya motivado al Consejo a incluir los «consultancy bureaux» (gabinetes de estudios), «abogados» y «expertos contables» y a excluir los «planning offices» (gabinetes de planificación). Mientras que los términos correspondientes a los «planning offices» en las versiones francesa y alemana de la propuesta (es decir, respectivamente, «bureaux d'études» y «Studienbüros») se mantuvieron sin modificación en los textos finalmente adoptados en dichas lenguas, los términos utilizados en las versiones inglesa y neerlandesa de la propuesta se modificaron en el texto definitivo. Así pues, en inglés, se reemplazaron los términos «planning offices» por «consultancy bureaux», mientras que en neerlandés, el término «studiebureaus» fue reemplazado por «adviesbureaus».

26 — Citado en la nota 8 *supra*.

27 — Apartado 23 de la sentencia.

mismo, determinar que el lugar de la prestación de dichos servicios sea Bélgica.

24. Considero que, aun cuando sea indeterminado el alcance del concepto de actividades similares a las de los «consejeros» o de los «gabinetes de estudios», dicho concepto razonablemente no puede ser interpretado en el sentido de que incluye el trabajo de los veterinarios. Las prestaciones de cuidados proporcionados a los animales abarca mucho más que un mero trabajo de consejo en relación con los animales. La situación podría ser diferente si un grupo de veterinarios creara una empresa especializada en la prestación de servicios de consejo sobre animales en favor de ganaderos, de personas que tuvieran la intención de iniciar una actividad ganadera, o incluso de autoridades públicas, pero, en tal caso, sus servicios no constituirían los servicios veterinarios en el sentido en que se entiende comúnmente. Del mismo modo, un veterinario podría prestar servicios que tuvieran verdadero carácter de consejo; por ejemplo, podría asesorar regularmente a personas, empresas u organismos en materia de cuidados de animales. En todo caso, el órgano jurisdiccional nacional *no* ha llegado a la conclusión de que éste era el caso de Linthorst, cuyo trabajo de consejo es accesorio en relación con sus actividades veterinarias normales.

25. Estimo que, habida cuenta, en primer lugar, de los objetivos subyacentes en el sistema comunitario del IVA en general y en el artículo 9 de la Sexta Directiva en particular, y, en segundo lugar, de la naturaleza global de los servicios veterinarios tal como se entienden en el lenguaje corriente, las prestaciones de servicios efectuadas por un veterinario que actúa como tal, y no en calidad de consejero especializado, no pueden ser consideradas en el sentido de que están comprendidas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9.

iv) *Apartado 1 del artículo 9 — El lugar de las prestaciones*

26. Dado que ninguna de las disposiciones del apartado 2 del artículo 9 es aplicable, el lugar de las prestaciones de servicios efectuadas por la sociedad está regulado por el apartado 1 del artículo 9. En la sentencia Berkholz, el Tribunal de Justicia declaró que «según el apartado 1 del artículo 9, el lugar en que el prestador haya establecido la sede de su actividad económica resulta ser el punto de conexión prioritario en tanto en cuanto la consideración de otro establecimiento desde el que se presten los servicios sólo tiene interés en el supuesto de que la vinculación con la sede no lleve a la debida solución desde un punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro». [28] En el presente asunto, dicho punto de conexión prioritario se halla en los Países Bajos. La elección del lugar de establecimiento como lugar de las prestaciones veterinarias permite resolver cualquier conflicto que resulte de consideraciones nacionales divergentes, tal como el que existe en el caso de autos entre los Países Bajos y Alemania, por una parte, y Bélgica, por otra.

28 — Sentencia de 4 de julio de 1985 (168/84, Rec. p. 2251), apartado 17.

27. Además, no se ha sostenido en este asunto que la sociedad poseyera un establecimiento permanente fuera de los Países Bajos, ya sea en Bélgica o en otro sitio. De lo que resulta que el lugar de las prestaciones de servicios es el lugar en que está establecida la sede de su actividad económica, es decir, como ha declarado el órgano jurisdiccional nacional, en los Países Bajos.

IV — Conclusión

28. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión planteada por el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch del siguiente modo:

«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, cuando un veterinario presta sus servicios en más de un Estado miembro, debe considerarse como lugar donde presta sus servicios el lugar donde esté situada la sede de su actividad económica, salvo si posee un establecimiento permanente en otro Estado miembro desde el que haga las prestaciones de servicios de que se trata.»