

SENTENCIA DE 11 OCTUBRE DE 2001

■ **Asunto C-267/99**

■ **Partes:** Christiane Adam, señora de Urbing / Administration de l'enregistrement des domaines
Fiscalidad
Prejudicial

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Concepto de profesión liberal – Administrador de fincas»
(Sala Segunda)

I. Comentario. Legislación española

El problema que se planteó en este asunto era con carácter general, independientemente del supuesto contemplado, sobre si se podía considerarse o no como una profesión liberal a un Administrador de Fincas.

A este propósito y con carácter general, como decíamos, el Tribunal declaró que aunque en el Anexo F, apartado 2, a que se refiere el art. 28 de la Sexta Directiva, no da una definición del concepto de “profesión liberal”, si debe tenerse en cuenta que son actividades que tienen un carácter marcado intelectual, que requieren una calificación de un nivel alto y que están sometidos habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta, y debe añadirse –dice el Tribunal- que en el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante, y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.

No obstante estas orientaciones sobre el concepto de profesión liberal, la Sentencia declara, que corresponde a cada Estado miembro determinar y definir las operaciones que puedan beneficiarse a un tipo reducido a partir de 1 de enero de 1993, en virtud de las modificaciones de la Sexta Directiva, por la Directiva 92/77 de 24 de octubre (de aproximación de tipos de IVA) siempre y cuando se respete el principio de neutralidad fiscal del impuesto sobre el valor añadido.

En definitiva, e independientemente del carácter transitorio de este impuesto, es claro que los Estados miembros y a partir del 1 de enero de 1993, los que corresponde con arreglo a la Sexta Directiva modificada, decidir sobre la aplicación de los tipos reducidos, respetando claro está, el principio de neutralidad del IVA.

De todas formas, la importancia de la Sentencia, radica en definir los principios a los que debe ajustarse el concepto de “profesión liberal”.

1.1. Legislación española

En la Ley 37/92 de IVA se define en su art. 5 concepto del empresario y del profesional, diciendo en su apartado dos que son actividades empresariales o profesionales, las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de la producción material y humana, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En definitiva lo que caracteriza al profesional es su independencia para el ejercicio de su actividad y por ello, que el empleado no esté sujeto a IVA, y así resulta del art. 84 Uno 1º de la Ley.

2. Antecedentes de hecho

Mediante resolución de 15 de julio de 1999, el Tribunal d'arrondissement de Luxembourg planteó dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del anexo F, apartado 2, 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.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la Sra. Urbing-Adam, administradora de fincas, y la administration de l'enregistrement et des domaines de Luxemburgo (en lo sucesivo, «Administración»), relativo al tipo del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que ha de aplicarse a las operaciones que efectuó la Sra. Urbing-Adam en el ámbito de su profesión en los ejercicios fiscales de 1991 a 1994.

Por considerar que su actividad profesional constituye una profesión liberal, la Sra. Urbing-Adam estableció sus declaraciones del IVA referidas a 1991 y 1992 sobre la base de un tipo reducido del 6% y las referidas a 1993 y 1994 sobre la base del tipo intermedio del 12%. Por considerar que la actividad de la Sra. Urbing-Adam no era una actividad de «administrador de bienes» y que no era por tanto una profesión liberal, sino que constituía una actividad comercial, la Administración practicó una liquidación complementaria y aplicó el tipo normal del IVA, a saber del 15%, a las operaciones de que se trata.

La Sra. Urbing-Adam interpuso un recurso contra dicha decisión ante el Tribunal d'arrondissement. Subrayó la autonomía de que dispone, con arreglo a la normativa luxemburguesa, un administrador de fincas en el ejercicio de su actividad y alegó que ejerce una profesión liberal en el sentido de los artículos 4 del Reglamento granducal de 7 de mayo de 1980 y 7 del Reglamento granducal de 21 de diciembre de 1991. Mantuvo que su condición implica que tiene derecho al tipo impositivo reducido para 1991 y 1992, con arreglo al artículo 40, apartado 4, letra b), de la Ley del IVA, y al tipo impositivo intermedio para 1993 y 1994, en virtud del artículo 40, apartado 3, de la misma Ley, en la versión que resulta de la Ley de Presupuestos Generales de 20 de diciembre de 1991.

La Administración, por el contrario, negó que la actividad de administrador de fincas como la contempla la normativa luxemburguesa tenga carácter de profesión liberal, alegando que se trata de una actividad distinta de la de administrador de bienes, que su ejercicio no requiere poseer una calificación específica y que consiste en la mera gestión de las partes comunes de un inmueble, bajo la vigilancia de la Junta de propietarios.

El Tribunal d'arrondissement de Luxembourg consideró que la solución del litigio sobre el que ha de pronunciarse requiere que se interprete el anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva. Por consiguiente, decidió plantear al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales.

3. Fundamentos de derecho

3.1. Sobre las cuestiones prejudiciales

Mediante sus dos cuestiones, que procede examinar de manera conjunta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si las profesiones liberales a que se refiere el anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva engloban una actividad como la de administrador de fincas.

Habida cuenta de que la cuestión que se plantea en el litigio principal consiste en si tal actividad debe recibir, a efectos de la aplicación del IVA, el trato que se dispensa a las profesiones liberales que están sometidas a un tipo reducido respecto del tipo normal del IVA, hay que precisar, con carácter preliminar, que el artículo 12, apartado 4, de la Sexta Directiva, en su versión anterior a la Directiva 92/77, permitió que los Estados miembros aplicasen tipos impositivos reducidos a determinadas entregas de bienes y a determinadas prestaciones de servicios, y que el artículo 28, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en la versión que resulta de la Directiva 92/77, autorizó a los Estados miembros que, el 1 de enero de 1991, estuviesen aplicando un tipo impositivo reducido a la entrega de bienes y prestación de servicios no contemplados en el anexo H a seguir aplicando dicho tipo impositivo, siempre que no fuera inferior al 12%. Ha quedado acreditado que el anexo H no menciona las profesiones liberales como tales.

De lo antedicho resulta que la determinación y la definición de las operaciones que pueden beneficiarse de un tipo impositivo reducido con arreglo a las mencionadas disposiciones de la Sexta Directiva son competencia de los Estados miembros afectados.

Sin embargo, al ejercer dicha competencia, los Estados miembros deben atenerse al principio de neutralidad fiscal. Dicho principio se opone a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, de manera que dichas mercancías o dichas prestaciones de servicios deben ser gravadas con un tipo impositivo uniforme (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de mayo de 2001, Comisión/Francia, C-481/98).

Tal debe ser el caso también para el trato que dispensa el Gran Ducado de Luxemburgo a las profesiones liberales, que, con arreglo a las disposiciones de la Sexta Directiva menciona-

das en el apartado 34 de la presente sentencia, estaban sometidas, hasta el 31 de diciembre de 1992, a un tipo reducido del 6% que se elevó, desde el 1 de enero de 1993, al 12%.

En lo que se refiere al alcance del concepto de profesión liberal, procede señalar que la Sexta Directiva emplea dicho concepto en su anexo F, apartado 2, aunque no da una definición abstracta y global del mismo. Por otra parte, con arreglo al artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, al que se refiere el anexo F, se han de cumplir las condiciones vigentes en el Estado miembro afectado, para que las operaciones enumeradas en dicho anexo puedan, en el curso del período transitorio, quedar exentas del IVA.

Sin embargo, para proporcionar indicaciones útiles al órgano jurisdiccional remitente, hay que subrayar determinados elementos que caracterizan a las profesiones liberales en el sentido del anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva. Como ha puesto de relieve la Comisión en sus observaciones escritas, las profesiones liberales a que se refiere dicha disposición son actividades, entre otras, que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. Debe añadirse que, en el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante y que dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, habida cuenta de dichos criterios, debe considerarse que la actividad de administrador de fincas, como la establece la normativa luxemburguesa pertinente, constituye una profesión liberal.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia declaró:

«Corresponde a cada Estado miembro determinar y definir las operaciones que pueden beneficiarse de un tipo impositivo reducido con arreglo al artículo 12, apartado 4, 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, hasta el 31 de diciembre de 1992, y con arreglo al artículo 28, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en la versión modificada por la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388 (aproximación de los tipos del IVA), desde el 1 de enero de 1993, siempre y cuando se respete el principio de neutralidad fiscal del impuesto sobre el valor añadido.

Las profesiones liberales a que se refiere el anexo F, apartado 2, de la Sexta Directiva son actividades que tienen un marcado carácter intelectual, que requieren una calificación de nivel alto y que están sometidas habitualmente a una reglamentación profesional precisa y estricta. En el ejercicio de tal actividad, el factor personal es especialmente importante, y dicho ejercicio presupone, de cualquier modo, una gran autonomía en el cumplimiento de los actos profesionales.»

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Segunda el 29 de marzo de 2001.

Propuso que se declarase que el Tribunal de Justicia es incompetente para pronunciarse sobre las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal d'arrondissement de Luxemburgo. En todo caso, el artículo 28, apartado 3, y el anexo F de la Sexta Directiva se refieren a las operaciones que pueden ser exentas del IVA y no a aquellas, como las operaciones que son objeto del litigio principal, sujetas a un tipo reducido del IVA; por lo tanto, la definición de estas últimas, incluso el concepto de «profesiones liberales», no está comprendida, en este caso, en el Derecho comunitario, sino que es competencia de los Estados miembros.