CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. YVES BOT
presentadas el 13 de septiembre de 2007 [1]

1. El presente recurso por incumplimiento tiene por objeto las disposiciones de Derecho alemán que determinan el lugar de ejecución de las prestaciones de servicios realizadas por un albacea a efectos de su gravamen por el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»). El Derecho alemán establece que dichas prestaciones se realizan allí donde el albacea ejerce sus actividades.

2. La Comisión de las Comunidades Europeas estima, por su parte, que las referidas prestaciones deben considerarse realizadas en el lugar de establecimiento o de instalación del destinatario de dichos servicios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, [2] y que el destinatario de las prestaciones es el heredero.

3. En el presente recurso, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido sus obligaciones al no determinar el punto de conexión a efectos fiscales de las prestaciones realizadas por un albacea de conformidad con dichas disposiciones.

I. Marco jurídico

A. *Derecho comunitario*

4. La Sexta Directiva armoniza los requisitos de aplicación del IVA en la Unión [Europea]. Según el artículo 2, apartado 1, de esta Directiva, el IVA se aplica a las prestaciones de servicios realizadas en el interior de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

1 — Lengua original: francés.

2 — Directiva 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»).

5. El artículo 9 de dicha Directiva determina el lugar donde se realiza una prestación de servicios a efectos de su gravamen por el IVA. Este artículo tiene por objeto evitar tanto los conflictos de competencia entre Estados miembros que puedan dar lugar a doble imposición, como la falta de tributación.

6. El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva contiene una regla general según la cual el lugar de prestación de un servicio es aquel en el que su prestador haya establecido la sede de su actividad profesional. Con arreglo a dicha disposición, «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».

7. El artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva establece, asimismo, otros criterios de conexión. Estos criterios pueden agruparse en dos clases.

8. La primera clase corresponde a prestaciones que pueden ser localizadas materialmente. Se trata de aquellas referidas a un inmueble, prestaciones del servicio de transporte, actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas y otras y, por último, el arrendamiento de cosas muebles corporales. Estas prestaciones se sitúan en el lugar donde radique el inmueble, donde se realice el transporte, donde sean realizadas y donde se utilice la cosa mueble arrendada, respectivamente.

9. La segunda clase de prestaciones presenta como criterio de localización el país de su destinatario. De este modo, a tenor del séptimo considerando de la Sexta Directiva, 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 coste entre en el precio de los bienes.

10. Dichas prestaciones se citan en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva. Entre las prestaciones mencionadas figuran, por ejemplo, las cesiones o concesiones de derechos de propiedad intelectual, las prestaciones de publicidad, las operaciones bancarias, financieras y de seguro, así como las prestaciones consistentes en cesiones de personal.

11. Asimismo, encontramos, en el tercer guión, las prestaciones de abogados y otras

prestaciones similares. El artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva dispone:

«Sin embargo:

[...]

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;

[...].»

12. Por último, el artículo 9, apartado 3, de la Sexta Directiva establece:

«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 y a los arrendamientos de bienes muebles corporales, 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 efectivas se lleven a cabo en el interior del país.»

B. *Derecho nacional*

13. El artículo 3 *bis* de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG») está redactado como sigue:

«1) Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el lugar en que el empresario ejerza su actividad, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 3 *ter* y 3 *septies* [...].

[...]

3) Si el destinatario de una de las demás prestaciones mencionadas en el apartado 4 es una empresa, se entenderá realizada la prestación, como excepción al apartado 1, en el lugar donde dicho destinatario ejerza su actividad [...].

4) A efectos del apartado 3, se entenderá por "otras prestaciones":

[...]

3. otras prestaciones en el marco de las actividades de los abogados, [...], de los asesores fiscales [...] y, en particular, el asesoramiento jurídico, económico y técnico;

[...].»

14. La sección 33 de las Directrices del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuer-Richtlinien) establece que el artículo 3 *bis*, apartado 1, de la UStG se aplica a las prestaciones del albacea.

15. De conformidad con dichas disposiciones y con la interpretación que el Bundesfinanzhof (Alemania) efectúa de ellas, las prestaciones de un albacea, incluso cuando las realiza un abogado, un asesor fiscal o un auditor de cuentas, se consideran realizadas en el lugar en el que dicho albacea ejerce sus actividades.

II. Procedimiento y pretensiones de las partes

16. La Comisión considera que el lugar de ejecución de las prestaciones de servicios

realizadas como albacea a destinatarios establecidos fuera de la Comunidad o a sujetos pasivos establecidos en un Estado miembro distinto de Alemania debe determinarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva. Dicha institución informó de ello a las autoridades alemanas mediante un escrito de requerimiento de fecha 19 de abril de 2005.

17. La República Federal de Alemania, mediante escrito de 23 de junio de 2005, impugnó dicha apreciación debido a que las prestaciones de servicios de un albacea no son comparables a las de un abogado ni a las demás prestaciones mencionadas en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva.

18. En un dictamen motivado de fecha 19 de diciembre de 2005, la Comisión reiteró su análisis de que la legislación alemana no es conforme con el Derecho comunitario.

19. La República Federal de Alemania confirmó su postura mediante escrito de 2 de marzo de 2006.

20. La Comisión interpuso el presente recurso mediante demanda recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 27 de septiembre de 2006. La República Federal de Alemania dio a conocer su argumentación mediante escrito de contestación registrado en la Secretaría el 20 de noviembre de 2006. La Comisión y la República Federal de Alemania presentaron réplica y dúplica, respectivamente.

21. Las partes no solicitaron vista. El Tribunal de Justicia consideró, igualmente, que no era necesaria su celebración.

22. La Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que el incumben en virtud del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, al no determinar conforme a dicha disposición el lugar en que se prestan los servicios de los albaceas cuando se prestan a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero fuera del país de quien los preste.

23. Asimismo, la Comisión solicita que se condene en costas a la parte demandada.

24. La República Federal de Alemania solicita que se desestimen dichas pretensiones y que se condene en costas a la Comisión.

III. Alegaciones de las partes

25. La Comisión sostiene que la postura alemana carece de fundamento y que el lugar de ejecución de las prestaciones de un albacea debe determinarse conforme a lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva por los siguientes motivos.

26. De conformidad con la jurisprudencia, para determinar si una actividad está comprendida en dicha disposición, es preciso tomar en consideración no las profesiones que en ella se citan, sino las prestaciones que se realizan habitualmente en el contexto de dichas profesiones.

27. Un albacea tiene como misión ejecutar las voluntades expresadas por el difunto. Por lo tanto, cabe asimilar su tarea a la defensa de los intereses de un mandante. Ordena la situación jurídica de un tercero y su actividad reviste también carácter económico. Esta actividad requiere, asimismo, conocimientos específicos de Derecho sucesorio. Se ejerce principalmente por abogados especializados en dicha materia.

28. Las prestaciones de albacea podrían también incluirse en las «otras prestaciones similares» mencionadas en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva. Para ello, bastaría con que la actividad de albacea persiguiera la misma finalidad que una de las actividades mencionadas expresamente en dicha disposición. Las actividades de un abogado y de un albacea tienen en común garantizar la representación de los intereses de alguien. En ambos supuestos, el contenido de dichas actividades está determinado por un tercero.

29. La Comisión invoca también la Directriz adoptada por unanimidad por el Comité consultivo del IVA, según la cual, el lugar en que se realizan las prestaciones de un genealogista en materia de sucesiones debe determinarse conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva. Dicha Directriz, aun cuando carece de carácter vinculante, debe tenerse en cuenta porque indica la voluntad del legislador. Las consideraciones que dieron lugar a tal conclusión por lo que se refiere al lugar de ejecución de las prestaciones de los genealogistas en materia de sucesiones son válidas *a fortiori* para el de las prestaciones de los albaceas.

30. Asimismo, la Comisión alega que su postura viene corroborada por el sistema y la finalidad del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva. Esta disposición tiene por objeto situar el lugar en el que debe gravarse la prestación de servicios allí donde se realiza efectivamente dicha prestación. Las prestaciones de un albacea se realizan donde se encuentre el heredero, puesto que dicho

prestador tiene por misión que le llegue la herencia al heredero.

31. Por último, la Comisión manifiesta que las dificultades prácticas que puede suscitar la aplicación de su postura, cuando el difunto tiene diversos herederos domiciliados en diferentes países, no constituyen un argumento relevante y que no son menores por lo que respecta a la actividad del genealogista en materia de sucesiones.

32. La República Federal de Alemania refuta este análisis por las siguientes consideraciones.

33. Según dicho Estado miembro, la actividad de albacea puede ser ejercida por un pariente, un heredero, el cónyuge o incluso un abogado, una asociación, una persona jurídica como una sociedad fiduciaria o un banco. El albacea puede ser designado por testamento o por contrato sucesorio. Tiene por misión ejecutar las voluntades del difunto.

34. El nombramiento de albacea puede responder a distintos objetivos. Puede tener como finalidad proteger a los herederos con poca o ninguna experiencia, conservar el patrimonio de los menores hasta que alcancen la mayoría de edad, evitar las controversias entre los herederos o ejecutar las cargas y legados.

35. Por lo tanto, el albacea puede llevar a cabo dos tipos de misión: la liquidación del patrimonio de conformidad con las disposiciones testamentarias del difunto, de modo que su misión termina cuando finaliza dicha liquidación, o la gestión del patrimonio sucesorio durante un determinado tiempo, por ejemplo, hasta que el heredero alcance su mayoría de edad.

36. La República Federal de Alemania deduce de esta descripción que las actividades desarrolladas por un albacea no constituyen prestaciones de abogado ni otras prestaciones similares a éstas, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva.

IV. Apreciación

37. No me convence la fundamentación de la acción por incumplimiento ejercitada por la Comisión.

38. Es cierto que, como indica dicha institución, lo dispuesto en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva no debe considerarse una excepción a la regla general contenida en el artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva siendo objeto, por ello, de una interpretación estricta. Conforme a

reiterada jurisprudencia, el artículo 9, apartado 2, de la referida Directiva contiene criterios de conexión específicos, de modo que el lugar de conexión fiscal de una actividad económica debe determinarse de conformidad con esta disposición y no según la regla general recogida en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva si dicha actividad está comprendida en el ámbito de aplicación de uno de tales criterios. [3]

39. Además, también consta que al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva no se refiere a las profesiones como tales sino a las prestaciones que se realizan de forma principal y habitual en los Estados miembros en el marco de aquéllas. [4]

40. Por lo tanto, la cuestión que se plantea en el presente caso es si las prestaciones realizadas por un albacea están comprendidas en el ámbito de aplicación del criterio de conexión específico recogido en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva, como sostiene la Comisión.

41. Esta disposición, recordémoslo, establece que el lugar de conexión fiscal para las prestaciones que enumera es el lugar en que el destinatario de éstas tenga su domicilio o su residencia habitual cuando dichas prestaciones se realizaron, por un lado, a una persona que no es sujeto pasivo establecida fuera de la Comunidad y, por otro lado, a una persona sujeto pasivo establecida en la Comunidad pero fuera del país de quien las preste.

42. Según la tesis defendida por la Comisión, el destinatario de las prestaciones realizadas por un albacea es el heredero o herederos del difunto. Considero que no cabe seguir esta tesis y ello por las siguientes razones.

43. El concepto de «destinatario», mencionado en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva exige, en mi opinión, la existencia de una relación jurídica entre dicho destinatario y el prestador del servicio.

44. Dicha exigencia se deriva, en primer lugar, de la propia naturaleza del IVA que es, recordémoslo, un impuesto sobre el consumo. Es la compra de un bien o de un servicio lo que constituye el hecho imponible de este impuesto y lo que permite exigírselo al adquirente de dicho bien o de dicho servicio, tanto cuando realiza esta adquisición en el ejercicio de su actividad económica, como sujeto pasivo, como cuando la realiza para satisfacer sus propias necesidades, como consumidor final.

3 — Sentencia de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheren (C-167/95, Rec. p. I-1195), apartados 10 y 11, y jurisprudencia citada.

4 — Sentencia de 16 de septiembre de 1997, von Hoffmann (C-145/96, Rec. p. I-4857), apartado 17.

45. De este modo, en el sistema del IVA, este impuesto se aplica en todas las fases del proceso de producción o de distribución de un bien o de un servicio y se ha de pagar, en cada fase de este proceso, cada vez que exista una relación jurídica entre dos partes distintas en la que se intercambian prestaciones recíprocas. [5]

46. En segundo lugar, la exigencia de una relación jurídica entre el prestador de servicios y su destinatario se deriva, en mi opinión, del régimen establecido en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva. Según dicho régimen, es el objeto del contrato suscrito con el prestador lo que permite determinar si la prestación prevista se corresponde con una de las enumeradas en la referida disposición. Por lo tanto, en mi opinión, el destinatario de la prestación, a efectos de dicha disposición, deber ser necesariamente parte en el contrato suscrito con el prestador.

47. Pues bien, cuando se examinan las relaciones que unen al heredero o herederos del difunto con el albacea, es preciso señalar que no celebraron pacto alguno. El albacea se comprometió frente al difunto a ejecutar las disposiciones adoptadas por éste y fue éste asimismo quien determinó las prestaciones que el albacea debe realizar así como su coste. La única decisión que corresponde tomar al heredero cuando fallezca el mandante y sean exigibles las prestaciones del albacea es aceptar o no la herencia del difunto. Sin embargo, esta manifestación de voluntad no le convierte en destinatario de las prestaciones realizadas por el albacea, puesto que no es él quien determina su contenido ni su precio.

48. A este respecto, cabe señalar que la Comisión, en su argumentación dirigida a demostrar que las prestaciones de un albacea se asemejan a las de un abogado, manifiesta que el albacea defiende también los intereses de un mandante. No obstante, admite en sus escritos que la misión del albacea es defender en primer lugar los intereses del *de cuius.*

49. Por esta razón considero que la situación del heredero respecto del albacea es diferente de aquella en la que se encuentra frente a un prestador de investigaciones en materia de sucesiones, a la que se refiere la Comisión en sus escritos. Respecto de tal prestador de servicios, el heredero aparece como destinatario de éstos. En efecto, cuando el genealogista en materia de sucesiones advierte al heredero de que tiene derechos hereditarios, le insta a celebrar con él un acuerdo por el que se determina el importe de la retribución a cambio de la cual dicho prestador le dará a conocer precisamente el contenido de tales derechos y el medio de percibirlos. En este supuesto, existe verdaderamente un contrato entre el heredero y dicho prestador de servicios.

5 — Sentencia de 23 de marzo de 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec. p. I-2803), apartado 34, y jurisprudencia citada.

50. En consecuencia, el hecho de que el Comité consultivo del IVA haya estimado, en una Directriz, que el lugar de conexión fiscal de las prestaciones de servicios de un genealogista en materia de sucesiones debía determinarse conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva no puede acreditar la fundamentación de la postura defendida por la Comisión por lo que respecta al albacea.

51. Además, contrariamente a la Comisión, no me convence que la localización de las prestaciones de un albacea en el país tercero donde se encuentra el heredero que, por definición, no puede ser sino un consumidor final, tenga como consecuencia situarla en el lugar de utilización o de explotación efectiva de las prestaciones realizadas.

52. Es cierto que el heredero aparece como beneficiario de las prestaciones realizadas por el albacea puesto que, como recordó la República Federal de Alemania, el mandato de éste consiste en transmitir al heredero los derechos que le corresponden del patrimonio del difunto. Asimismo, es quien corre con su precio, ya que, salvo en el supuesto de que el *de cuius* haya decidido sufragar en vida el coste de las prestaciones del albacea, este coste se ha de deducir del activo sucesorio. Sin embargo, estos elementos no son suficientes, en mi opinión, para deducir que cuando el heredero tiene su domicilio o su residencia habitual en un país tercero, las prestaciones del albacea son realmente utilizadas o explotadas fuera de la Comunidad.

53. En efecto, en esta relación triangular que le une al *de cuius* y al albacea, el papel del heredero es pasivo, salvo que el *de cuius* haya dispuesto otra cosa. Por lo general no es el heredero quien ha decidido recurrir a dicho prestador de servicios ni quien ha determinado su misión. Se limita a recibir los derechos que le corresponden, conforme al mandato dado por el *de cuius,* sin ni siquiera tener necesariamente relaciones con el albacea. Por ello no creo que esta situación sea comparable, por ejemplo, a la de un consumidor final establecido fuera de la Comunidad que confía la defensa de sus intereses a un abogado establecido en un Estado miembro para que lo represente ante un órgano jurisdiccional de un país tercero.

54. En otras palabras, sólo puede haber utilización o explotación efectiva de una prestación, a mi juicio, por parte de una persona que ha decidido recurrir a las prestaciones de un sujeto pasivo y que puede recurrir a estas prestaciones para ejercitar su actividad profesional, en particular, la producción de bienes, como manifestó el legislador comunitario en el considerando séptimo de la Sexta Directiva. [6]

6 — Por esta razón, tampoco creo que el *de cuius* pueda ser considerado destinatario de las prestaciones del albacea, a efectos del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, puesto que las prestaciones únicamente se realizan tras su fallecimiento.

55. Por último, la Comisión no demuestra que la conexión de las prestaciones de un albacea al lugar de establecimiento de este prestador, conforme al artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva vaya en contra de los objetivos de esta disposición.

56. Como he indicado, el artículo 9 de dicha Directiva tiene por objeto, en particular, evitar la falta de tributación. La localización de las prestaciones realizadas por un albacea en el lugar donde este prestador desarrolla sus actividades, como establece la legislación alemana de que se trata, tiene como consecuencia que se graven en Alemania las prestaciones realizadas por abogados establecidos en este Estado miembro que ejercen tales actividades, cualquiera que sea el lugar donde residen los herederos. La tesis defendida por la Comisión conduce, por su parte, a sustraer del impuesto las prestaciones de un albacea cuando el heredero del difunto reside en un país tercero.

57. Habida cuenta todas estas consideraciones, estimo que la Comisión no ha demostrado que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que el incumben en virtud del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, al no determinar conforme a dicha disposición el lugar en que se prestan los servicios de los albaceas cuando se prestan a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero fuera del país de quien los preste.

58. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, si el Tribunal de Justicia sigue mis conclusiones, la Comisión deberá cargar con las costas.

V. Conclusión

59. En virtud de todas las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que desestime por infundado el presente recurso por incumplimiento y que condene en costas a la Comisión de las Comunidades Europeas.