ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
16 de Setembro de 1997 *

No processo C-145/96,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Bernd von Hoffmann

e

Finanzamt Trier,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: G. F. Mancini, presidente de secção, C. N. Kakouris (relator), G. Hirsch, H. Ragnemalm e R. Schintgen, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: N. Fennelly,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de Bernd von Hoffmann, por Theo Bomm, advogado em Trier,

— em representação do Finanzamt Trier, por Albert Blümling, leitender Regierungsdirektor e Vorsteher des Finanzamts Trier, na qualidade de agente,

— em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Sabine Maass, Regierungsrätin no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jörn Sack, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de B. von Hoffmann, representado por Theo Bomm, do Finanzamt Trier, representado por Werner Widmann, leitender Ministerialrat vom rheinland-pfälzischen Ministerium der Finanzen, na qualidade de agente, do Governo alemão, representado por Bernd Kloke, Oberregierungsrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente, do Governo do Reino Unido, representado por J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, na qualidade de agente, e Nicholas Paines, barrister, e da Comissão, representada por Jürgen Grunwald, consultor jurídico, na qualidade de agente, na audiência de 25 de Fevereiro de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 24 de Abril de 1997,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 15 de Março de 1996, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de Maio seguinte, o Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse, submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «directiva»).

2 Esta questão foi suscitada num litígio que opõe B. von Hoffmann ao Finanzamt Trier, quanto ao pagamento do imposto sobre o valor acrescentado relativo às prestações de serviços que aquele, na qualidade de árbitro, efectuou em França.

3 O artigo 9.°, n.° 1, da directiva estabelece a seguinte regra geral:

«Por "lugar da prestação de serviços" entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica...»

4 Seguidamente, o artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, dispõe:

«Por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

...

— prestações de serviço de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares e, bem assim, o tratamento de dados e o fornecimento de informações.»

5 Na Alemanha, a Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») contém um § 3a, cujo n.° 1 está redigido de forma semelhante à do artigo 9.°, n.° 1, da directiva.

6 Segundo as disposições conjugadas dos n.^{os} 3 e 4, ponto 3, desse § 3a, na redacção em vigor à época dos factos, as prestações resultantes da actividade de advogados, consultores de patentes, consultores fiscais, revisores de contas, peritos, engenheiros e membros de conselho de fiscalização, bem como a consultadoria jurídica, económica e técnica fornecida por outras empresas são, por derrogação do n.° 1, consideradas como executadas no lugar em que o beneficiário exerce a sua actividade, quando este último é um empresário. Se uma das referidas prestações for fornecida a um estabelecimento estável de uma empresa, é então o lugar deste estabelecimento que deve ser considerado como o lugar de execução da prestação. Além disso, nos termos do n.° 2, ponto 3, alínea a), da UStG, o lugar de execução

das prestações científicas ou semelhantes é aquele em que o empresário exerce exclusiva ou essencialmente a sua actividade.

7 Resulta dos autos que, no decurso dos anos de 1987, 1988 e 1989, B. von Hoffmann, professor de Direito Civil na Universidade de Trier (Alemanha), exerceu actividades de árbitro na Câmara de Comércio Internacional com sede em Paris. B. von Hoffmann era membro de um tribunal arbitral internacional que dirime os litígios entre empresas, proferindo decisões arbitrais, ou elabora uma conciliação entre as partes no âmbito de um acordo amigável. O tribunal compõe-se de três árbitros e reúne-se para cada caso concreto. A Câmara de Comércio Internacional determina o montante dos honorários e a sua repartição entre os membros do tribunal arbitral. Estes árbitros são remunerados por intermédio da Câmara de Comércio Internacional.

8 O Finanzamt Trier, demandado no processo principal, submeteu a imposto sobre o volume de negócios na Alemanha os honorários recebidos por B. von Hoffmann no decurso dos anos em questão. As reclamações apresentadas por B. von Hoffmann contra esta tributação foram indeferidas por falta de fundamento, por decisão de 19 de Julho de 1994.

9 B. von Hoffmann interpôs então recurso desta decisão para o Finanzgericht Rheinland-Pfalz.

10 Neste órgão jurisdicional, as partes no processo principal controvertem a questão de saber se os rendimentos que B. von Hoffmann recebeu pelas suas actividades de árbitro devem ser sujeitos a imposto sobre o volume de negócios na Alemanha.

11 B. von Hoffmann considera que estes rendimentos não são tributáveis nos termos do § 3a, n.° 1, da UStG. Em sua opinião, estas prestações são abrangidas pelo § 3a, n.° 2, ponto 3, alínea a), da UStG, enquanto prestações científicas ou, pelo menos, enquanto prestações semelhantes a uma prestação científica.

12 O Finanzamt Trier contesta esta qualificação e sustenta que, tendo B. von Hoffmann a qualidade de empresário, o lugar das prestações controvertidas se situa na Alemanha, em conformidade com a regra estabelecida no § 3a, n.° 1, da UStG.

13 O Finanzgericht Rheinland-Pfalz conclui, antes de mais, que as prestações efectuadas por B. von Hoffmann não constituem prestações científicas nem «prestações similares» na acepção do § 3a, n.° 2, ponto 3, alínea a). Considera seguidamente que a actividade de um árbitro também não é uma actividade de perito, de advogado ou de consultor jurídico na acepção do § 3a, n.° 4, ponto 3, da UStG. Considera, todavia, que poderia fazer-se uma interpretação diferente à luz do artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da directiva, nomeadamente em virtude de esta disposição se referir também a «demais prestações similares».

14 Considerando, assim, que é necessária uma interpretação do artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da directiva, para decidir o litígio que lhe foi submetido, o Finanzgericht Rheinland-Pfalz decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O título VI, artigo 9.°, n.° 2, alínea e), da Sexta Directiva CEE (terceiro travessão: "prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares e, bem assim, o tratamento de dados e o fornecimento de informações") deve ser interpretado no sentido de que também abrange as prestações de serviços de um árbitro num tribunal arbitral?»

15 Para responder à questão colocada, importa observar antes de mais que o artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da directiva não visa profissões, como as dos advogados, consultores, peritos contabilistas ou engenheiros, mas prestações. O legislador comunitário utiliza as profissões que são mencionadas nesta disposição como meio para definir as categorias de prestações que nela são referidas.

16 Por conseguinte, a primeira questão que se coloca é a de saber se a prestação do árbitro é abrangida pelas prestações principal e habitualmente efectuadas no âmbito das profissões enumeradas no artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da directiva (acórdão de 6 de Março de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Colect., p. I-1195, n.^{os} 18, 22 e 25).

17 No que respeita mais particularmente ao conceito comunitário de advogado, deve observar-se que, tendo em conta o leque de prestações principal e habitualmente fornecidas nos Estados-Membros no âmbito desta profissão, o mesmo não abrange as prestações de um árbitro. Com efeito, embora seja verdade que os árbitros são frequentemente escolhidos entre os advogados, em razão dos seus conhecimentos jurídicos, não é menos verdade que os serviços efectuados por um advogado têm principal e habitualmente por objecto a representação e a defesa dos interesses de uma pessoa, enquanto as prestações do árbitro têm principal e habitualmente por objecto a solução de um diferendo entre duas ou várias partes, ainda que seja *ex aequo et bono.*

18 Por razões semelhantes, as prestações de um árbitro não podem corresponder às de um consultor, de um engenheiro, de um gabinete de estudos, nem às de um perito contabilista. Com efeito, nenhuma das prestações principal e habitualmente forne-

cidas no âmbito de cada uma destas profissões tem por objecto a solução de um diferendo entre duas ou várias partes.

19 Resta averiguar se as prestações do árbitro são abrangidas pelas «demais prestações similares» mencionadas no artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da directiva.

20 Resulta do acórdão Linthorst, Pouwels en Scheres, já referido (n.^{os} 19 a 22), que a expressão «demais prestações similares» não se refere a qualquer elemento comum das actividades heterogéneas mencionadas no artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, mas a prestações similares em relação a cada uma destas actividades, considerada separadamente.

21 Uma prestação deve ser considerada similar em relação a uma das actividades mencionadas nesse artigo, quando ambas respondem à mesma finalidade.

22 No que respeita às prestações do advogado, deve observar-se que, se se comparar a negociação com vista à obtenção de um compromisso, que constitui a prestação de um advogado mais próxima da de um árbitro, e a solução de um diferendo por um árbitro, se vê que estas duas prestações não têm a mesma finalidade. Com efeito, enquanto a procura de um compromisso por um advogado que participa numa negociação se baseia habitualmente em elementos de oportunidade e em ponderações de interesses, a solução de um diferendo por um árbitro baseia-se em considerações de justiça ou de equidade.

23 Nestas condições, as prestações de um advogado e as de um árbitro não podem ser consideradas como similares.

24 Quanto às prestações de um consultor, de um engenheiro, de um gabinete de estudos ou de um perito contabilista, nenhuma delas prossegue a finalidade acima descrita, que é a da prestação do árbitro.

25 Por conseguinte, as prestações de cada uma destas profissões e as de um árbitro não podem ser consideradas similares.

26 Tendo em conta todas as considerações precedentes, deve responder-se à questão colocada que o artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da directiva deve ser interpretado no sentido de que não abrange as prestações de um membro dum tribunal arbitral.

Quanto às despesas

27 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e do Reino Unido, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Neustadt an der Weinstrasse, por despacho de 15 de Março de 1996, declara:

O artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que não abrange as prestações de um membro dum tribunal arbitral.

Mancini Kakouris Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 16 de Setembro de 1997.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

G. F. Mancini