SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)
de 16 de septiembre de 1997 *

En el asunto C-145/96,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Bernd von Hoffmann

y

Finanzamt Trier,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del tercer guión de la letra e) del apartado 2 del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por los Sres.: G.F. Mancini, Presidente de Sala; C.N. Kakouris (Ponente), G. Hirsch, H. Ragnemalm y R. Schintgen, Jueces;

* Lengua de procedimiento: alemán.

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Sr. Bernd von Hoffmann, por el Sr. Theo Bomm, Abogado de Tréveris;

— en nombre del Finanzamt Trier, por el Sr. Albert Blümling, leitender Regierungsdirektor y Vorsteher del Finanzamt Trier, en calidad de Agente;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, y la Sra. Sabine Maass, Regierungsrätin del mismo Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Jörn Sack, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. von Hoffmann, representado por el Sr. Theo Bomm; del Finanzamt Trier, representado por el Sr. Werner Widmann, leitender Ministerialrat del Ministerium für Finanzen del Land Renania-Palatinado, en calidad de Agente; del Gobierno alemán, representado por el Sr. Bernd Kloke, Oberregierungsrat del Bundesministerium für Finanzen, en calidad de Agente; del Gobierno del Reino Unido, representado por los Sres. J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, y Nicholas Paines, Barrister, y de la Comisión, representada por el Sr. Jürgen Grunwald, Consejero Jurídico, en calidad de Agente, expuestas en la vista de 25 de febrero de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 24 de abril de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 15 de marzo de 1996, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de mayo siguiente, el Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del tercer guión de la letra e) del apartado 2 del 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. von Hoffmann y el Finanzamt Trier en relación con el pago del impuesto sobre el volumen de negocios por prestaciones de árbitro que el Sr. von Hoffmann había efectuado en Francia.

3 El apartado 1 del artículo 9 de la Directiva enuncia la siguiente regla general:

«Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste [...]»

4 El tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 dispone, a continuación:

«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.»

5 En Alemania, la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») contiene un artículo 3a, cuyo apartado 1 está redactado en términos análogos a los del apartado 1 del artículo 9 de la Directiva.

6 Según lo dispuesto en el apartado 3 en relación con el punto 3 del apartado 4 de dicho artículo 3a, en su versión vigente en el momento al que se refieren los hechos, las prestaciones resultantes de la actividad de abogado, de agente de la propiedad industrial, de asesor fiscal, de auditor de cuentas, de perito, de ingeniero y de miembro de un Consejo de Vigilancia (Aufsichtsrat), así como de la asesoría jurídica, económica y técnica por parte de otros empresarios, se considerarán, como excepción al apartado 1, realizados en el lugar en el que el beneficiario ejerza su actividad, siempre que éste sea un empresario. Si una de las citadas prestaciones se efectúa en beneficio del establecimiento permanente de una empresa, la prestación se considerará efectuada en el lugar de este establecimiento. Por otra parte, según la letra a) del punto 3 del apartado 2 del artículo 3a de la UStG, el

lugar de ejecución de las prestaciones científicas o análogas será aquel en el que el empresario ejerza exclusiva o esencialmente su actividad.

7 De los autos resulta que, durante los años 1987, 1988 y 1989, el Sr. von Hoffmann, Catedrático de Derecho Civil de la Universidad de Tréveris (Alemania), ejerció actividades de árbitro en la Cámara de Comercio Internacional, con sede en París. El Sr. von Hoffmann era miembro de un tribunal de arbitraje internacional que dirime los litigios entre empresas mediante laudos arbitrales o elabora una transacción entre las partes en el marco de un acuerdo amistoso. El tribunal está compuesto por tres árbitros y se reúne para cada caso particular. La Cámara de Comercio Internacional fija la cuantía de los honorarios y su reparto entre los miembros del tribunal arbitral. La retribución de estos árbitros se efectúa con intervención de la Cámara de Comercio Internacional.

8 El Finanzamt Trier, parte demandada en el litigio principal, gravó con el impuesto sobre el volumen de negocios en Alemania los honorarios percibidos por el Sr. von Hoffmann durante los años mencionados. Las reclamaciones que el Sr. von Hoffmann presentó contra dicha liquidación tributaria fueron desestimadas, por considerarse infundadas, mediante resolución de 19 de julio de 1994.

9 El Sr. von Hoffmann interpuso, entonces, un recurso contra dicha resolución ante el Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

10 Ante este órgano jurisdiccional, las partes del litigio principal discrepan sobre si los ingresos que el Sr. von Hoffmann obtuvo de sus actividades de árbitro deben someterse al impuesto sobre el volumen de negocios en Alemania.

11 El Sr. von Hoffmann considera que dichos ingresos no pueden gravarse conforme al apartado 1 del artículo 3a de la UStG. Afirma que tales prestaciones corresponden a la letra a) del punto 3 del apartado 2 del artículo 3a de la UStG, por el concepto de prestaciones científicas o, al menos, como prestaciones análogas a una prestación científica.

12 El Finanzamt Trier rechaza tal calificación y sostiene que, puesto que el Sr. von Hoffmann tiene la calidad de empresario, el lugar de las prestaciones se sitúa en Alemania, según la regla establecida en el apartado 1 del artículo 3a de la UStG.

13 El Finanzgericht Rheinland-Pfalz señala, en primer lugar, que las prestaciones realizadas por el Sr. von Hoffmann no son ni prestaciones científicas ni «prestaciones similares», en el sentido de la letra a) del punto 3 del apartado 2 del artículo 3a. Considera, a continuación, que la actividad de árbitro tampoco es una actividad de perito, de abogado o de asesor jurídico, en el sentido del número 3 del apartado 4 del artículo 3a. Estima, sin embargo, que una interpretación diferente podría resultar del tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva, puesto que esta disposición se refiere asimismo a «otras prestaciones similares».

14 Así pues, por considerar que, para resolver el litigio pendiente ante él, necesitaba una interpretación del tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva, el Finanzgericht Rheinland-Pfalz decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 del Título VI de la Sexta Directiva IVA ("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") en el sentido de que también incluye las prestaciones de los miembros de un tribunal arbitral?»

15 Para responder a la cuestión planteada, procede señalar, en primer lugar, que el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva no se refiere a profesiones, como son las de abogado, asesor, experto contable o ingeniero, sino a prestaciones. El legislador comunitario utiliza las profesiones mencionadas en dicho precepto como medio para definir las categorías de prestaciones a las que esta disposición se refiere.

16 Por consiguiente, lo primero que procede examinar es si la prestación de árbitro forma parte de las realizadas de forma principal y habitual en el marco de las profesiones enumeradas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva (sentencia de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Rec. p. I-1195, apartados 18, 22 y 25).

17 Por lo que se refiere, en particular, al concepto comunitario de abogado, procede señalar que, en el abanico de prestaciones efectuadas de forma principal y habitual en los Estados miembros en el marco de esta profesión, no se incluyen las prestaciones de un árbitro. En efecto, si bien es cierto que los árbitros son a menudo elegidos entre los abogados, debido a sus conocimientos jurídicos, no es menos cierto que el objeto principal y habitual de los servicios prestados por un abogado es la representación y defensa de los intereses de una persona, mientras que el objeto principal y habitual de las prestaciones de un árbitro es dirimir una controversia entre dos o más partes, aunque sea *ex aequo et bono*.

18 Por razones similares, las prestaciones de un árbitro no pueden corresponder a las de un asesor, ni a las de un ingeniero, ni a las de un gabinete de estudios, ni a las de un experto contable. Ninguna de las prestaciones realizadas de forma principal y

habitual en el marco de todas estas profesiones tiene por objeto dirimir una controversia entre dos o más partes.

19 Queda por examinar si las prestaciones de un árbitro están comprendidas entre «otras prestaciones similares», en el sentido del tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva.

20 De la sentencia Linthorst, Pouwels en Scheres, antes citada, apartados 19 a 22, resulta que el término «otras prestaciones similares» no se refiere a algún elemento común de las actividades heterogéneas mencionadas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9, sino a prestaciones similares a alguna de estas actividades, considerada por separado.

21 Debe considerarse que una prestación es similar a una de las actividades mencionadas en este artículo cuando una y otra responden a la misma finalidad.

22 Por lo que se refiere a las prestaciones de un abogado, procede observar que, si se comparan la negociación previa a una transacción, que constituye la prestación de un abogado más próxima a la de un árbitro, y la solución de una controversia por un árbitro, se pone de manifiesto que ambas prestaciones no responden a la misma finalidad. Mientras la búsqueda de una transacción por parte de un abogado que participa en una negociación habitualmente se basa en elementos de oportunidad y en ponderaciones de intereses, la solución de una controversia por un árbitro tiene lugar con sujeción a Derecho o en equidad.

23 A la vista de lo anterior, las prestaciones de un abogado y las de un árbitro no pueden considerarse similares.

24 Por lo que se refiere a las prestaciones de un asesor, un ingeniero, un gabinete de estudios o un experto contable, ninguna de ellas persigue la finalidad antes descrita, que es la de la prestación de un árbitro.

25 Por consiguiente, las prestaciones de cada una de estas profesiones y las de un árbitro no pueden considerarse similares.

26 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se refiere a las prestaciones de un miembro de un Tribunal de arbitraje.

Costas

27 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y del Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse, mediante resolución de 15 de marzo de 1996, declara:

El tercer guión de la letra e) del apartado 2 del 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 no se refiere a las prestaciones de un miembro de un tribunal de arbitraje.

Mancini Kakouris Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 16 de septiembre de 1997.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Sexta

G.F. Mancini