

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)
de 6 de diciembre de 2007*

En el asunto C-401/06,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 26 de septiembre de 2006,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

República Federal de Alemania, representada por el Sr. M. Lumma, en calidad de agente,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues y J. Klučka, la Sra. P. Lindh y el Sr. A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de septiembre de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Federal de Alemania ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 9, apartado 2, letra e), 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, «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 Europea, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero fuera del Estado de quien los preste.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 2 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») las prestaciones de servicios «realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 3 El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone que «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 [...]».
- 4 No obstante, el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de dicha Directiva puntualiza que:

«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».

Normativa nacional

- 5 El artículo 3 *bis* de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG»), de 26 de noviembre de 1979 (BGBl. 1979 I, p. 1953), en su versión modificada por la Ley de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), dispone:

«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”: [...] otras prestaciones en el marco de las actividades de los abogados, [...], de los asesores fiscales [...] y, en particular, el asesoramiento jurídico, económico y técnico.»

6 A este respecto, el Bundesfinanzhof puntualizó, en su sentencia de 5 de junio de 2003 (V R 25/02, BStBl. 2003 II, p. 734), que el artículo 3 *bis*, apartado 1, de la UStG se aplicaba a las prestaciones del albacea, estando comprendidas las prestaciones específicas de las profesiones de abogado y de asesor fiscal en el artículo 3 *bis*, apartado 4, número 3, de la UStG.

7 El Libro 5, sección 3, del Código Civil alemán (Bürgerliches Gesetzbuch; en lo sucesivo, «BGB») dedica su título 6 al albacea.

8 Según el artículo 2221 del BGB, el albacea podrá solicitar, para la gestión de su mandato, una indemnización adecuada, siempre que el causante no hubiera dispuesto otra cosa al efecto.

Procedimiento administrativo previo

9 En su escrito de requerimiento de 12 de abril de 2005, notificado el 19 de abril siguiente, la Comisión indicó que, en su opinión, las disposiciones fiscales nacionales

anteriormente mencionadas son incompatibles con el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva y solicitó a las autoridades alemanas que presentaran sus observaciones dentro de un plazo de dos meses a partir de dicha notificación. La República Federal de Alemania respondió, mediante escrito de 21 de junio de 2005, que las prestaciones de servicios de los albaceas no eran comparables a las de los abogados y que no estaban comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva.

- 10 La Comisión, manteniendo su análisis, dirigió entonces al Estado miembro un dictamen motivado, de fecha 13 de diciembre de 2005, notificado el 19 de diciembre de 2005, por el que le requirió que diera cumplimiento a dicho dictamen dentro de un plazo de dos meses a partir de su notificación. A raíz de la negativa de la República Federal de Alemania a dar cumplimiento al referido dictamen, la Comisión decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

- 11 La Comisión considera que de las disposiciones de Derecho alemán anteriormente mencionadas, de su interpretación por los órganos jurisdiccionales nacionales y de su ejecución administrativa se desprende que las prestaciones de un albacea se considerarán efectuadas siempre en el lugar en el que ejerce su actividad. Lo mismo cabe decir cuando dicha actividad la ejercen abogados, asesores fiscales o auditores de empresas. En su opinión, tal práctica es contraria al tenor del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, que recoge como lugar de ejecución de las prestaciones de servicios el lugar del destinatario de la prestación cuando éste está establecido fuera de la Comunidad o fuera del Estado de quien los preste.

- 12 En primer lugar, la Comisión alega que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha declarado que el apartado 1 de dicho artículo 9, que establece el principio de la determinación del lugar de las prestaciones en relación con la sede de la actividad económica de quien las preste, no prevalece sobre el apartado 2 del mismo artículo. Por lo tanto, al no tener carácter de excepción, el referido apartado 2, letra e), no debe interpretarse de forma restrictiva (véase la sentencia de 15 de marzo de 2001, SPI, C-108/00, Rec. p. I-2361, apartado 17).
- 13 La Comisión considera que las prestaciones realizadas como albacea se encuentran entre las que desarrolla de forma principal y habitual un abogado. Por lo tanto, estima que, para determinar si la actividad del albacea está comprendida en el apartado 1 o en el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, es preciso ajustarse no a la denominación de la profesión de quien realiza las prestaciones de que se trata, sino a la propia naturaleza de éstas. Por otra parte, la Comisión recuerda que las profesiones mencionadas en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva sólo lo son a título ilustrativo y que esta disposición pretende, de hecho, describir categorías de prestaciones.
- 14 En su opinión, el albacea tiene la función de defender los intereses de un mandante, de representarle y de ordenar la situación jurídica concreta de un tercero. Esto confirma el solapamiento entre la actividad de los abogados y la de los albaceas, sin que pueda obstar a ello el hecho de que, en la ejecución testamentaria, los aspectos económicos estén asociados a los jurídicos. A su juicio, la actividad económica está también presente en los asuntos corrientes de los abogados, y la liquidación de una sucesión no es algo singular a este respecto.
- 15 Según la Comisión, poco importa que las prestaciones se ofrezcan a los herederos como destinatarios de dichas prestaciones, desde el momento en que las prestaciones de que se trata se realizan con arreglo a la voluntad del causante.

- 16 Manifiesta que la evolución de la profesión de abogado conduce a especializaciones, también en Alemania, y, en particular, en Derecho de sucesiones, con el abogado especialista en esta materia («Fachanwalt für Erbrecht»), y cualquier especialización supone una experiencia práctica y unos conocimientos teóricos aplicables en el ámbito de especialización.
- 17 Además, destaca que el testador no está obligado en absoluto a elegir a un especialista, sino que debe elegir, ante todo, a una persona de confianza, puesto que es este vínculo de confianza lo que caracteriza tanto las relaciones con el abogado en general como con el albacea en particular.
- 18 Por último, la Comisión indica que, aun cuando carecen de carácter vinculante las Directrices del Comité del IVA (53ª reunión, de los días 4 y 5 de noviembre de 1997, documento XXI/97/1.658), según las cuales el lugar de las prestaciones de servicios del genealogista en materia de sucesiones debe determinarse conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en el presente caso traducen bien la voluntad del legislador comunitario de someter la búsqueda de herederos a dicha disposición. Por consiguiente, es preciso inspirarse en las normas aplicables en materia de búsqueda de herederos a fin de aplicarlas a las actividades de los albaceas, con independencia de las posibles dificultades prácticas que pueda implicar este modo de determinación del lugar de la prestación.
- 19 La República Federal de Alemania solicita que se desestime el recurso y que se condene a la Comisión al pago de la totalidad de las costas.
- 20 Dicho Estado miembro sostiene que las prestaciones de servicios de los albaceas no son comparables a las que realizan normalmente los abogados y que también se distinguen de las demás prestaciones mencionadas en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva.

- 21 El referido Estado señala que cualquier persona con capacidad jurídica puede ser designada como albacea. Indica que la actividad de albacea depende de las instrucciones del testador y comprende diversas realidades. Reconoce que la ejecución de la voluntad del causante en el momento de la liquidación de la sucesión requiere unos conocimientos jurídicos, razón por la cual se acude, a menudo, a un abogado, pero sostiene que no se trata de una actividad de asesoría.
- 22 La República Federal de Alemania añade que de la sentencia de 16 de septiembre de 1997, von Hoffmann (C-145/96, Rec. p. I-4857), se desprende que únicamente las prestaciones que se realizan de forma principal y habitual en el marco de las profesiones mencionadas en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva están amparadas por esta disposición. En su opinión, no ocurre así con las prestaciones realizadas como albacea, ya que éste no tiene mandante a quien defender. Se trata de la conciliación de intereses, no de la representación de una parte.
- 23 Además, considera que las prestaciones realizadas como abogado y las realizadas como albacea, aunque sea por un abogado, responden a distintas finalidades: legales y de asesoría jurídica en el primer caso, económicas y de gestión en el segundo.
- 24 Según la República Federal de Alemania, también es necesario tomar en consideración los objetivos de la Sexta Directiva. A este respecto, es preciso, en la medida de lo posible, gravar la prestación de servicios en el lugar en que se ofrece, se utiliza o se explota, en virtud del principio de neutralidad del IVA. Mientras que es posible establecer una conexión espacial entre un abogado y su cliente, tal conexión falta en la relación entre el albacea y el heredero, puesto que la ejecución testamentaria tiene, sobre todo, relación con el lugar de la sucesión. Además, es de temer que haya dificultades en caso de gestión de bienes inmuebles porque, en virtud del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el lugar de gravamen

debe ser en este caso el de radicación de los bienes. La localización de los herederos en distintos Estados miembros y fuera de la Comunidad también plantea problemas a este respecto.

- 25 Por último, la República Federal de Alemania sostiene que tampoco se trata de «prestaciones similares» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva. Refuta, en particular, cualquier comparación con la actividad de genealogista en materia sucesoria.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 26 Con carácter preliminar, es preciso realizar las siguientes observaciones.
- 27 En primer lugar, es necesario recordar que, según reiterada jurisprudencia, en el marco de un recurso por incumplimiento interpuesto con arreglo al artículo 226 CE, corresponde a la Comisión demostrar la existencia del incumplimiento alegado. Es asimismo la Comisión quien debe facilitar al Tribunal de Justicia los elementos necesarios para que éste verifique la existencia de tal incumplimiento, sin que pueda basarse en ninguna presunción (sentencias de 20 de marzo de 1990, Comisión/Francia, C-62/89, Rec. p. I-925, apartado 37, y de 14 de abril de 2005, Comisión/Alemania, C-341/02, Rec. p. I-2733, apartado 35).
- 28 En segundo lugar, hay que destacar que, en el presente caso, el recurso por incumplimiento sólo puede tener por objeto el supuesto de que, por un lado, la prestación de servicios del albacea se realice a título oneroso, como permite el artículo 2221 del BGB, y, por otro lado, dicha prestación proceda de un sujeto pasivo que actúe como tal, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, sin lo cual no cabe sujetar al IVA la prestación de que se trata.

- 29 En tercer lugar, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, en lo que se refiere a la relación entre el apartado 1 y el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, dicho apartado 2 indica toda una serie de conexiones específicas, mientras que el citado apartado 1 establece a este respecto una regla de carácter general. 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 (véanse, en particular, las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 14; de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartado 20, y SPI, antes citada, apartado 15).
- 30 Por tanto, en lo referente a la interpretación del artículo 9 de la Sexta Directiva, el 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 artículo 9, apartado 2. En su defecto, es aplicable el apartado 1 de este mismo artículo (véanse, en particular, las sentencias Dudda, apartado 21, y SPI, apartado 16, antes citadas).
- 31 A este respecto, procede señalar que el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva no se refiere a profesiones, como 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 (véase la sentencia von Hoffmann, antes citada, apartado 15). La expresión «otras prestaciones similares» no se refiere a algún elemento común de las actividades heterogéneas mencionadas en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva, sino a prestaciones similares a cada una de estas actividades, consideradas por separado. Por lo tanto, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Rec. p. I-1195, apartados 19 a 22, y von Hoffmann, antes citada, apartados 20 y 21).

- 32 Es preciso examinar el presente recurso por incumplimiento a la luz de estas consideraciones.
- 33 En el presente caso, la Comisión reprocha a la República Federal de Alemania haber considerado, en su legislación, que la prestación de ejecución testamentaria está comprendida en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando, según ella, ya sea como prestación realizada de forma principal y habitual por los abogados, ya sea como prestación que presenta una similitud con las correspondientes a la actividad de abogado, está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva.
- 34 En consecuencia, es preciso determinar, en primer lugar, si la prestación de un albacea corresponde a las prestaciones realizadas de forma principal y habitual en el marco de la profesión de abogado.
- 35 La prestación de ejecución testamentaria encuentra su origen en la voluntad del causante de que una o varias personas ejecuten sus disposiciones testamentarias. El BGB establece que el albacea puede ser elegido directamente por el causante, por un tercero designado por el causante o también, en determinados casos, por el Nachlassgericht (tribunal de sucesiones). Las operaciones que puede tener que realizar varían, en cuanto a su naturaleza y su duración, según el mandato que reciba.
- 36 Por lo que respecta a las prestaciones realizadas de forma principal y habitual en el marco de la profesión de abogado, el Tribunal de Justicia tuvo que puntualizar que tenían por objeto la representación y defensa de los intereses de una persona (sentencia von Hoffmann, antes citada, apartado 17).

- 37 Si bien es cierto que los albaceas se eligen a menudo, especialmente en Alemania, entre los abogados, debido a sus conocimientos jurídicos y al hecho de que toda sucesión recurre a éstos, no es menos cierto que el albacea no representa al causante, sino que se limita a ejecutar sus últimas voluntades manteniéndose neutral respecto de los beneficiarios de la prestación de ejecución testamentaria. Propiamente dicho, no defiende los intereses del causante, sino que ejecuta una voluntad cristalizada de la que es intérprete, mientras que, en la relación que une al abogado con su cliente, el primero tiene la misión de servir lo mejor posible a los intereses del segundo, en general, en un contexto contradictorio y en presencia de intereses contrarios. De lo anterior resulta que la prestación de ejecución testamentaria presenta un carácter específico que la distingue de las prestaciones realizadas de forma principal y habitual por un abogado.
- 38 En segundo lugar, es necesario comprobar si las prestaciones de los albaceas pueden considerarse análogas a las realizadas por los abogados, a efectos del artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva.
- 39 Es preciso señalar que la considerable variedad de funciones que puede llevar a cabo el albacea, desde la gestión de un patrimonio hasta la protección de intereses morales, pasando por el mero reparto de cantidades o de bienes muebles o inmuebles, hace que sea delicada la constatación de una prestación tipo de ejecución testamentaria. La misión del albacea es, efectivamente, dar curso a la voluntad del testador, lo que puede implicar actividades de gestión, actos jurídicos y todo un abanico de operaciones materiales o jurídicas. Sin embargo, como señala acertadamente la República Federal de Alemania, la prestación de ejecución testamentaria corresponde en mayor medida a la actividad económica, toda vez que se trata, en la mayoría de los casos, de que el albacea evalúe y reparta el patrimonio del causante entre los beneficiarios de la prestación y, a veces, concretamente en el marco de la gestión de los bienes de los menores, de que proteja y haga fructificar dicho patrimonio. Por el contrario, y aun cuando las consideraciones económicas no pueden, naturalmente, ser ajenas a la actividad de abogado, el objeto de las prestaciones realizadas por un abogado es, ante todo, ver triunfar una pretensión de orden jurídico. Por lo tanto, estas dos prestaciones no responden a la misma finalidad.

- 40 En estas circunstancias, no cabe considerar similares las prestaciones de los albaceas y las de los abogados.
- 41 Por lo tanto, procede concluir que la prestación de ejecución testamentaria no constituye ni una prestación realizada de forma principal y habitual por los abogados, ni una prestación que presente similitud con las que realizan los abogados.
- 42 En consecuencia, procede declarar que la Comisión no ha demostrado que la República Federal de Alemania haya infringido las disposiciones de la Sexta Directiva al mantener una legislación con arreglo a la cual el lugar de la prestación de servicios realizada por el albacea es el lugar donde ejerce su actividad.
- 43 Por consiguiente, el Tribunal de Justicia no puede sino desestimar el presente recurso por incumplimiento.

Costas

- 44 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Dado que la República Federal de Alemania ha pedido que se condene en costas a la demandante y los motivos formulados por ésta han sido desestimados, procede condenar a la Comisión a cargar, además de con sus propias costas, con las de la República Federal de Alemania.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

- 1) **Desestimar el recurso.**

- 2) **La Comisión de las Comunidades Europeas cargará, además de con sus propias costas, con las de la República Federal de Alemania.**

Firmas