

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL  
NIAL FENNELLY

apresentadas em 24 de Abril de 1997 \*

1. O presente reenvio prejudicial diz respeito à cobrança de IVA sobre os honorários dos membros dos tribunais arbitrais. São estes tributáveis no Estado-Membro de domicílio do árbitro, no do tribunal arbitral que lhe paga ou no (ou nos) das partes que recorreram à arbitragem? A solução gira à volta da interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva IVA <sup>1</sup>. Em especial, os serviços prestados pelos árbitros são serviços de «consultores» ou «advogados», ou são «demais prestações similares»?

Era membro de vários tribunais arbitrais internacionais que resolviam litígios entre empresas comerciais através de decisões arbitrais ou que procuravam levar as partes a um acordo. Estes tribunais são compostos por três árbitros nomeados para cada caso individual; o presidente é nomeado pelo CCI; os seus dois colegas são nomeados pelas partes e confirmados pelo CCI. A tramitação processual dos tribunais arbitrais e a prolação das suas decisões teve sempre lugar em Paris. As partes que recorrem à arbitragem têm os seus domicílios comerciais fora da Alemanha <sup>2</sup>. Os honorários e a sua distribuição entre os membros do tribunal são fixados pela CCI. Os membros do tribunal recebem o pagamento não das partes mas sim através do CCI.

I — Contexto de facto e de direito

A — *Processo no tribunal nacional*

2. O recorrente no processo principal (a seguir «recorrente»), professor von Hoffmann, é professor de Direito Civil na Universidade de Trier, Alemanha. Durante os anos de 1987, 1988 e 1989, prestou serviços como árbitro na Câmara de Comércio Internacional (a seguir «CCI»), sediada em Paris.

3. O Finanzamt Trier (repartição de finanças, a seguir «recorrido») exigiu ao recorrente IVA sobre os honorários que lhe foram pagos pela CCI. A reclamação do recorrente foi indeferida por infundada. O recorrente interpôs recurso para o Finanzgericht Rheinland-Pfalz (tribunal tributário da Renânia-Palatinado, a seguir «tribunal nacional»), o qual declarou, primeiro, que o recorrente, na sua actividade de árbitro, era um

\* Língua original: inglês.

1 — 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 «Sexta Directiva»).

2 — O despacho de reenvio não diz se as partes estão estabelecidas dentro ou fora da Comunidade, ou em ambos os espaços.

prestador de serviços no exercício de uma profissão liberal e, além disso, que os serviços eram prestados à CCI<sup>3</sup>.

«portanto, um âmbito mais alargado do que a de um mero consultor». Assim, no que se refere à lei alemã, o tribunal nacional sustentou que o lugar da prestação dos serviços do recorrente era a Alemanha.

4. A verdadeira questão, segundo o tribunal nacional, é «se os serviços [foram] prestados na Alemanha ou no estrangeiro». Antes disso, a discussão incidiu, designadamente, sobre a questão de saber se os serviços eram de natureza científica ou similar. Neste contexto, o tribunal nacional decidiu que não estavam preenchidos os requisitos previstos nas disposições pertinentes da lei alemã<sup>4 5</sup>. O recorrente também não pode ser considerado, nos termos da lei alemã<sup>6</sup>, como «actuando na qualidade de perito, advogado ou consultor». Embora o recorrente seja um jurista e um especialista, não pode ser considerado como prestando serviços de perito, pois os juízes também baseiam as suas decisões em exames periciais. Os serviços do recorrente, segundo o tribunal nacional, também não são abrangidos pela actividade liberal de advogado. Finalmente, também não podem ser descritos como serviços de «consultadoria», uma vez que — tendo sido designado para exercer as funções de árbitro num processo com vista a uma posterior decisão — a actividade de um árbitro tem,

5. O tribunal nacional reconheceu, contudo, que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva é diferente e, em particular, que a expressão «demais prestações similares» parece ter um significado mais amplo que a do § 3a, n.º 4, ponto 3, da UStG de 1980. Na opinião do tribunal, o facto de os serviços de membro do tribunal arbitral serem, por natureza, parte de actividades muitas vezes exercidas por advogados pode ser suficiente para os tornar similares aos serviços prestados por advogados previstos no artigo 9.º, n.º 2, alínea e). Assim, o tribunal submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão, nos termos do artigo 177.º do Tratado:

3 — Esta decisão baseou-se, aparentemente, nos §§ 1, n.º 1.1, e 3a, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz 1980 (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1980, a seguir «UStG»; v. BGBl., p. 1953).

4 — V. o § 3a, n.º 3, conjugado com o § 3a, n.º 2, ponto 3, alínea a), da UStG, que, segundo o tribunal nacional, dispõe que o lugar em que se considera que são prestados os serviços «artísticos, científicos, educativos, desportivos, recreativos e similares, incluindo os serviços de organizadores», é o lugar onde é exercida a actividade que constitui o seu objecto.

5 — O tribunal nacional considerou que os serviços prestados pelo recorrente não podem, pelo menos segundo a lei alemã, ser considerados actividades científicas, que seriam tributadas, como serviços científicos, no lugar da prestação.

6 — V. o § 3a, n.º 4, ponto 3, da UStG.

«O título VI, artigo 9.º, n.º 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?»

B — *A legislação comunitária*

lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

6. O artigo 9.º da Sexta Directiva diz respeito às «Prestações de serviços». As disposições relevantes para o caso presente são as seguintes:

...

«1. Por “lugar da prestação de serviços” entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

— 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;

2. Todavia:

...»

...

c) 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

7. O artigo 21.º, que é o único do título XII da Sexta Directiva e que diz respeito aos «Devedores do imposto perante o Fisco», dispõe no n.º 1, alínea b), que o IVA é devido «Pelos destinatários dos serviços referidos no n.º 2, alínea c), do artigo 9.º, efectuados por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro», mas que todavia «os Estados-Membros podem prever que o prestador dos serviços seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto».

## II — Observações

8. Foram apresentadas alegações escritas e orais pelo recorrente, o recorrido, a República Federal da Alemanha e a Comissão. O representante do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte apenas apresentou alegações na audiência.

ponto de vista em sentido contrário, por mim adoptado nos n.ºs 26 a 31 das minhas conclusões no processo Dudda (relativo, nesse caso, ao artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva). No processo Dudda, o Tribunal de Justiça rejeitou, contudo, os argumentos da Alemanha nesse caso e, consequentemente, também no presente caso, nos termos seguintes <sup>8</sup>:

## III — Análise

### A — *A relação entre os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º*

«... no que respeita à relação entre os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça já precisou que o n.º 2 do artigo 9.º indica uma série de conexões específicas, enquanto o n.º 1 estabelece, nesta matéria, uma regra de carácter geral. O objectivo destas disposições é o de evitar, por um lado, os conflitos de competência, susceptíveis de conduzir a duplas tributações e, por outro, a não tributação de receitas, como se declara no n.º 3 do artigo 9.º, se bem que apenas quanto a situações específicas... <sup>9</sup>.

9. Felizmente, a relação entre os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva foi decisivamente fixada na recente jurisprudência do Tribunal de Justiça. A Alemanha, coerentemente com a posição por si adoptada no caso Dudda/Finanzamt Bergisch Gladbach <sup>7</sup>, nas suas alegações escritas no caso presente, caracterizou o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), como uma disposição derogatória da regra geral estabelecida no artigo 9.º, n.º 1, e, assim, de interpretação estrita. Em especial, discordou, como era livre de o fazer, do

Daqui resulta que, no que respeita à interpretação do artigo 9.º, não existe qualquer preeminência do n.º 1 sobre o n.º 2 dessa disposição. A questão que se coloca em cada situação concreta é a de saber se ela é regida por um dos casos mencionados no artigo 9.º, n.º 2; se o não for, inclui-se no n.º 1.

7 — Acórdão de 26 de Setembro de 1996 (C-327/94, Colect., p. I-4595).

8 — V. n.ºs 20 a 23 do acórdão.

9 — O Tribunal remete para o acórdão de 4 de Julho de 1985, Berkholz (168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14).

Deve, pois, determinar-se o âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, à luz da sua finalidade, a qual decorre do sétimo considerando da directiva, assim redigido:

“a determinação do lugar das operações tributáveis provocou conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere à entrega de bens para montagem e às prestações de serviços... muito embora o lugar das prestações de serviços deva ser fixado, em princípio, no lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade profissional, convém, no entanto, fixar esse lugar no país do destinatário, designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efectuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens”.

Assim, o artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva pretende, no seu conjunto, estabelecer um regime especial para as prestações de serviços que sejam efectuadas entre sujeitos passivos e cujo custo esteja incluído no preço dos bens.»

10. Após a audiência no caso presente, a interpretação dada no acórdão Dudda ao artigo 9.º, n.º 2, alínea c), sobre a relação entre os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta

Directiva, foi aplicada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Linthorst, Pouwels en Scheres<sup>10</sup>. Por isso, estou satisfeito pelo facto de a questão de saber se os serviços prestados pelo recorrente estão abrangidos pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea c), poder ser decidida sem utilizar qualquer elemento res- tritivo na sua interpretação.

B — *O efeito do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), na Alemanha*

11. A questão do efeito directo do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva foi suscitada em algumas das observações apresentadas no Tribunal de Justiça. Não penso que seja necessário, contudo, exprimir qualquer ponto de vista quanto a esta questão, uma vez que resulta claramente do despacho de reenvio que o tribunal nacional, com toda a propriedade, pretende assegurar que a UStG, que promove a aplicação da Sexta Directiva na Alemanha, seja interpretada e aplicada em conformidade com a interpretação dada pelo Tribunal de Justiça ao artigo 9.º, n.º 2, alínea c).

10 — Acórdão de 6 de Março de 1997 (C-167/95, Colect., p. I-1195, a seguir «acórdão Linthorst»). V., de forma geral, os n.ºs 10 e 11 do acórdão e, no que se refere à interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), os n.ºs 19 a 23; v. também os n.ºs 8 a 10 e 19 a 25 das minhas conclusões.

C — *Os destinatários dos serviços de arbitragem*

12. A Alemanha, a Comissão e o Reino Unido exprimiram dúvidas quanto à decisão do tribunal nacional de que os serviços do recorrente como membro do tribunal arbitral eram prestados à CCI, mas esta questão não foi colocada ao Tribunal de Justiça.

13. Não há dúvida de que numa arbitragem privada os serviços são prestados às partes. Saber se o sistema da CCI conduziria a uma conclusão diferente, dependeria das averiguações do tribunal nacional sobre a matéria de facto, sem as quais o Tribunal de Justiça se perderia em especulações sobre a verdadeira relação entre o árbitro, por um lado, e as partes na arbitragem ou a CCI, por outro.

14. A aplicação do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva depende evidentemente de o destinatário dos serviços estar estabelecido fora da Comunidade ou ser um sujeito passivo na Comunidade; matéria que deve ser determinada pelo tribunal nacional, com a assistência deste Tribunal de Justiça, se tal lhe for solicitado. Segundo as informações dadas pela Comissão na audiência, a CCI está isenta do pagamento de IVA nos termos da lei francesa, mas circula uma informação de que, embora os honorários dos árbitros não incluam IVA, qualquer árbitro responsável pelo pagamento deste imposto pode recuperá-lo directamente das partes.

15. Como foi declarado pelo Tribunal de Justiça no recente acórdão *Phytheron International*, «Caso o Tribunal de Justiça se fundasse no quadro factual que foi avançado nos autos que nele correram, a própria substância do problema suscitado pelas questões prejudiciais seria alterada», e isto «... seria incompatível com o papel reservado ao Tribunal de Justiça pelo artigo 177.º do Tratado, bem como com a sua obrigação de assegurar aos Governos dos Estados-Membros e às partes interessadas a possibilidade de apresentarem observações...»<sup>11</sup>.

16. Em minha opinião, portanto, o Tribunal de Justiça deveria deixar ao tribunal nacional as questões sobre a identidade do verdadeiro destinatário dos serviços ou do seu estatuto tributário, e limitar-se a responder à questão colocada que é a de saber se o terceiro travessão do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), inclui os serviços de um membro de um tribunal arbitral.

D — *Os serviços na aceção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva*

17. A abordagem adequada para a interpretação do terceiro travessão do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), foi recentemente explicada pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Linthorst*. Tinha sido argumentado que os

11 — Acórdão de 20 de Março de 1997 (C-352/95, Colcct., p. I-1729, n.ºs 12 e 14).

serviços veterinários deveriam ser incluídos no travessão como «prestações similares». Expressed a minha opinião de que o conteúdo dos serviços enumerados no travessão não permite a aplicação do princípio interpretativo *ejusdem generis*<sup>12</sup>, uma vez que «A aplicação deste princípio pressupõe que é possível identificar, das matérias enumeradas no texto jurídico em análise, um “género” que antecede as expressões gerais. Procura-se, essencialmente, um elemento suficientemente comum para permitir a identificação de uma classe reconhecível.» Exprimi a opinião de que tal elemento comum não poderia ser identificado.

18. O recorrente alega que existe um elemento comum ligando os serviços enumerados no terceiro travessão do artigo 9.º, n.º 2, alínea c). Nomeadamente, que os mesmos são serviços especializados de alta qualidade cuja prestação é confiada aos profissionais em questão em virtude da especial confiança na sua integridade pessoal e competência técnica, o que é aplicável particularmente a um professor de direito escolhido como árbitro. Contudo, no acórdão Linthorst, o Tribunal de Justiça decidiu que «... o elemento comum das actividades heterogêneas... mencionadas é o facto de todas se incluírem nas profissões liberais», mas, seguidamente, que «se o legislador comunitário tivesse querido que todas as actividades exercidas de forma independente fossem previstas nesta disposição, tê-las-ia definido em termos gerais»<sup>13</sup>. Isto

parece excluir qualquer tentativa de deduzir dos serviços enumerados um princípio orientador.

19. Parece portanto mais adequado apreciar se os serviços do recorrente estão incluídos numa das descrições enumeradas ou se lhe são similares. O recorrente alega que os seus serviços não são meramente similares aos de um advogado, mas, de facto, parcialmente idênticos a tais serviços. É certo que as actividades do recorrente como árbitro aqui em causa apelam de forma mais óbvia à consideração das mesmas como constituindo serviços de um advogado, mas isso tem implicações mais amplas.

20. Antes de chegar a uma conclusão quanto a esta questão, farei algumas observações gerais sobre os serviços dos árbitros, sugeridas especialmente pela afirmação da Comissão, nas suas observações escritas, de que é tão raro os advogados prestarem serviços como árbitros em tribunais privados que o legislador não os mencionou especificamente. É certo que essas observações foram apresentadas antes tanto do acórdão Dudda como do acórdão Linthorst e baseiam-se na premissa de que o terceiro travessão constitui uma enumeração exemplificativa dos serviços independentes. Contudo, surpreende-me que tenha sido considerado raro os advogados agirem como árbitros. Nos países de *common-law*, pelo menos, não é de forma alguma inabitual um advogado actuar como

12 — V. n.º 21 das minhas conclusões. Para uma exposição do princípio *ejusdem generis*, v., por exemplo, Bennion — *Statutory Interpretation* (Butterworths, 2.ª edição, 1992, pp. 860 e segs).

13 — V. n.º 20 do acórdão.

árbitro em arbitragens privadas. É de facto uma prática comum. As partes nos tribunais arbitrais privados são evidentemente livres de especificar as qualificações dos seus árbitros. O acordo para constituição do tribunal arbitral confere normalmente ao presidente de um determinado instituto profissional a incumbência de escolher um árbitro na falta de acordo das partes. Desta forma, se não for por acordo particular, o árbitro escolhido pode ser um advogado, um engenheiro, um arquitecto ou um contabilista. De facto, o árbitro pode ser uma pessoa de qualquer outra profissão ou simplesmente uma pessoa com larga experiência comercial ou outra experiência relevante.

21. Como foi salientado pelo representante do Reino Unido, nalguns Estados-Membros, tais como o Reino Unido e a Irlanda, existem mesmo dois ramos separados das profissões jurídicas que tradicionalmente se concentram na prestação de diferentes tipos de serviços de natureza jurídica. É difícil portanto imaginar que, ao adoptar o termo genérico «advogados», o legislador comunitário tenha pretendido que fossem abrangidos unicamente os serviços prestados por advogados actuando em representação de um cliente particular. Penso que a Comissão tem razão ao sugerir que se deve ter em consideração a natureza e o conteúdo dos serviços. Assim, não obstante o facto de, quando nomeados para agir como árbitros, os advogados já não representarem *directamente* um cliente *específico*, é evidente que não deixam por isso de actuar amplamente no interesse das partes na arbitragem, as quais, além disso, escolheram a arbitragem como um meio para obter uma decisão final e vinculativa não só rápida mas a um custo razoável.

22. Em minha opinião, um advogado exercendo uma profissão liberal, que desempenha a função de membro de um tribunal arbitral, é escolhido pela sua experiência jurídica, tal como os engenheiros ou os contabilistas, como alegou o Reino Unido, são escolhidos pela experiência profissional nas suas respectivas profissões<sup>14</sup>. Este advogado, em minha opinião, presta serviços de advogado para efeitos do terceiro travessão do artigo 9.º, n.º 2, alínea e). Saber se o recorrente é um advogado nesta qualidade é matéria do tribunal nacional. Em minha opinião, a uniformidade do direito comunitário exige que seja dada uma interpretação coerente ao conceito de «advogado». No acórdão AM & S Europe/Comissão<sup>15</sup>, o Tribunal de Justiça declarou que a protecção das prerrogativas legais da profissão de advogado só deve aplicar-se aos serviços de consulta jurídica prestados por «advogados habilitados a exercer a sua profissão num dos Estados-Membros»<sup>16</sup>, tal como resulta para cada Estado-Membro da Directiva 77/249/CEE do Conselho, de 22 de Março de 1977<sup>17</sup>, tendente a facilitar o exercício efectivo da livre prestação de serviços pelos advogados. Penso que a Sexta Directiva deveria ser interpretada de forma similar no que se refere aos serviços

14 — Concordo, portanto, com o ponto de vista expresso pelo Bundesfinanzhof no seu acórdão de 17 de Novembro de 1960 (processo IV 135/58 U, Bundessteuerblatt III 1961, p. 60), no sentido de que os advogados são escolhidos como árbitros precisamente porque são advogados e pode desta forma confiar-se em que actuam com suficiente autonomia. Em virtude da sua experiência profissional, que abrange essencialmente a resolução de problemas jurídicos através da aplicação objectiva de princípios legais, são especialmente vocacionados para muitos tipos de processos de arbitragem. Com efeito, apesar de o Bundesfinanzhof reconhecer que «os advogados geralmente defendem os interesses de uma das partes», também reconheceu com razão que «não é contudo uma regra absoluta... [e que] o advogado também pode aconselhar várias partes que o consultem colectivamente» e «pode também tentar reconciliar os interesses opostos de várias partes numa transacção, quando estas têm um interesse comum em ver os seus pontos de desacordo resolvidos».

15 — Acórdão de 18 de Maio de 1982 (155/79, Recueil, p. 1575)

16 — V. o n.º 25 do acórdão.

17 — JO L 78, p. 17; EE 06 FI p. 224.



dos advogados. Contudo, mesmo que o recorrente não seja reconhecido como um advogado, tal como vem definido no artigo 2.º da Directiva 77/249 (nomeadamente, um «Rechtsanwalt» na Alemanha), também pode ser considerado como agindo na qualidade de consultor, que é uma palavra de conteúdo amplo ou, como sugeri nas minhas conclusões no processo Linthorst, de «âmbito... indeterminado»<sup>18</sup>. As pessoas que prestam serviços independentes como árbitros podem, portanto, em minha opinião, ser consideradas «consultores», ou a sua actividade como de «gabinetes de estudo»: concordo com o Reino Unido que a inclusão destas descrições indica que a intenção do legislador era dar um âmbito amplo ao travessão do artigo 9.º

23. Também concordo com o ponto de vista expresso pelo Reino Unido de que seria ilógico, particularmente na perspectiva das partes no tribunal arbitral (e assim potencialmente prejudicial para a escolha da Comunidade como território de jurisdição para arbitragens internacionais)<sup>19</sup>, se os serviços prestados pelos árbitros devesseser considerados como prestados num lugar diferente do dos serviços dos advogados frequentemente incumbidos de agir em representação das partes durante a arbitragem. A exclusão dos árbitros do terceiro travessão, como o Reino Unido também observou, teria como efeito (deixando de lado o papel especial da CCI) impor IVA sobre honorários de árbitros pagos por partes estabelecidas totalmente fora da Comunidade. Isto não estaria de acordo com o sistema nem com a

finalidade da Sexta Directiva, particularmente o seu artigo 9.º, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Dudda<sup>20</sup>.

24. Se não forem efectivamente serviços de advogado ou de consultor, penso que as actividades do recorrente são abrangidas pelo âmbito de aplicação de «demais prestações similares», no sentido de serem similares às de um advogado. Resulta do acórdão Linthorst que a orientação geral a adoptar para a interpretação do terceiro travessão do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva é a de que, para que os serviços que são alegadamente similares a um dos serviços enumerados sejam efectivamente abrangidos pela expressão «demais prestações similares», devem poder ser considerados suficientemente similares a uma ou outra das «actividades principais e habituais»<sup>21</sup> das profissões expressamente enumeradas no travessão. O presente processo diz respeito a um professor de Direito Civil. Desta forma, é necessário comparar os serviços deste árbitro com os normalmente prestados por advogados. Se tais serviços forem similares aos «serviços de advogados», não será necessário examinar se os mesmos podem, em alternativa, ser considerados similares aos «serviços de consultores».

25. No acórdão Dudda, relativamente à expressão «actividades... similares» utilizada no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta

18 — V. n.º 24 das conclusões.

19 — V., a este propósito, o n.º 5 das conclusões do advogado-geral M. Darmon no processo Marc Rich (acórdão de 25 de Julho de 1991, C-190/89, Colect., p. I-3855).

20 — V. especialmente n.ºs 21 a 23, citados no n.º 9 das presentes conclusões.

21 — É a expressão utilizada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Linthorst (n.º 22).

Directiva, em conjugação, *inter alia*, com «prestações» que têm por objecto actividades «artísticas» ou «recreativas», o Tribunal de Justiça declarou que «não só prestações que têm por objecto actividades nomeadamente artísticas ou recreativas, mas também as prestações que têm por objecto actividades simplesmente similares se incluem na previsão dessa disposição»<sup>22</sup>. Penso que a mesma orientação deverá ser aplicada ao conceito de «demais prestações similares» nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea e).

26. Não penso que o facto de os serviços de um árbitro serem diferentes dos serviços normalmente prestados por advogados — quer dizer, a resolução de um litígio e não a prestação de conselhos — exclua que os serviços prestados por um árbitro sejam considerados como similares aos dos advogados. As «actividades principais e habituais»<sup>23</sup> de «advogados» abrangem o fornecimento de múltiplas formas de aconselhamento dos seus clientes e negociações em representação dos clientes, assim como a representação em processos judiciais.

27. Contudo, tendo já adiantado o ponto de vista de que, sem prejuízo da decisão do tribunal nacional sobre matéria de facto relativamente ao estatuto profissional do recorrente, os serviços de um árbitro são neste caso serviços de advogados, não tenho dúvida de que, na alternativa, são similares aos serviços de advogados.

22 — N.º 25 do acórdão (o sublinhado é meu).

23 — N.º 22 do acórdão Linthorst.

28. Além disso, contrariamente aos serviços de médicos veterinários, cuja omissão da lista poderia razoavelmente ser considerada deliberada, tal consideração não se aplica ao caso dos árbitros<sup>24</sup>. Com efeito, dadas as múltiplas formas e tipos de processos de arbitragem, não é surpreendente que não tenha sido incluída uma referência expressa aos serviços dos árbitros no artigo 9.º, n.º 2, alínea e). Em minha opinião, estes são, por definição, idealmente apropriados para ser considerados, dependendo das circunstâncias de cada arbitragem específica, como similares aos serviços de «consultores», «engenheiros» ou «advogados».

29. Finalmente, levantaram-se algumas dúvidas, especialmente na audiência, sobre se, no caso de o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva ser aplicável, o recorrente poderia, em consequência, deixar de pagar IVA. Não considero que o recorrente possa estar procurando não pagar o imposto. Se, como eu penso que o fará, o Tribunal de Justiça considerar que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), é aplicável, penso que é evidente que o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), obriga os Estados-Membros a exigir à pessoa a quem os

24 — O Tribunal de Justiça declarou no n.º 21 do acórdão Linthorst que: «Além disso, se o legislador tivesse pretendido incluir nesta disposição a profissão de médico em geral, enquanto actividade tipicamente exercida de forma independente, tê-la-ia mencionado na enumeração, uma vez que, como pertinememente salientaram tanto o órgão jurisdicional nacional como o advogado-geral no n.º 22 das suas conclusões, a Sexta Directiva menciona especificamente, noutras disposições, as prestações dos médicos veterinários, como é o caso, nomeadamente, da isenção transitória prevista nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o Anexo F da Sexta Directiva.» Os serviços de árbitros, em contrapartida, não estão expressamente mencionados na Sexta Directiva.

serviços previstos no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), foram prestados «por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro» o pagamento do IVA devido. Assim, pressupondo que os serviços do recorrente foram prestados à CCI como sujeito passivo em Paris, as autoridades francesas competentes deveriam ter solicitado o pagamento do IVA à CCI. Além disso, o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), também permite aos Estados-Membros «prever que o

prestador dos serviços seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto». Não se mostra que a França tenha exercido esta opção, o que é uma decisão da qual não cabe qualquer responsabilidade ao recorrente. Se, em contrapartida, os serviços forem fornecidos a partes estabelecidas fora da Comunidade, não há lugar ao pagamento de IVA.

#### IV — Conclusão

30. À luz do disposto, proponho que a questão submetida pelo Finanzgericht Rheinland-Pfalz seja respondida da forma seguinte:

«O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), 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 como abrangendo os serviços prestados como árbitros por profissionais de advocacia. No caso de o árbitro não ser um profissional de advocacia, pode ser considerado como agindo na qualidade de consultor; em qualquer caso, os serviços de um árbitro, se o mesmo é escolhido pela sua experiência jurídica, são similares aos serviços de advogados.»