

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
FENNELLY

presentate il 24 aprile 1997 \*

1. Il presente rinvio pregiudiziale riguarda il pagamento dell'IVA sugli onorari di arbitro e se essi siano imponibili nello Stato membro di residenza dell'arbitro, in quello della corte arbitrale che lo remunera, o in quello (o quelli) della parti all'arbitrato. La questione rinvia all'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva IVA <sup>1</sup>. In particolare, si discute se i servizi dell'arbitro siano servizi di «consulenti» o di «avvocati» o «altre prestazioni analoghe».

presso la Camera di Commercio Internazionale (in prosieguo: la «CCI»), con sede a Parigi. Egli è stato membro di numerosi collegi arbitrali internazionali che hanno risolto con i loro lodi controversie tra imprese commerciali o hanno cercato di indurre le parti a un accordo. Tali collegi si compongono di tre arbitri nominati ad hoc: il presidente è nominato dalla CCI e gli altri due dalle parti e confermati dalla CCI. I procedimenti dinanzi ai collegi arbitrali e la pronuncia del lodo hanno sempre avuto luogo a Parigi. Le parti all'arbitrato avevano sede fuori dalla Germania <sup>2</sup>. Gli onorari e la loro distribuzione tra i membri del collegio sono stabiliti dalla CCI. I membri non ricevono il compenso dalle parti, ma dalla CCI.

I — Contesto giuridico e di fatto

A — *Procedimento dinanzi al giudice nazionale*

2. Il ricorrente nella causa principale (in prosieguo: il «ricorrente»), prof. von Hoffmann, è un professore di diritto civile presso l'università di Treviri, in Germania. Nel 1987, 1988 e 1989 ha prestato servizio come arbitro

3. Il Finanzamt Trier (amministrazione fiscale; in prosieguo: il «convenuto») ha richiesto al ricorrente l'IVA sugli onorari versatigli dalla CCI. Le sue obiezioni sono state respinte come infondate. Egli ha proposto ricorso al Finanzgericht Rheinland-Pfalz (giudice tributario per la Renania-Palatinato; in prosieguo: il «giudice nazionale») che ha stabilito, in primo luogo, che il ricorrente, agendo come arbitro, era un prestatore di

\* Lingua originale: l'inglese.

<sup>1</sup> — 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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

<sup>2</sup> — L'ordinanza di rinvio non indica se le parti avessero sede dentro o fuori della Comunità, o sia dentro che fuori.

servizi esercente un'attività autonoma e, inoltre, che il beneficiario dei servizi era la CCI<sup>3</sup>.

4. La vera questione, secondo il giudice nazionale, era «se i servizi [erano] prestati in Germania o all'estero». La discussione dinanzi al giudice si è spostata, tra l'altro, sulla natura scientifica o simile dei servizi. In relazione a ciò, il giudice nazionale ha stabilito che non ricorrevano<sup>4</sup> i presupposti delle disposizioni applicabili di diritto tedesco<sup>5</sup>. Dal punto di vista del diritto tedesco<sup>6</sup>, il ricorrente non può essere nemmeno ritenuto «agire come perito, avvocato o consulente». Benché il ricorrente sia un avvocato e un perito, non si può ritenere che fornisca servizi di perito, perché anche i giudici basano le loro decisioni su perizie. I suoi servizi non rientrano nemmeno nelle attività extraprofessionali di un avvocato. Infine, esse non possono essere descritte come servizi di «consulenza», in quanto le attività di un arbitro — essendo destinate a portare a buon fine una

procedura arbitrale — hanno «pertanto una portata più ampia di quelle di un semplice consulente». Pertanto, dal punto di vista del diritto tedesco, il giudice nazionale ha ritenuto che il luogo di prestazione dei servizi del ricorrente fosse la Germania.

5. Il giudice nazionale ha tuttavia riconosciuto che l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva è diverso e, in particolare, che l'espressione «altre prestazioni analoghe» sembra darle una portata più ampia di quella dell'art. 3a, n. 4, punto 3, della UStG del 1980. A suo parere, il fatto che i servizi arbitrari sono per natura parte delle attività svolte occasionalmente dagli avvocati potrebbe bastare a renderli analoghi a prestazioni di avvocato ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e). Il giudice ha quindi proposto alla Corte la seguente questione ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE:

3 — Questa decisione sembra basata sugli artt. 1, n. 1, punto 1, e 3a, n. 1, della Umsatzsteuergesetz 1980 (legge del 1980 relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: la «UStG»; v. BGBl, pag. 1953).

4 — V. combinato disposto degli artt. 3a, n. 3, e 3a, n. 2, punto 3, lett. a), della UStG, che, secondo il giudice nazionale, stabiliscono che il luogo della prestazione per i servizi «artistici, scientifici, educativi, sportivi, di intrattenimento o simili, compresi i servizi di organizzatori» è quello in cui si svolge l'attività del prestatore.

5 — Il giudice nazionale ha ritenuto che i servizi forniti dal ricorrente non potevano, almeno in diritto tedesco, essere considerati attività di scienza applicata, che sarebbero imponibili nel luogo della prestazione, in quanto servizi scientifici.

6 — V. art. 3a, n. 4, punto 3, della UStG.

«Se il capo VI, art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva IVA (terzo gruppo di casi: «prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni») debba essere interpretato nel senso che nel suo ambito di applicazione rientrano anche le prestazioni fornite da un arbitro».

B — *Legislazione comunitaria*

luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

6. L'art. 9 della sesta direttiva riguarda le «prestazioni di servizi». La norma rilevante nel presente caso recita:

(...)

«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.

— prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni;

2. Tuttavia:

(...)

(...)

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 d'attività stabile, il

7. L'art. 21, unico articolo del capo XII della sesta direttiva, che riguarda i debitori dell'imposta verso l'erario, stabilisce, al n. 1, lett. b), che il «destinatario di un servizio di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), prestato da un soggetto passivo residente all'estero» è debitore dell'IVA, anche se «gli Stati membri possono stabilire che il prestatore è tenuto in solido al pagamento dell'imposta».

## II — Osservazioni

8. Il ricorrente, il convenuto, la Repubblica federale di Germania e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte e orali. Il legale del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord ha presentato osservazioni solo in udienza.

## III — Disamina

A — *I rapporti tra l'art. 9, n. 1, e l'art. 9, n. 2*

9. Fortunatamente, i rapporti tra l'art. 9, n. 1, e l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva, sono stati decisamente messi in chiaro dalla recente giurisprudenza della Corte. La Germania, coerentemente con la posizione assunta nella causa Dudda/Finanzamt Bergisch Gladbach<sup>7</sup>, ha sottolineato nelle proprie osservazioni scritte sulla presente causa che l'art. 9, n. 2, lett. e), è una norma derogatoria, e pertanto di interpretazione stretta, rispetto alla norma generale posta dall'art. 9, n. 1. In particolare, essa ha sostenuto, come le era lecito, il contrario di quanto da me proposto nei paragrafi 26-31 delle mie con-

clusioni sulla causa Dudda [riguardante, in quel caso, l'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva]. Tuttavia, nella causa Dudda, la Corte respinse la posizione della Germania su quel caso, e, pertanto, anche quella sul presente caso, nei seguenti termini<sup>8</sup>:

«Occorre ricordare a tal proposito che, per quanto riguarda il rapporto tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha già precisato che il n. 2 dell'art. 9 indica svariati riferimenti specifici, mentre il n. 1 fornisce in proposito un principio di carattere generale. 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 (...)»<sup>9</sup>

Ne risulta che, in ordine all'interpretazione dell'art. 9, non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se esso sia disciplinato da uno dei casi menzionati all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1.

7 — Sentenza 26 settembre 1996, causa C-327/96 (Racc. pag. I-4595; in prosieguo: la causa «Dudda»).

8 — Punti 20-23 della sentenza.

9 — La Corte si riferisce alla sentenza 4 luglio 1985, causa 168/84, Berkholz (Racc. pag. 2251, punto 14).

Occorre quindi determinare il campo di applicazione dell'art. 9, n. 2, alla luce della sua finalità, la quale si evince dal settimo 'considerando' della direttiva, così formulato:

"considerando 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; (...) se il luogo delle prestazioni di servizi deve 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 di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci".

Perciò, l'art. 9, n. 2, della sesta direttiva 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».

10. L'interpretazione data nella sentenza Dudda sui rapporti tra i nn. 1 e 2 dell'art. 9 della sesta direttiva relativamente all'art. 9, n. 2, lett. e), è stata applicata dalla Corte, successivamente all'udienza della presente causa, nella sentenza Linthorst, Pouwels en Sche-

res<sup>10</sup>. Sono perciò convinto che la questione se le prestazioni fornite dal ricorrente rientrino nell'art. 9, n. 2, lett. e), possa essere risolta senza applicare alla interpretazione di quest'ultimo alcun criterio restrittivo.

B — *Gli effetti dell'art. 9, n. 2, lett. e), in Germania*

11. Alcune delle osservazioni presentate alla Corte hanno sollevato la questione dell'effetto diretto dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva. Non credo che sia necessario, comunque, esprimere alcuna posizione in proposito, giacché nell'ordinanza di rinvio è chiaro che il giudice nazionale, opportunamente, intende assicurare che la UStG, che attua in Germania la sesta direttiva, sia interpretata e applicata in conformità con l'interpretazione che la Corte darà dell'art. 9, n. 2, lett. e).

10 — Sentenza 6 marzo 1997, causa C-167/95 (Racc. pag. I-1195; in prosieguo: la sentenza «Linthorst»). V. in generale i punti 10 e 11 e, sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), i punti 19-23; v. anche rispettivamente i paragrafi 8-10 e 19-25 delle mie conclusioni.

C — *I beneficiari delle prestazioni arbitrali*

12. La Germania, la Commissione e il Regno Unito hanno manifestato dubbi sulla decisione del giudice nazionale secondo cui le prestazioni arbitrali del ricorrente erano state fornite alla CCI, ma la Corte non è stata investita delle questione.

13. Indubbiamente, in un arbitrato privato tali servizi sono forniti alle parti. Se il sistema della CCI debba condurre a una conclusione diversa dipende da accertamenti di fatto del giudice nazionale, in mancanza dei quali la Corte si attarderebbe invano sui veri rapporti tra l'arbitro da un lato, e le parti o la CCI dall'altro.

14. L'applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva dipende naturalmente dal se il destinatario delle prestazioni sia stabilito fuori dalla Comunità o come soggetto imponibile nella Comunità, elementi che devono essere accertati dal giudice nazionale, con l'aiuto della Corte, se richiesta. Secondo le informazioni che la Commissione ha fornito in udienza, la CCI è esente da IVA nell'ordinamento francese, ma distribuisce un avviso che informa che gli onorari arbitrali non comprendono l'IVA, ma che ogni arbitro tenuto a pagarla può recuperarla direttamente presso le parti.

15. Come la Corte ha affermato nella sua recente sentenza *Phytheron International*, «se la Corte di basasse sul contesto di fatto che è stato menzionato nel corso del procedimento dinanzi ad essa, la sostanza stessa del problema sollevato dalle questioni pregiudiziali sarebbe modificata [e ciò] sarebbe incompatibile con il ruolo assegnato alla Corte dall'art. 177 del Trattato nonché con l'obbligo della Corte di dare ai governi degli Stati membri e alle altre parti interessate la possibilità di presentare osservazioni»<sup>11</sup>.

16. Credo quindi che la Corte debba lasciare al giudice nazionale qualsiasi questione concernente la corretta individuazione del destinatario delle prestazioni e il suo regime fiscale, e debba limitarsi a rispondere alla questione posta in ordine al se l'art. 9, n. 2, lett. e), comprenda le prestazioni arbitrali.

D — *Le prestazioni ai sensi dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva*

17. Il corretto approccio all'interpretazione del terzo trattino dell'art. 9, n. 2, lett. e), è stato spiegato dalla Corte nella sentenza *Linthorst*. Si sosteneva che le prestazioni veterinarie andassero ricomprese nelle «prestazioni

11 — Sentenza 20 marzo 1997, causa C-352/95, *Phytheron International* (Racc. pag. I-1729, punti 12 e 14).

analoghe» ai sensi del trattino. Io manifestai l'opinione che il contenuto delle prestazioni elencate nel trattino non consentisse di applicare un'interpretazione basata sul principio ermeneutico dell'*eiusdem generis*<sup>12</sup> in quanto «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» e «l'obiettivo della ricerca è essenzialmente un elemento tanto comune da permettere l'individuazione di una classe riconoscibile». Ero del parere che non fosse possibile individuare un tale elemento.

18. Il ricorrente sostiene che vi sia un elemento comune che unisce le prestazioni elencate nel terzo trattino dell'art. 9, n. 2, lett. e), ossia che sono tutte prestazioni specialistiche di alta qualità, la cui fornitura è affidata a professionisti in base a motivi di particolare fiducia nella loro integrità personale e competenza tecnica, elemento che si attaglia particolarmente a un professore di diritto scelto come arbitro. Nella sentenza Linthorst, però, la Corte ha dichiarato che «l'unico elemento comune alle attività eterogenee (...) menzionate è che esse sono tutte professioni liberali», ma essa proseguiva dicendo che «se il legislatore comunitario avesse voluto che tutte le attività svolte in modo autonomo fossero disciplinate da tale disposizione, esso le avrebbe definite in

termini generali»<sup>13</sup>. Questa affermazione sembra escludere qualsiasi tentativo di ricavare dall'elenco di prestazioni un principio guida.

19. Mi pare quindi più opportuno occuparsi della questione se le prestazioni del ricorrente rientrino in una delle descrizioni elencate o siano ad esse analoghe. Il ricorrente deduce che le sue prestazioni non sono semplicemente analoghe a quelle di un avvocato, ma sono in pratica identiche a una parte di esse. È vero che la cosa più naturale sarebbe chiedersi se le attività arbitrali dell'attuale ricorrente costituiscano prestazioni di un avvocato, ma ciò ha implicazioni più estese.

20. Prima di giungere a una conclusione su questo punto, esporrò alcune osservazioni generali sulle prestazioni arbitrali, suggerite da una considerazione contenuta nelle osservazioni scritte della Commissione secondo cui la presenza di avvocati in un collegio privato è così rara che il legislatore non li ha menzionati specificamente. È vero che tali osservazioni sono state presentate prima delle sentenze Dudda e Linthorst e si basano sull'assunto che il terzo trattino costituisca un elenco esemplificativo di prestazioni indipendenti. Sono però sorpreso che venga considerato una rarità il fatto che degli avvocati svolgano funzioni di arbitri privati. Almeno nei paesi di *common law*, non è affatto inusuale per un avvocato svolgere tale funzione. Si tratta di un fatto piuttosto comune. Le parti di un compromesso sono naturalmente libere di specificare le eventuali qualifiche del o degli arbitri. Spesso il compromesso attribuisce al presidente di un dato ordine professionale il compito di designare un arbitro in

12 — V. paragrafo 21 delle mie conclusioni. Per un'esposizione del principio dell'*eiusdem generis*, v., per esempio, Bennion, *Statutory interpretation*, Butterworths, 2<sup>a</sup> edizione, 1992, pag. 860 e ss.

13 — Loc. cit., punto 20 della sentenza.

manca di accordo tra le parti. In tal modo, se l'indicazione non avviene per accordo privato, l'arbitro scelto può essere un avvocato, un ingegnere, un architetto o un contabile. In realtà, l'arbitro può essere un qualsiasi altro professionista, o semplicemente una persona di vasta esperienza di affari o altra rilevante.

21. Come ha osservato il legale del Regno Unito, in alcuni Stati membri, come il Regno Unito e l'Irlanda, ci sono persino due rami separati della professione legale tradizionalmente dediti alla prestazione di diversi tipi di servizi legali. È perciò difficile immaginare che il legislatore comunitario, utilizzando il termine generico «avvocati», intendesse riferirsi solo a quei servizi forniti da avvocati che agiscono per conto di un cliente determinato. Penso che la Commissione abbia ragione a sostenere che bisogna tenere conto della natura e del contenuto dei servizi. Pertanto, anche se, quando vengono nominati arbitri, gli avvocati non rappresentano più direttamente un cliente particolare, è chiaro che essi agiscono ugualmente in senso ampio nell'interesse delle parti all'arbitrato, che, per di più, hanno scelto tale procedimento per ottenere una decisione finale vincolante in modo rapido e a costi ragionevoli.

22. A mio parere, un avvocato libero professionista che assume la funzione di arbitro viene scelto per la sua esperienza legale, proprio come gli ingegneri o i contabili sono scelti, come osserva il Regno Unito, per l'esperienza professionale nei loro rispettivi campi<sup>14</sup>. A mio parere, tali avvocati forniscono prestazioni di avvocati ai sensi del terzo trattino dell'art. 9, n. 2, lett. e). Compete al giudice nazionale verificare se il ricorrente sia un avvocato di questo tipo. Ritengo che l'uniformità del diritto comunitario imponga di interpretare la nozione di «avvocato» in maniera coerente. Nella sentenza AM & S Europe/Commissione<sup>15</sup>, la Corte ha dichiarato che la tutela di un *legal privilege* professionale si estende solo alla consulenza legale fornita dagli «avvocati abilitati all'esercizio della professione in uno degli Stati membri»<sup>16</sup>, definiti per ciascuno Stato membro dalla direttiva del Consiglio 22 marzo 1977, 77/249/CEE, intesa a facilitare l'esercizio effettivo della libera prestazione di servizi da parte degli avvocati<sup>17</sup>. Ritengo che per quanto riguarda i servizi degli avvocati la sesta direttiva debba essere interpretata in maniera simile. Tuttavia, anche se il ricorrente non possiede tali requisiti, essendo un avvocato ai sensi dell'art. 2 della direttiva 77/249/CEE (ossia in Germania un «Recht-sanwalt»), può ugualmente ritenersi che

14 — Sono quindi d'accordo con la posizione espressa dal Bundesfinanzhof nella sentenza 17 novembre 1960 (causa IV 135/58 U, Bundessteuerblatt III 1961, pag. 60), nel senso che gli avvocati sono scelti come arbitri proprio perché sono avvocati e possono quindi essere considerati agire con sufficiente indipendenza. Essi sono particolarmente adatti, per la loro esperienza professionale, che comprende essenzialmente la soluzione di problemi giuridici attraverso l'applicazione obiettiva di principi di diritto, a molti tipi di procedimenti arbitrali. Infatti il Bundesfinanzhof, pur riconoscendo che «gli avvocati difendono di solito gli interessi di una singola parte», ha opportunamente riconosciuto che questa «non è una regola assoluta... [e che] l'avvocato può ugualmente fornire pareri a diverse parti che lo consultano collettivamente» e «può altresì cercare di conciliare gli interessi opposti di diverse parti in una transazione, quando esse hanno un interesse comune alla soluzione della loro controversia».

15 — Sentenza 18 maggio 1982, causa 155/79 (Racc. pag. 1575).

16 — Ivi, punto 25.

17 — GU L 78, pag. 17.



agisca come consulente, parola di ampio significato, o, come ho suggerito nelle mie conclusioni nella causa Linthorst, di «contenuto (...) vago»<sup>18</sup>. Chi presta servizi indipendenti come un arbitro può quindi, secondo me, essere considerato alla stregua dei «consulenti» e le sue attività alla stregua di quelle di «uffici studi»: concordo con il Regno Unito nel ritenere che, includendo queste definizioni, il legislatore abbia voluto dare a questo trattino dell'art. 9 una portata ampia.

23. Sono anche d'accordo con la posizione del Regno Unito secondo cui sarebbe illogico, in particolare dal punto di vista delle parti all'arbitrato (e quindi potenzialmente nocivo alla scelta della Comunità come luogo di arbitrati internazionali)<sup>19</sup>, considerare le prestazioni degli arbitri fornite in un luogo diverso da quelle degli avvocati spesso chiamati ad assistere le parti in un arbitrato. Come ha pure osservato il Regno Unito, l'esclusione degli arbitri dal terzo trattino avrebbe l'effetto di imporre l'IVA su onorari arbitrali che sono a carico di parti stabilite completamente fuori dalla Comunità (senza tener conto di una funzione speciale della CCI). Ciò contrasterebbe con lo scopo e la

sistematica della sesta direttiva, e in particolare con l'art. 9, nell'interpretazione datane dalla Corte nella sentenza Dudda<sup>20</sup>.

24. Se non fossero effettivamente servizi di avvocato o di consulente, credo che le attività del ricorrente rientrerebbero tra le «altre prestazioni analoghe», in quanto analoghe a quelle di un avvocato. Dalla sentenza Linthorst discende che l'approccio generale nell'interpretazione del terzo trattino dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva vuole che, affinché una prestazione che si vuole analoga a una di quelle elencate rientri nella definizione «e altre prestazioni analoghe», essa possa essere considerata abbastanza simile a una delle «attività principali e ordinarie»<sup>21</sup> delle professioni esplicitamente elencate nel trattino. Le presente causa riguarda un professore di diritto civile. I servizi di un tale arbitro devono quindi essere confrontati con quelli abitualmente forniti da avvocati. Se tali prestazioni sono analoghe alle «prestazioni di avvocati», non sarà necessario esaminare se possano essere considerate in alternativa analoghe alle «prestazioni di consulenti».

25. Per quanto riguarda l'espressione «prestazioni analoghe» usata dall'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, in combinato, tra

18 — Paragrafo 24 delle conclusioni.

19 — V. in proposito il paragrafo 5 delle conclusioni dell'avvocato generale Darmon nella causa C-190/89, sentenza 25 luglio 1991, Rich (Racc. pag. I-3855).

20 — V. in particolare i punti 21-23, citati al paragrafo 9 delle presenti conclusioni.

21 — È questa l'espressione impiegata dalla Corte nella sentenza Linthorst, punto 22.

l'altro, con «prestazioni artistiche» e «ricreative», la Corte ha affermato nella sentenza Dudda 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»<sup>22</sup>. Credo che nell'art. 9, n. 2, lett. e), la nozione «altre prestazioni analoghe» vada affrontata allo stesso modo.

26. Non credo che la differenza tra le prestazioni arbitrali e quelle abitualmente fornite dagli avvocati — ossia la soluzione di controversie piuttosto che la fornitura di pareri — impedisca di considerare le prime analoghe alle seconde. Le «attività principali e ordinarie»<sup>23</sup> degli «avvocati» comprendono la fornitura ai clienti di molteplici forme di pareri, la conduzione di trattative per conto dei clienti e la rappresentanza processuale.

27. Ad ogni modo, avendo già affermato che, fatti salvi gli accertamenti di fatto del giudice nazionale sulla condizione professionale del ricorrente, le prestazioni arbitrali sono in questo caso prestazioni di avvocato, non ho dubbi che, in subordine, siano analoghe a prestazioni di avvocato.

22 — Loc. cit., punto 25; il corsivo è mio.

23 — Sentenza Linthorst, punto 22.

28. Inoltre, a differenza delle prestazioni dei medici veterinari, la cui omissione dall'elenco potrebbe essere ragionevolmente ritenuta solo intenzionale, nessuna considerazione del genere vale per gli arbitri<sup>24</sup>. Infatti, data la molteplicità di forme e tipi dei procedimenti arbitrali, non sorprende che l'art. 9, n. 2, lett. e), non preveda un riferimento esplicito alle prestazioni arbitrali. A mio parere, a seconda delle circostanze di ciascun arbitrato particolare, esse rientrano perfettamente tra le prestazioni analoghe a quelle di «consulenti», «ingegneri» e «avvocati».

29. Infine, alcuni dubbi sono stati sollevati in particolare in udienza quanto al fatto che il ricorrente potrebbe essere in grado di eludere il pagamento dell'IVA, qualora l'art. 9, n. 1, lett. e), della sesta direttiva fosse ritenuto applicabile. Non credo che si possa ritenere che il ricorrente cerchi di eludere l'imposta. Se, come credo, la Corte riterrà applicabile l'art. 9, n. 2, lett. e), credo che sia chiaro che l'art. 21, n. 1, lett. b), obbliga gli Stati membri a esigere il pagamento dell'IVA dalla persona alla quale «un soggetto passivo residente all'estero» ha prestatato i servizi di cui all'art. 9, n. 2, lett. e). Quindi, assumendo

24 — Nel punto 21 della sentenza Linthorst, la Corte ha affermato che: «Peraltro il legislatore, se avesse inteso includere in tale disposizione la professione medica in generale quale attività tipicamente svolta in modo autonomo, l'avrebbe menzionata nell'elenco, dato che, così come è stato correttamente rilevato sia dal giudice nazionale sia dall'avvocato generale al paragrafo 22 delle sue conclusioni, la sesta direttiva menziona specificamente, in altre disposizioni, le prestazioni dei medici veterinari, come è il caso, in particolare, per l'esenzione transitoria risultante dal combinato disposto dell'art. 28, n. 3, lett. b), e dell'allegato F della sesta direttiva».

che i servizi del ricorrente siano stati forniti alla CCI, soggetto d'imposta a Parigi, le autorità francesi competenti dovrebbero avere preteso l'IVA dalla CCI. Inoltre, l'art. 21, n. 1, lett. b), consente pure agli Stati membri di «stabilire che il prestatore è

tenuto in solido al pagamento dell'imposta». Sembra che la Francia non si sia avvalsa di tale facoltà, ed il ricorrente non può esserne considerato responsabile. Se, invece, i servizi fossero prestati a soggetti stabiliti fuori dalla Comunità, non sarebbe dovuta alcuna IVA.

#### IV — Conclusioni

30. Alla luce di quanto sopra, raccomando di risolvere la questione proposta dal Finanzgericht della Renania-Palatinato nel modo seguente:

«L'art. 9, n. 2, lett. e), 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 di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, va interpretato nel senso di ricomprendere i servizi arbitrali prestati da un avvocato professionista. Quando l'arbitro non sia un avvocato professionista, può essere considerato un consulente; in ogni caso, i servizi di un arbitro scelto per la propria esperienza legale sono analoghi a quelli di un avvocato».