

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NIAL FENNELLY

presentadas el 24 de abril de 1997 *

1. La presente petición de decisión prejudicial se refiere al pago del IVA sobre los honorarios de los árbitros. ¿Tributan en el Estado miembro del domicilio del árbitro, en el del tribunal arbitral que le paga o en el (o los) de las partes del arbitraje? Esta cuestión gira en torno a la interpretación de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva IVA.¹ En particular, las prestaciones de un árbitro, ¿son prestaciones de «consejeros» o «abogados», o son «otras prestaciones similares»?

I. Marco jurídico y hechos

A. Procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional

2. El Sr. von Hoffmann, parte demandante en el procedimiento principal (en lo sucesivo, «demandante»), es catedrático de Derecho civil de la Universidad de Tréveris (Alemania). Durante los años 1987, 1988 y 1989 ejerció actividades de árbitro en la Cámara

de Comercio Internacional (en lo sucesivo, «CCI»), con sede en París. Fue miembro de varios tribunales de arbitraje internacional que dirimían los litigios entre empresas mercantiles mediante laudos arbitrales o procuraban que las partes llegasen a una transacción. Dichos tribunales están compuestos por tres árbitros nombrados para cada asunto concreto; el presidente es designado por la CCI; sus dos colegas son propuestos por las partes y confirmados por la CCI. Los procedimientos de los tribunales arbitrales y el pronunciamiento de sus laudos tuvieron lugar, en todos los casos, en París. Todas las partes de los arbitrajes tenían la sede de sus actividades económicas fuera de Alemania.² La CCI fija la cuantía de los honorarios y su reparto entre los miembros del tribunal. Los miembros del tribunal perciben su retribución no de las partes sino con intervención de la CCI.

3. El Finanzamt Trier (Administración Tributaria; en lo sucesivo, «demandado») gravó con el IVA los honorarios satisfechos al demandante por la CCI. Las reclamaciones que presentó el demandante fueron desestimadas, por considerarse infundadas. A continuación, éste interpuso un recurso ante el Finanzgericht Rheinland-Pfalz (en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional nacional»), que decidió, en primer lugar, que el demandante,

* Lengua original: inglés.

1 — 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»).

2 — En la resolución de remisión no se dice si las partes estaban establecidas en territorio comunitario, en territorio extracomunitario o en uno y otro.

en su calidad de árbitro, prestaba servicios en ejercicio de una actividad independiente y, en segundo lugar, que los servicios se prestaban a la CCI.³

4. En opinión del órgano jurisdiccional nacional, la verdadera cuestión estribaba en determinar si «el lugar de prestación del servicio [...] se encontraba en el extranjero [o] en territorio alemán». El debate desarrollado ante el órgano jurisdiccional nacional giró, entre otras cosas, en torno a si los servicios eran de naturaleza científica o similar. A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional declaró que los requisitos de las disposiciones pertinentes del Derecho alemán⁴ no se cumplían en este caso.⁵ Con arreglo al Derecho alemán,⁶ tampoco podía considerarse que el demandante «[ejerciese] actividades de perito, abogado o de asesor». Aunque el demandante era un abogado y perito, según el órgano jurisdiccional nacional no podía considerarse que prestase servicios de perito, puesto que los Jueces también basan sus decisiones en dictámenes periciales. A su juicio, sus prestaciones tampoco estaban comprendidas entre las actividades en que consiste el ejercicio libre de la profesión de abogado. Por último, estimó que no podían calificarse como prestaciones de «asesor» ya

que, por estar destinada a llevar a buen fin el procedimiento de arbitraje, «la actividad del árbitro rebasa la de asesoramiento». En consecuencia, a la luz del Derecho alemán, el órgano jurisdiccional nacional consideró que el lugar de prestación de los servicios del demandante era Alemania.

5. No obstante, el órgano jurisdiccional nacional reconoció que la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva es diferente y, en particular, que la expresión «otras prestaciones similares» parece ser más amplia que la del punto 3 del apartado 4 del artículo 3a de la UStG de 1980. En su opinión, el hecho de que las prestaciones arbitrales, por su naturaleza, representen una parte del eventual ámbito de actividad de un abogado podría bastar para asimilarlas a las prestaciones de abogados con arreglo a la letra e) del apartado 2 del artículo 9. Por consiguiente, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, remitió la siguiente cuestión al Tribunal de Justicia:

3 — Aparentemente, esta decisión se basó en el punto 1 del apartado 1 del artículo 1 y en el apartado 1 del artículo 3a de la Umsatzsteuergesetz 1980 (Ley sobre el Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1980; en lo sucesivo, «UStG»; véase BGBl, p. 1953).

4 — Véase el apartado 3 del artículo 3a, en relación con la letra a) del punto 3 del apartado 2 del artículo 3a, de la UStG, que, según el órgano jurisdiccional nacional, establece que el lugar en que se consideran efectuadas las «prestaciones artísticas, científicas, docentes, deportivas, recreativas o similares, incluidas las prestaciones de los organizadores» es aquel en que el prestador haya realizado sus actividades.

5 — El órgano jurisdiccional nacional consideró que, al menos con arreglo al Derecho alemán, los servicios prestados por el demandante no podían considerarse actividades de ciencia aplicada, que se gravarían, como prestaciones científicas, en el lugar de la prestación.

6 — Véase el punto 3 del apartado 4 del artículo 3a de la UStG.

«¿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?»

B. *Legislación comunitaria*

la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

6. El artículo 9 de la Sexta Directiva se refiere a las «Prestaciones de servicios». Las disposiciones pertinentes en el presente asunto son las siguientes:

[...]

«1. 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.

— 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;

2. 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

7. En la letra b) del apartado 1 del artículo 21, que es el único artículo del Título XII de la Sexta Directiva y se refiere a los «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», se dispone que será deudor del IVA «el que contrate la prestación de un servicio enunciado en la letra e) del apartado 2 del artículo 9, efectuado por un sujeto pasivo establecido en el extranjero», si bien «los Estados miembros podrán disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente a pagar el impuesto».

II. Observaciones

8. Presentaron observaciones escritas y orales el demandante, el demandado, la República Federal de Alemania y la Comisión. El Asesor del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte únicamente formuló alegaciones en la vista.

III. Análisis

A. *La relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9*

9. Es una suerte que, en una reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se haya establecido de manera decisiva la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva. En sus observaciones escritas presentadas en el presente asunto, Alemania, en coherencia con la postura que adoptó en el asunto Dudda,⁷ calificó la letra e) del apartado 2 del artículo 9 como disposición que establece una excepción a la regla general establecida en el apartado 1 del artículo 9 y que, en consecuencia, ha de ser interpretada de forma estricta. En particular, discutió,

como con todo derecho podía hacer, mi tesis opuesta expresada en los puntos 26 a 31 de mis conclusiones en el asunto Dudda [en relación, en aquel caso, con la letra c) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva]. Sin embargo, en la sentencia Dudda, el Tribunal rechazó la alegación deducida por Alemania en aquel asunto e, implícitamente, también la formulada en este caso, en los siguientes términos:⁸

«Procede recordar, a este respecto, que, en lo que se refiere a la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha precisado ya que el apartado 2 del artículo 9 indica toda una serie de conexiones específicas, mientras que el 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, como destaca el apartado 3 del artículo 9, si bien solamente para situaciones específicas [...]»⁹

De lo anterior se deduce que, en lo que atañe a la interpretación del artículo 9, 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 apartado 2 del artículo 9; en su defecto, es aplicable el apartado 1.

7 — Sentencia de 26 de septiembre de 1996 (C-327/94, Rec. p. I-4595).

8 — Véanse los apartados 20 a 23 de la sentencia.

9 — El Tribunal remite a la sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholtz (168/84, Rec. p. 2251), apartado 14.

Procede, pues, determinar el ámbito de aplicación del apartado 2 del artículo 9 a la luz de su finalidad, que se desprende del séptimo considerando de la Directiva, el cual reza como sigue:

“[...] la determinación del lugar de las operaciones impondibles ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrega de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios [...] 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 costo entre en el precio de los bienes”.

Así pues, el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva está destinado, en su conjunto, a establecer un régimen especial para prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes.»

10. Con posterioridad a la celebración de la vista en el presente asunto, el Tribunal de Justicia aplicó en el asunto Linthorst,

Pouwels en Scheres¹⁰ la interpretación dada en Dudda sobre la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva y la letra e) del apartado 2 del artículo 9. En consecuencia, estoy convencido de que la cuestión sobre si los servicios prestados por el demandante están comprendidos en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 puede resolverse sin interpretar dicha disposición con un enfoque restrictivo.

B. El efecto de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 en Alemania

11. La cuestión relativa al efecto directo de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva se ha planteado en algunas de las observaciones presentadas ante este Tribunal. Sin embargo, no estimo necesario pronunciarme sobre esta cuestión, puesto que de la resolución de remisión se desprende claramente que el órgano jurisdiccional nacional, con toda corrección, tiene intención de asegurarse de que la UStG, por la que se adaptó el Derecho interno alemán a la Sexta Directiva, se interprete y aplique de conformidad con la interpretación de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 efectuada por el Tribunal de Justicia.

10 — Sentencia de 6 de marzo de 1997 (C-167/95, Rec. p. I-1195; en lo sucesivo, «sentencia Linthorst»). Véase, en general, los apartados 10 y 11 y, por lo que respecta a la interpretación de la letra c) del apartado 2 del artículo 9, los apartados 19 a 23 de la sentencia; véanse, también, respectivamente, los puntos 8 a 10 y 19 a 25 de mis conclusiones.

C. Los destinatarios de las prestaciones arbitrales

12. Alemania, la Comisión y el Reino Unido han expresado dudas sobre la declaración del órgano jurisdiccional nacional según la cual los servicios arbitrales del demandante fueron prestados a la CCI, si bien no se ha planteado a este Tribunal ninguna cuestión referente a este problema.

13. Indudablemente, en un arbitraje de Derecho privado, dichos servicios se prestan a las partes. La posibilidad de que el sistema de la CCI deba conducir a una conclusión diferente dependería de comprobaciones de hecho realizadas por el órgano jurisdiccional nacional, a falta de las cuales el Tribunal tan sólo puede especular sobre la auténtica relación entre el árbitro, por un lado, y cualquiera de las partes del arbitraje o la CCI, por otro.

14. Naturalmente, la aplicación de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva depende de que el destinatario de los servicios esté establecido fuera de la Comunidad o como sujeto pasivo dentro de la Comunidad; cuestiones estas que han de ser resueltas por el órgano jurisdiccional nacional, con la asistencia, si se solicita, de este Tribunal. Según la información aportada por la Comisión en la vista, la CCI está exenta del pago del IVA con arreglo al Derecho francés, aunque distribuye una nota en la que indica que, si bien los honorarios de los árbitros no incluyen el IVA, todo árbitro sujeto a dicho impuesto puede tratar de repercutirlo directamente a las partes.

15. Como declaró este Tribunal en su reciente sentencia *Phytheron International*,

«[s]i el Tribunal de Justicia se basara en los elementos de hecho que se han mencionado durante el procedimiento ante este Tribunal, se modificaría la propia sustancia del problema planteado por las cuestiones prejudiciales», lo cual «[...] sería incompatible con la función que el artículo 177 del Tratado confiere al Tribunal de Justicia, así como con su obligación de garantizar que los Gobiernos de los Estados miembros y las partes interesadas tengan la posibilidad de presentar observaciones». ¹¹

16. En consecuencia, según mi parecer, este Tribunal debería dejar que sea el órgano jurisdiccional nacional quien resuelva cualesquiera cuestiones acerca de la identidad del verdadero destinatario de los servicios o de su carácter de sujeto pasivo, limitándose a responder a la cuestión planteada, que versa sobre si el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 incluye las prestaciones de un árbitro.

D. Prestaciones de servicios con arreglo al tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva

17. En su sentencia en el asunto *Linthorst*, el Tribunal de Justicia ha explicado ya el enfoque correcto de la interpretación del tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9. En aquel asunto, se sostuvo que los servicios veterinarios debían incluirse en dicho

¹¹ — Sentencia de 20 de marzo de 1997 (C-352/95, Rec. p. I-1729), apartados 12 y 14.

guión por ser «prestaciones similares». Expresé la tesis según la cual el contenido de los servicios enumerados en dicho guión no permite aplicar el principio de interpretación *ejusdem generis*,¹² dado que «[l]a aplicación de este principio presupone la posibilidad de identificar, a partir de las materias enumeradas en el texto jurídico examinado, un género que preceda a los términos generales [y que] se trata esencialmente de buscar un elemento suficientemente común que permita la identificación de una categoría reconocible». Opiné entonces que no podía identificarse dicho elemento común.

18. El demandante afirma que existe un elemento común que conecta las prestaciones enumeradas en el tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9, a saber, la circunstancia de que son, todas ellas, servicios especializados de alta calidad cuya prestación se confía a los profesionales de que se trata en razón de una especial confianza en su integridad personal y competencia técnica, lo que sucede, en especial, en el caso de un catedrático de Derecho elegido como árbitro. Sin embargo, en la sentencia Linthorst, el Tribunal de Justicia declaró que «[...] el único elemento común de las actividades heterogéneas [...] mencionadas es que todas ellas corresponden al ejercicio de profesiones liberales», si bien prosiguió declarando que «si el legislador comunitario hubiese querido que todas las actividades ejercidas de forma independiente estuviesen contempladas en dicha disposición, las habría definido en términos generales». ¹³ Con ello parece quedar excluido cualquier intento de deducir de los

servicios enumerados la existencia de un principio rector.

19. Por consiguiente, parece más apropiado examinar si las prestaciones del demandante están comprendidas en una de las denominaciones enumeradas, o son similares a ella. El demandante sostiene que sus prestaciones no son simplemente similares a las de un abogado sino, de hecho, idénticas a las de un abogado de este último. Es cierto que las actividades arbitrales de este demandante suscitan, de manera obvia, la cuestión de si constituyen prestaciones de abogado, pero esta cuestión tiene consecuencias más amplias.

20. Antes de llegar a una conclusión sobre este interrogante, realizaré algunas observaciones generales sobre las prestaciones de los árbitros, suscitadas, en particular, por el comentario contenido en las observaciones escritas de la Comisión según el cual es tan raro que los abogados ejerzan en calidad de árbitros en tribunales privados que el legislador no los mencionó expresamente. Es cierto que esas observaciones se realizaron antes de que se dictara sentencia en los asuntos Dudda o Linthorst, y que se basan en la hipótesis de que el tercer guión constituyó una enumeración, a título de ejemplo, de servicios independientes. Sin embargo, me sorprende que se considere rara la actuación de los abogados en calidad de árbitros. Al menos en los países del *common law*, no es en modo alguno extraño que un abogado intervenga como árbitro en arbitrajes de Derecho privado. Por el contrario, es una práctica habitual. Naturalmente, las partes

12 — Véase el punto 21 de mis conclusiones. Para una exposición del principio *ejusdem generis*, véase, por ejemplo, Bennion: *Statutory Interpretation*, Butterworths, 2.ª ed. 1992, pp. 860 y ss.

13 — *Loc. cit.*, apartado 20 de la sentencia.

de un arbitraje de Derecho privado tienen libertad para especificar las cualificaciones que, en su caso, deben reunir los árbitros. A menudo, en el convenio arbitral se asigna al presidente de una determinada asociación profesional el cometido de elegir un árbitro a falta de acuerdo entre las partes. De este modo, aun cuando no sea mediante acuerdo específico, el árbitro elegido puede ser un abogado, ingeniero, arquitecto o experto contable. En realidad, el árbitro puede ser cualquier otro profesional, o simplemente una persona con una amplia experiencia pertinente, sea empresarial o de otra índole.

21. Como señaló el Asesor del Reino Unido, en algunos Estados miembros, tales como el Reino Unido e Irlanda, existen incluso dos ramas distintas de la profesión jurídica tradicionalmente concentradas en la prestación de distintos tipos de servicios jurídicos. En consecuencia, resulta difícil concebir que, mediante la adopción del término genérico «abogados», el legislador comunitario tuviera intención de abarcar únicamente los servicios prestados por abogados que intervienen por cuenta de un cliente determinado. Estimo acertada la sugerencia de la Comisión en el sentido de que ha de considerarse la naturaleza y el contenido de los servicios. Así pues, no obstante el hecho de que, cuando son nombrados para actuar en calidad de árbitros, los abogados no representan ya *directamente* a un cliente *concreto*, está claro que, sin embargo, intervienen, con carácter general, en interés de las partes del arbitraje, quienes, además, han elegido el procedimiento arbitral como medio para la obtención de una decisión definitiva y vinculante, tanto de forma rápida como a un coste razonable.

22. En mi opinión, un abogado en ejercicio independiente de la profesión, que ejerce una

función arbitral, es elegido por su competencia jurídica, al igual que, como ha afirmado el Reino Unido, los ingenieros o expertos contables son elegidos en razón de su competencia profesional en sus respectivas profesiones.¹⁴ A mi juicio, dicho abogado está realizando prestaciones de abogado a efectos de la letra e) del apartado 2 del artículo 9. Es el órgano jurisdiccional nacional quien debe decidir si el demandante es un abogado en esa situación. En mi opinión, la uniformidad del Derecho comunitario exige dar una interpretación coherente al concepto de «abogado». En la sentencia AM & S Europe/Comisión,¹⁵ el Tribunal de Justicia consideró que la protección profesional del privilegio de representación únicamente debería extenderse al asesoramiento jurídico prestado por «abogados colegiados en uno de los Estados miembros»,¹⁶ tal como se desprende, respectivamente para cada Estado miembro, de la Directiva 77/249/CEE del Consejo, de 22 de marzo de 1977, dirigida a facilitar el ejercicio efectivo de la libre prestación de servicios por los abogados.¹⁷ Pienso que la Sexta Directiva debería interpretarse de forma similar por lo que respecta a las prestaciones de los abogados. No obstante, aun cuando el demandante no reuniese

14 — Por consiguiente, estoy de acuerdo con las tesis expresadas por el Bundesfinanzhof en su sentencia de 17 de noviembre de 1960 (asunto IV 135/58 U, Bundessteuerblatt III 1961, p. 60), en el sentido de que los abogados son elegidos como árbitros precisamente porque son abogados y, por tanto, puede confiarse en que actuarán con independencia suficiente. Debido a su experiencia profesional, que comprende la resolución de problemas jurídicos mediante la aplicación objetiva de los principios jurídicos, están especialmente capacitados para intervenir en numerosos tipos de procedimientos de arbitraje. En efecto, aunque el Bundesfinanzhof reconoció que «por lo general, los abogados defienden los intereses de una sola parte», también admitió, correctamente, que esto «no es, sin embargo, una norma absoluta [...] [y que] el abogado puede asimismo prestar asesoramiento a varias partes que le consultan conjuntamente» e «incluso puede tratar de conciliar los intereses contrapuestos de diversas partes en una operación, cuando tengan un interés común en conseguir una resolución de sus puntos de desacuerdo».

15 — Sentencia de 18 de mayo de 1982 (155/79, Rec. p. 1575).

16 — *Ibidem*, apartado 25 de la sentencia.

17 — DO L 78, p. 17; EE 06/01, p. 224.

este requisito, por tratarse de un abogado a efectos del artículo 2 de la Directiva 77/249 (a saber, un «Rechtsanwalt» en Alemania), puede igualmente ser considerado para intervenir en calidad de consejero, término de significación amplia o, como sugerí en mis conclusiones en el asunto Linthorst, de «indeterminado [...] alcance». ¹⁸ En consecuencia, en mi opinión, las personas que prestan servicios independientes en calidad de árbitros pueden considerarse «consejeros», o sus despachos, «gabinetes de estudios»: estoy de acuerdo con el Reino Unido en que la inclusión de estas denominaciones indican que la intención del legislador fue dotar a este guión del artículo 9 de un amplio alcance.

23. También comparto la tesis expresada por el Reino Unido en el sentido de que sería ilógico, en especial desde la perspectiva de las partes de un arbitraje (y, por tanto, podría perjudicar la elección de la Comunidad como foro para arbitrajes internacionales), ¹⁹ que los servicios prestados por los árbitros se considerasen prestados en un lugar distinto del de los prestados por los abogados que a menudo se contratan para representar a las partes durante el arbitraje. Como señaló asimismo el Reino Unido, la exclusión de los árbitros del tercer guión produciría el efecto (al margen de cualquier función especial de la CCI) de imponer el IVA sobre los honorarios de los árbitros pagaderos por partes enteramente establecidas fuera de la Comunidad. Ello no sería conforme con el sistema y la finalidad de la Sexta Directiva,

en particular de su artículo 9, tal como fue interpretado por este Tribunal en el asunto Dudda. ²⁰

24. Si no son realmente prestaciones de abogados o de consejeros, entiendo que las actividades del demandante están comprendidas en el ámbito de las «otras prestaciones similares», en el sentido de que son similares a las de un abogado. De la sentencia Linthorst se sigue que el enfoque general que ha de adoptarse en la interpretación del tercer guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva consiste en que, para que unas prestaciones supuestamente similares a algunas de las enumeradas estén realmente comprendidas en el ámbito de la expresión «y otras prestaciones similares», deben ser susceptibles de ser consideradas suficientemente similares a una u otra de las «actividades principales y habituales» ²¹ de las profesiones expresamente enumeradas en el referido guión. El asunto presente se refiere a un catedrático de Derecho civil. En consecuencia, es necesario comparar las prestaciones de dicho árbitro con los servicios normalmente prestados por los abogados. Si dichas prestaciones son similares a «prestaciones de abogados», no será necesario examinar si, alternativamente, pueden ser consideradas similares a las «prestaciones de consejeros».

25. En la sentencia Dudda, en relación con la expresión «actividades [...] similares» empleada en la letra c) del apartado 2 del

18 — *Loc. cit.*, punto 24 de las conclusiones.

19 — Véase, a este respecto, el punto 5 de las conclusiones del Abogado General Sr. Darmon en el asunto en el que recayó la sentencia de 25 de julio de 1991, Rich (C-190/89, Rec. p. I-3855).

20 — Véanse, en especial, los apartados 21 a 23, citados en el punto 9 de las presentes conclusiones.

21 — Esta es la expresión empleada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Linthorst, apartado 22.

artículo 9 de la Sexta Directiva en relación, entre otras cosas, con las «actividades artísticas» y «recreativas», el Tribunal declaró que «están comprendidas dentro del ámbito de aplicación de esta disposición no sólo las prestaciones que tienen por objeto actividades artísticas o recreativas, sino también aquellas que tienen por objeto *actividades simplemente similares*». ²² En mi opinión, este mismo planteamiento debe aplicarse al concepto de «otras prestaciones similares» a efectos de la letra e) del apartado 2 del artículo 9.

26. No considero que el hecho de que las prestaciones de un árbitro difieran de las normalmente efectuadas por los abogados —a saber, la resolución de una controversia en contraposición con la prestación de asesoramiento— impida considerar las prestaciones de un árbitro similares a las de los abogados. Las «actividades principales y habituales» ²³ de los «abogados» comprenden la prestación de múltiples formas de asesoramiento a sus clientes y la negociación por cuenta de éstos, así como la representación en procedimientos judiciales.

27. No obstante, como ya he dicho, sin perjuicio de las comprobaciones que realice el órgano jurisdiccional nacional a propósito del estatuto profesional del demandante, las prestaciones arbitrales objeto del presente asunto son prestaciones de abogados, no me cabe duda que, alternativamente, son similares a las prestaciones de abogados.

28. Además, a diferencia de los servicios de los médicos veterinarios, de los que sólo cabe razonablemente considerar que fueron omitidos deliberadamente en la enumeración, ninguna consideración de este tipo se aplica en el caso de los árbitros. ²⁴ En efecto, habida cuenta de la miríada de formas y tipos de procedimientos de arbitraje existentes, no es sorprendente que en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 no se incluyese ninguna referencia expresa a las prestaciones arbitrales. A mi juicio, por definición, son ideales para ser consideradas, en función de las circunstancias de cada arbitraje concreto, similares a las prestaciones de «consejeros», «ingenieros» o «abogados».

29. Por último, especialmente durante la vista, se plantearon ciertas dudas sobre si, en caso de que se declarase aplicable la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el demandante podría en consecuencia eludir el pago del IVA. No acepto que el demandante esté intentando eludir el impuesto. Si, como estimo que procede, el Tribunal de Justicia declarase que la letra e) del apartado 2 del artículo 9 es aplicable, a mi juicio está claro que la letra b) del apartado 1 del artículo 21 obliga a los Estados miembros a exigir el pago del IVA devengado a todo el que haya contratado la prestación de un

²⁴ — En el apartado 21 de su sentencia Linthorst, el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente: «[p]or otra parte, si el legislador hubiese deseado incluir en dicha disposición la profesión de médico en general, como actividad típicamente ejercida de forma independiente, la habría mencionado en la enumeración, puesto que, como destacaron con toda pertinencia el órgano jurisdiccional nacional y el Sr. Abogado General en el punto 22 de sus conclusiones, la Sexta Directiva menciona específicamente, en otras disposiciones, las prestaciones de los médicos veterinarios, como es el caso, especialmente, de la exención transitoria establecida en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el Anexo F de la Sexta Directiva». Las prestaciones de los árbitros, en cambio, no se mencionan expresamente en la Sexta Directiva.

²² — *Loc. cit.*, apartado 25 de la sentencia (el subrayado es mío).
²³ — Sentencia Linthorst, apartado 22.

servicio enunciado en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 efectuada «por un sujeto pasivo establecido en el extranjero». Por consiguiente, suponiendo que los servicios del demandante fueran prestados a la CCI, en calidad de sujeto pasivo, en París, las autoridades francesas competentes hubieran debido exigir el pago del IVA a la CCI. Además, en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 se

permite asimismo a los Estados miembros «disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente a pagar el impuesto». Francia no parece haber ejercido esta facultad, y el demandante no tiene ninguna responsabilidad derivada de esa decisión. En cambio, si los servicios se prestan a partes establecidas fuera de la Comunidad, no se devenga el IVA.

IV. Conclusión

30. A la luz de lo que antecede, propongo que se responda del siguiente modo a la cuestión remitida por el Finanzgericht Rheinland-Pfalz:

«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 incluye las prestaciones arbitrales efectuadas por abogados en ejercicio. En la medida en que un árbitro no sea un abogado en ejercicio, puede considerarse que interviene en calidad de consejero; en todo caso, las prestaciones del árbitro, si es elegido en razón de su competencia jurídica, son similares a las prestaciones de abogado.»