

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 12 de mayo de 2005¹

I. Introducción

resulta dudoso si esta prestación o, en su caso, estas prestaciones deben considerarse una entrega de bienes o una prestación de servicios. En la medida en que se trate de una prestación de servicios, será necesario, por último, una interpretación del artículo 9 de la Sexta Directiva al objeto de averiguar el lugar de la prestación.

1. En el presente procedimiento, el Hoge Raad der Nederlanden solicita al Tribunal de Justicia una interpretación 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»),² con vistas a la clasificación del suministro de un paquete de software estándar que posteriormente se adaptó a las necesidades del comprador.

2. En este contexto, se suscita la cuestión de si existe una prestación global o dos prestaciones separadas, a saber, por un lado, la entrega del software estándar y, por otro, la programación de las adaptaciones y de varias prestaciones accesorias. Asimismo,

3. La destinataria de la prestación, la Sección Fiscal de Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV y otros, con domicilio en Amersfoort (Países Bajos) (en lo sucesivo, «Levob»), realiza, por su parte, prestaciones de seguro exentas del impuesto sobre el valor añadido.³ Dado que, en consecuencia, Levob no tiene derecho a deducir el impuesto soportado, pretende obtener una interpretación de la Directiva que dé lugar a la menor tributación posible en concepto de impuesto sobre el valor añadido, por la entrega y adaptación de software en la Comunidad.

1 — Lengua original: alemán.

2 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 — Véase el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva.

II. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

4. A continuación se reproducen las disposiciones de la Sexta Directiva pertinentes en el presente procedimiento, para lo cual se tomará como referencia, a la vista de la cuestión prejudicial, la versión en vigor hasta el 6 de mayo de 2002.⁴

5. Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, están sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

«1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

4 — Mediante la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388 respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica (DO L 128, p. 41), se introdujeron, entre otros, en el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva disposiciones específicas sobre el lugar de la prestación en relación con servicios prestados por vía electrónica. Asimismo, se añadió a la Directiva un anexo L, que contiene una lista ilustrativa de las prestaciones de servicios comprendidas en la citada disposición. En el punto 2 del Anexo se hace mención al suministro de programas y a su actualización.

6. El concepto de entrega de bienes es definido en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a un propietario».

7. El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva diferencia las prestaciones de servicios de las entregas de bienes del modo siguiente:

«Serán consideradas como “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

Tales operaciones pueden consistir, entre otras:

— en la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título;

[...]

8. El artículo 8 de la Sexta Directiva regula el lugar de la entrega de bienes del modo siguiente:

«1. Se considerará que el lugar en que las entregas de bienes se consuman es:

a) en los supuestos en que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor, por el adquiriente, o por un tercero, en el lugar en que los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al adquiriente. Cuando los bienes hayan de ser objeto de instalación o montaje, con o sin comprobación de funcionamiento por el proveedor o por su cuenta, el lugar de la entrega será el de la instalación o montaje. [...];

b) en los supuestos en que los bienes no hayan de ser expedidos o transportados: en el lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega.

[...]

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, letra a), cuando el lugar de salida de la expedición o del transporte de los bienes se encuentre en un territorio tercero, se consi-

derará que el lugar de la entrega efectuada por el importador con arreglo al apartado 4 del artículo 21, así como el lugar de eventuales entregas posteriores, se halla situado en el Estado miembro de importación de los bienes.»

9. El artículo 9 de la Sexta Directiva establece las siguientes disposiciones en materia de lugar de prestación de los servicios:

«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 [...]»

2. Sin embargo:

[...]

c) el lugar de las prestaciones de servicio que tengan por objeto:

— actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los orga-

nizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades;

— 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;

[...]

[...]»

será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas;

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 [...]:

— las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares;

10. Con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, la base imponible estará constituida:

«a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

— [...]»

[...]»

B. *El Derecho nacional*

11. En los Países Bajos, el Derecho nacional se ha adaptado a la Sexta Directiva mediante las disposiciones de la Wet op de omzetbelasting de 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios). Dado que no se advierte que en el presente asunto las disposiciones nacionales pertinentes difieran en esencia de las disposiciones de la Sexta Directiva, se prescinde de reproducir aquéllas.

III. Hechos y cuestiones prejudiciales

12. El 2 de octubre de 1997, Levob celebró con la empresa Financial Data Planning Corporation (en lo sucesivo, «FDP»), domiciliada en Estados Unidos de América, un contrato de suministro de software para la administración de contratos de seguro. En virtud de dicho contrato, Levob tiene una licencia por tiempo indefinido e intransferible sobre el software estándar Comprehensive Life Administration System (en lo sucesivo, CLAS), adaptado a las necesidades de Levob. Está excluida la concesión de sublicencias por Levob. Además, FDP debía instalar el software y formar al personal de Levob.

13. El CLAS es utilizado por las compañías de seguros en Estados Unidos sin adaptaciones específicas. Sin embargo, para su utiliza-

ción en Levob era necesario una serie de adaptaciones que las partes del contrato examinaron en un estudio conjunto anexo al contrato. Las adaptaciones afectaban en particular a la traducción al neerlandés y a la integración de funciones que fueran necesarias en relación con la intervención de corredores de seguros y el cálculo de su comisión.

14. Asimismo, el contrato estipulaba que Levob sometería el programa, una vez finalizados los trabajos de adaptación, a un examen de aceptación integral (*Integral Acceptance Test*).

15. El precio se desglosó en el contrato del modo siguiente. Por el suministro del software estándar se acordó una cantidad de 713.000 USD, de los cuales 101.000 USD debían abonarse en el momento de celebración del contrato. El resto era pagadero en plazos mensuales de un importe de 36.000 USD. El precio de la adaptación se calculó en función de los gastos, pero no debía ser inferior a 793.000 USD ni superior a 970.000 USD. Por la instalación y la formación de los trabajadores por FDP se estipuló un importe de 7.500 USD respectivamente.

16. Las partes acordaron además que la licencia del software estándar comenzaría antes de los trabajos de adaptación y en Estados Unidos. El precio correspondiente a

lo anterior debía facturarse por separado, si bien a los fines de la importación en los Países Bajos, función que correspondía a Levob, el valor del soporte informático debía constar por separado.

17. Según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, consta en casación que fueron empleados de Levob quienes recibieron los soportes informáticos con el software estándar con arreglo a las estipulaciones contractuales en Estados Unidos y quienes los introdujeron en los Países Bajos.⁵ A continuación FDP fue instalando desde 1997 hasta 1999 el programa básico en los aparatos de tratamiento de datos de la demandante, realizó las adaptaciones pactadas y formó al personal de la demandante.

18. Posteriormente, se produjo una divergencia de opiniones entre Levob y la Administración Tributaria sobre el tratamiento de las operaciones a efectos del impuesto sobre el valor añadido. Levob sostenía que sólo adeudaba el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las adaptaciones, pero no al suministro del software estándar. En cambio, a juicio de la Administración Tributaria, FDP concedió a Levob una licencia total sobre el software adaptado. En consecuencia, la prestación debía gravarse en su conjunto como prestación de servicios de Levob. La Adminis-

tración Tributaria practicó las correspondientes liquidaciones tributarias suplementarias.⁶

19. El recurso interpuesto ante el Gerechts-hof Amsterdam contra estas liquidaciones no prosperó. Levob interpuso contra la sentencia dictada en primera instancia un recurso de casación ante el Hoge Raad, el cual, mediante resolución de 30 de enero de 2004, ha planteado, con arreglo al artículo 234 CE, las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1 a) ¿Deben interpretarse los artículos 2, apartado 1, y 5, apartado 1, en relación con el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva en el sentido de que una adquisición de software, como la realizada en el presente asunto, con arreglo a condiciones como las que son objeto de litigio en el presente procedimiento –se pactaron contraprestaciones independientes, por una parte, por el software estándar, incorporado en un soporte informático, desarrollado y comercializado por el suministrador; y por otra, por la posterior adaptación de dicho programa a las necesidades del comprador–, debe considerarse una única prestación?

5 — Sin embargo, el Gerechtshof de Ámsterdam declaró expresamente en primera instancia que Levob no acreditó de forma indubitable estar facultado, ya antes de la adaptación, para disponer del software estándar como propietario. Las dudas se inferían del hecho de que Levob no pudo facilitar datos exactos sobre el momento en que sus empleados recibieron el software y de que Levob no realizó ninguna declaración de importación.

6 — Más exactamente, se practicaron dos liquidaciones, una correspondiente a 1998 y otra a 1999. Ambas liquidaciones han sido impugnadas. Sin embargo, es evidente que el Hoge Raad ha solicitado una decisión prejudicial únicamente en el procedimiento relativo a la liquidación correspondiente a 1997. En dicha liquidación, el impuesto sobre el valor añadido adeudado ascendía a 52.022 NLG, de los que 50.732 NLG se atribuyeron a la adaptación y 1.290 NLG a la adquisición del paquete de software en sí.

- b) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿deben interpretarse las disposiciones citadas de modo que dicha prestación deba calificarse de servicio (en el que queda comprendida la entrega del bien, es decir, el soporte)?
- c) En caso de respuesta afirmativa a la última cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 9 de la Sexta Directiva (en su versión aplicable hasta el 6 de mayo de 2002) en el sentido de que ese servicio se considera prestado en el lugar mencionado en el apartado 1 de dicho artículo?
- d) En caso de respuesta negativa a la cuestión anterior, ¿qué letra del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva es aplicable?
- 2 a) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, letra a), ¿deben interpretarse las disposiciones enumeradas en dicha cuestión en el sentido de que la entrega del software no adaptado, incorporado en un soporte informático, debe considerarse una entrega de un bien material y el precio pactado por separado constituye la contraprestación en el sentido del artículo 11, apartado A, número 1, letra a), de la Sexta Directiva?
- b) En caso de respuesta negativa a esta cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 9 de la Sexta Directiva en el sentido de que el servicio se considera prestado en el lugar señalado en el apartado 1 de dicho artículo o bien en uno de los lugares indicados en el apartado 2?
- c) El criterio aplicable a la entrega del software estándar, ¿también resulta aplicable al servicio consistente en la adaptación del software?»
20. En el procedimiento sustanciado ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones Levob, el Gobierno neerlandés y la Comisión. Sus alegaciones se reproducen –en la medida de lo necesario– en el marco de la apreciación jurídica.
- #### IV. Apreciación jurídica
21. El presente asunto suscita la cuestión general de si el suministro de software ha de clasificarse, a los fines de la Sexta Directiva, como entrega de bienes o prestación de servicios. Las diversas cuestiones prejudiciales abordan este punto, así como las consecuencias que se derivan de tal clasificación para determinar el lugar de la

prestación, desde perspectivas diferentes. Por ello, la respuesta de las distintas cuestiones prejudiciales vendrá precedida de algunas consideraciones sobre el tratamiento del software a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

22. En este contexto, se suscita la cuestión de qué importancia tienen las directrices del Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido sobre el tratamiento del suministro de software. A estas directrices han hecho referencia el Hoge Raad, en particular el Advocaat-Generaal, y Levob.

A. Sobre la relevancia de las directrices del Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido

23. El Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido es un organismo asesor constituido en virtud del artículo 29 de la Sexta Directiva, compuesto por representantes de los Estados miembros y de la Comisión. El Comité es consultado en los asuntos previstos en la Sexta Directiva y, además, a instancias de su presidente o a solicitud de uno de sus miembros, puede ocuparse de otras cuestiones relativas a la interpretación de la Sexta Directiva. En su trigésima octava sesión, celebrada el 25 de mayo de 1993, el Comité aprobó por unanimidad las directrices antes citadas, según ha indicado la Comisión.

24. A instancias del Tribunal de Justicia, la Comisión presentó las directrices y señaló que no son jurídicamente vinculantes ni han sido publicadas. Es evidente que el carácter confidencial de las deliberaciones y de los acuerdos del Comité se deriva de su reglamento interno, el cual, a su vez, por cuanto consta, no ha sido publicado.⁷ En los Países Bajos, las directrices se han recogido en disposiciones administrativas.⁸

25. En principio, los dictámenes no vinculantes de comités asesores a nivel comunitario pueden ofrecer indicaciones útiles para la interpretación de actos jurídicos de la Comunidad. Sin embargo, en la medida en que las directrices del Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido no han sido publicadas, el Tribunal de Justicia no debe tomarlas en consideración, dado que los justiciables no tienen posibilidad alguna de orientarse en función de ellas.

26. Lo anterior es tanto más cierto cuanto que tampoco se advierte ninguna razón para que las directrices del Comité relativas a la interpretación de la Sexta Directiva aprobadas por unanimidad deban ser confidenciales. De este modo, para que tal interpretación uniforme pudiera ser seguida de modo generalizado, sería necesaria su publicación.

7 — A tal respecto, véanse las declaraciones del Tribunal de Primera Instancia en el auto de 6 de diciembre de 1999, Elder (T-178/99, Rec. 1999, p. II-3509), apartado 7. El objeto de este litigio lo constituye la desestimación de la solicitud de un ciudadano para examinar las actas del Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido.

8 — Mededeling 57 del Staatssecretaris van Financiën (Resolución de 14 de agosto de 1998, n° VB 98/1785, VN 1998/40.33).

27. Tal conclusión no se ve modificada en nada por el hecho de que las directrices hayan sido recogidas en disposiciones administrativas nacionales que sí han sido publicadas. En efecto, tales disposiciones administrativas hacen referencia a las normas por las que se adapta el Derecho nacional a la Sexta Directiva y no directamente a ésta. Además, por regla general las disposiciones nacionales no pueden ofrecer indicaciones sobre la interpretación del Derecho comunitario. Asimismo, a falta de una publicación de las directrices comunitarias, el sujeto pasivo no puede comprobar si la práctica administrativa nacional es efectivamente concorde con las directrices.

B. Sobre el tratamiento del suministro de software a efectos del impuesto sobre el valor añadido

28. A la vista de las circunstancias del litigio principal, deben diferenciarse dos casos, a saber, el suministro de software estándar incorporado a un soporte informático y la puesta a disposición de software específicamente desarrollado para el cliente.

1. El suministro de software estándar en un soporte informático

29. El suministro de software estándar incorporado a un soporte informático fijo, por ejemplo a un CD-ROM o a un DVD,

comprende por regla general dos procedimientos. Por un lado, se entrega el soporte informático y, por otro, se celebra un acuerdo denominado, en la mayor parte de los casos, contrato de licencia, sobre el derecho de uso del software incorporado a los citados soportes.

30. En consecuencia, el Gobierno neerlandés considera que el suministro de software constituye un conjunto de prestaciones, entre las que la concesión del derecho de uso constituye la prestación principal. Por tanto, considera esta prestación global como una prestación de servicios. En cambio, Levob coloca en un primer plano la entrega del soporte informático, que constituye una entrega de un bien corporal en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. La Comisión diferencia dos supuestos: si la licencia de uso del software es transmisible, se conceden derechos iguales a los que corresponden a un propietario, de forma que, en conjunto, existe una entrega de bienes. En cambio, en el supuesto de derechos de uso no transmisibles, se da una prestación de servicios.

31. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, existe una entrega de bienes cuando se transmite el poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a un propietario. Todas las prestaciones que no quepa subsumir en esta definición son consideradas prestaciones de servicios con arreglo al artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.

32. Por cuanto respecta al soporte informático, no existe duda alguna de que la propiedad sobre el mismo se transmite al adquirente, de suerte que, a tal respecto, ha de partirse de la existencia de una entrega de bienes. En cambio, la concesión del derecho de uso de un programa informático, considerada en sí misma, no puede ser clasificada como entrega de bienes, porque tal derecho no es un bien corporal en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva y tampoco se equipara a un bien corporal como la electricidad o determinados derechos sobre bienes inmuebles.⁹

33. Ahora bien, es dudoso si la transmisión del derecho de uso sobre el software puede considerarse una prestación (de servicios) desligada de la transmisión de la propiedad sobre el soporte informático.

34. En las sentencias Bosch¹⁰ y Brown Boveri,¹¹ el Tribunal de Justicia abordó ya una cuestión similar en relación con la determinación del valor en aduana. En la sentencia Bosch, el Tribunal de Justicia declaró que en el valor de aduana de una máquina no debe incluirse el valor de las patentes sobre los procedimientos de aplicación de esta máquina, dado que el Arancel Aduanero Común sólo comprende la importación de bienes materiales y no la importación de bienes inmateriales como procedimientos, servicios o know-how.¹²

9 — Véase el artículo 5, apartados 2 y 3, letra a), de la Sexta Directiva.

10 — Sentencia de 14 de julio de 1977 (I/77, Rec. p. 1473).

11 — Sentencia de 18 de abril de 1991 (C-79/89, Rec. p. 1853).

12 — Sentencia Bosch, citada en la nota 10 *supra*, apartados 4 y 5.

35. En el asunto Brown Boveri, el Tribunal de Justicia declaró, en contra de lo defendido por el Abogado General Lenz,¹³ que el valor en aduana de un soporte informático incluye el valor del software incorporado a dicho soporte.¹⁴

36. Posteriormente, las disposiciones en materia aduanera fueron modificadas de modo que en la determinación del valor en aduana sólo se tuviera en cuenta el valor del soporte informático, pero no el valor del software incorporado.¹⁵ Dicha circunstancia incidió en la determinación de la base imponible del impuesto sobre el valor añadido a la importación, a resultas de la remisión, contenida en el artículo 11, parte B, apartado 1, de la Sexta Directiva. Entre otras razones, al objeto de acogerse a esta normativa favorable relativa a la determinación del valor, Levob atribuye una gran importancia a que el suministro de software sea tratado como una entrega de bienes en Estados Unidos y, a continuación, como una importación en la Comunidad.

13 — Véanse las conclusiones presentadas el 2 de mayo de 1990, Rec. 1991, p. 1862, puntos 29 y ss.

14 — Sentencia Brown Boveri, citada en la nota 11 *supra*, apartado 21.

15 — Véase el artículo 167, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, por el que se establece el Código aduanero comunitario (DO L 253, p. 1): «No obstante lo dispuesto por los artículos 29 a 33 del Código, al determinar el valor en aduana de los soportes informáticos importados destinados a equipos de tratamiento de datos y que lleven registrados datos e instrucciones, sólo se tendrá en cuenta el coste o el valor del soporte informático propiamente dicho. El valor en aduana de los soportes informáticos importados que lleven registrados datos o instrucciones no incluirá, por lo tanto, el coste o el valor de estos datos o instrucciones, a condición de que este coste o valor se distinga del coste o valor del soporte informático considerado.»

37. Poco después del período pertinente en el litigio principal, la normativa específica relativa a la determinación del valor en aduana del software fue derogada de nuevo, después de que el derecho de importación fuera reducido a cero de conformidad con el Acuerdo sobre el comercio de productos de tecnología de la información.¹⁶

39. Las disposiciones relativas al impuesto sobre el valor añadido no se basan en los mismos objetivos que la legislación aduanera. En consecuencia, de las sentencias y de los actos jurídicos citados comprendidos en el ámbito de la legislación aduanera no cabe extraer conclusiones extrapolables al tratamiento del software estándar a efectos de dicho impuesto. En consecuencia, deberá examinarse conforme a criterios autónomos si, en caso de suministro de software estándar en soporte informático, debe considerarse que existen dos prestaciones separadas a efectos de este impuesto.

38. Las sentencias mencionadas y las decisiones legislativas están fuertemente marcas das por los objetivos específicos de la normativa aduanera y de las exigencias del GATT en este ámbito. Las sentencias versan sobre la determinación del valor de transacción de una mercancía con vistas a la imposición de la deuda aduanera. Las disposiciones aduaneras específicas relativas a los ordenadores y soportes informáticos tienen por objeto facilitar el comercio con estas mercancías al objeto de fomentar así el desarrollo técnico y económico.¹⁷

40. A la anterior afirmación se opone el hecho de que la adquisición de la propiedad sobre un bien lleva aparejada, en principio, un derecho de disposición y de uso ilimitado. Así, por ejemplo, en caso de venta de un libro no se concede ninguna licencia de lectura específica ni, en el caso de venta de un CD de música, una licencia para escuchar la música. En consecuencia, en el supuesto de adquisición de un aparato técnico, tampoco es necesario celebrar un acuerdo específico sobre su uso, pues el aparato incorpora un derecho de propiedad intelectual en forma de invenciones protegidas mediante patente.

16 — El artículo 167 fue derogado mediante el Reglamento (CE) n.º 444/2002 de la Comisión, de 11 de marzo de 2002, que modifica el Reglamento (CEE) n.º 2454/93, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, por el que se establece el Código aduanero comunitario, y los Reglamentos (CE) n.º 2787/2000 y (CE) n.º 993/2001 (DO L 68, p. 11), por la siguiente razón (considerando séptimo): el propósito del artículo 167, apartado 1, del Reglamento (CEE) n.º 2454/93 era evitar la aplicación de derechos de aduana a los soportes informáticos destinados a equipos de tratamiento de datos. Conseguido este objetivo gracias al Acuerdo del AIE relativo a las tecnologías de la información aprobado por la Decisión 97/359/CE del Consejo, de 24 de marzo de 1997, relativa a la eliminación de los derechos relativos a los productos de tecnología de la información (DO L 155, p. 1), y sin perjuicio de la aplicación de la Decisión 4.1 del GATT en la materia, de 12 de mayo de 1995, ya no es necesario, por lo tanto, adoptar disposiciones de aplicación especiales para la determinación del valor en aduana de los soportes informáticos.

17 — A tal respecto, véanse los puntos 15 y ss. de las conclusiones presentadas por el Abogado General Lenz en el asunto Brown Boveri, citadas en la nota 13 *supra*.

41. Ahora bien, el derecho de uso de una obra incorporada a un bien está sujeto a límites, a saber, los establecidos por el derecho de autor. La protección del software con arreglo a la legislación sobre derechos de autor está regulada a nivel comunitario en la Directiva 91/250/CEE del Consejo, de 14 de mayo de 1991, sobre la protección jurídica de programas de ordenador.¹⁸

18 — DO L 122, p. 42.

42. El artículo 1, apartado 1 de la Directiva 91/250 equipara los programas informáticos a las obras literarias a efectos de la protección de los derechos de autor. Conforme al artículo 4 de esta Directiva, determinados actos, en particular la reproducción y distribución de un programa, sólo podrá realizarse con la autorización del autor. En cambio, del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 91/250 cabe deducir que la utilización del programa por parte del adquirente legítimo con arreglo a su finalidad propuesta no necesitará, en principio, la autorización del autor.

de transmitir el derecho de uso acordada por el fabricante con el primer adquirente. En caso de que tal estipulación contractual pueda acordarse de forma eficaz, ésta sólo incidirá, en cualquier caso, en las relaciones internas entre el titular del derecho de propiedad intelectual o industrial y el primer adquirente. Éste debe, en su caso, indemnizar por daños y perjuicios a su contraparte contractual (el fabricante) por incumplimiento de sus obligaciones contractuales. Ahora bien, tales incumplimientos no impiden la adquisición de la propiedad sobre el soporte informático por el segundo adquirente ni la transmisión del derecho de uso vinculado a la propiedad.

43. Con la comercialización en la Comunidad de la copia de un programa por el titular de los derechos o con su consentimiento se agotará el derecho de distribución de dicha copia [artículo 4, letra c), segunda frase, de la Directiva 91/250]. En consecuencia, el primer adquirente puede transmitir a un tercero la propiedad efectiva sobre la reproducción, sin que ello requiera la autorización del autor. El primer adquirente puede, pues, disponer del bien corporal con las facultades atribuidas a un propietario.

45. Un contrato de licencia celebrado con carácter adicional a la transmisión de la propiedad sobre un soporte informático que incorpora el programa de que se trate, no tiene, pues, carácter constitutivo del derecho de uso sobre el programa. Antes bien, el derecho de uso se infiere de la propiedad sobre la reproducción. El objetivo del contrato de licencia estriba más bien en limitar el derecho de uso en la relación entre el titular del derecho de propiedad intelectual e industrial y el adquirente de la copia del programa.

44. En cuanto adquirente de pleno derecho del soporte informático original, un tercero está igualmente facultado para utilizar el programa incorporado para los fines a los que está destinado.¹⁹ El tercero no queda vinculado por una prohibición contractual

46. En consecuencia, el objeto del contrato de licencia no constituye una prestación imponible. Por el contrario, la prestación que consiste en la transmisión de la propiedad sobre la reproducción puede llegar a limitarse.

19 — Para que no se dé una utilización repetida e injustificada del programa, el primer adquirente debe, a su vez, desinstalar el programa.

47. El hecho de que tal contrato de licencia contenga una prohibición de transmisión del derecho de uso no excluye la clasificación de la operación en su conjunto como entrega de bienes, en contra de lo sostenido por la Comisión.

48. A diferencia de lo afirmado en el análisis antes expuesto, el Gobierno neerlandés considera que la adquisición del soporte informático debe pasar por completo a un segundo plano. El único elemento determinante debe ser, antes bien, la adquisición del derecho de uso. Así pues, la entrega del soporte informático sería únicamente, por así decirlo, el medio técnico que hace posible la utilización de un software. Sin embargo, no cabe seguir esa tesis.

49. Ciertamente, aboga por esta solución el hecho de que, en la mayor parte de los casos, lo que interesa al adquirente no es la propiedad sobre el «medio de transporte», es decir, el soporte informático. Además, el suministro del software en un soporte informático sería equiparable, desde una perspectiva tributaria, a descargar un programa informático de Internet. En efecto, en cualquier caso, según la situación jurídica actual, la descarga de programas ha de tratarse como una prestación de servicios.²⁰

50. Sin embargo, las razones que se oponen a este planteamiento son de mayor peso. En

efecto, los programas incorporados a un soporte informático, por un lado, y la música incorporada a un CD o un texto de un libro, por otro, se tratarían de forma distinta sin un motivo aparente. A diferencia de cuanto ocurre en el caso de estas obras protegidas de modo similar por los derechos de autor, en un programa de ordenador sería el derecho de uso de las creaciones incorporadas al soporte informático lo que pasaría a un primer plano, y no la propiedad sobre el propio soporte informático. Mientras que en el suministro de un CD de música o de un libro se asume la existencia de la entrega de un bien en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, el suministro de un CD con software sería tratado como una prestación de servicios a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

51. Las dificultades que puedan resultar de esta diferenciación las ilustra el ejemplo de una enciclopedia incorporada a un CD-ROM o a un DVD. Tal enciclopedia en formato CD contiene numerosos textos e imágenes en forma digital, pero también programas de presentación y gestión de estos datos. ¿Debe clasificarse un CD de este tipo, al igual que un libro, como una entrega de bienes o, al igual que un CD con un programa de ordenador, como una prestación de servicios?

20 — Véase el artículo 9, apartado 2, letra e), último guión, en relación con el anexo L de la Sexta Directiva, en la versión de la Directiva 2002/38 (citada en la nota 4 *supra*), que, sin embargo, no es todavía pertinente a los hechos del presente asunto.

52. Además, Levob subraya acertadamente que la clasificación como prestación de servicios depara dificultades cuando —como es habitual en la venta de software estándar en gran escala— intervienen intermediarios. En la práctica, los intermediarios reciben los soportes informáticos del fabricante o de

otros intermediarios y los revenden al consumidor final. No tienen un conocimiento más preciso de las condiciones de la licencia aplicables al consumidor final ni tampoco estas condiciones llegan a convertirse en forma alguna en objeto del contrato de compra celebrado entre ellos y los adquirentes de los paquetes de software. Por ello, resultaría ajeno a la realidad afirmar que el comprador adquiere un derecho de uso no esbozado con precisión y no un bien corporal.

53. Si en verdad se perfecciona un contrato de licencia específico para la concesión de derechos de uso, tal cosa no ocurrirá hasta la instalación del software en el ordenador del consumidor final, mediante la cual éste – según la opinión jurídica de los fabricantes – acepta las condiciones de la licencia. Ahora bien, a tal fin no es necesario, además del precio por el soporte informático que ya se ha entregado al intermediario, efectuar una contraprestación. Así pues, difícilmente podría tomarse como referencia esta operación para la recaudación del impuesto sobre el valor añadido.

54. Este ejemplo pone de manifiesto que, con vistas a la recaudación del impuesto sobre el valor añadido, el criterio de la transmisión del soporte informático ofrece ventajas prácticas frente al de la concesión de derechos de uso. La transmisión de la propiedad sobre un bien corporal comprende un elemento de publicidad al que la tributación puede anclarse fácilmente. En cambio, resulta más difícil advertir cuándo y entre qué personas se transmiten bienes incorporales. Además, en este último caso es más probable el riesgo de manipulaciones.

Como consecuencia de la existencia o, en su caso, de la falta del elemento de publicidad, resulta justificado el tratamiento diferenciado del suministro de software en un soporte informático, por un lado, y mediante la descarga de Internet por otro.

55. Así pues, ha de hacerse constar, como conclusión provisional, que el suministro de software estándar en un soporte informático constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva.

2. El desarrollo de software específico adaptado a las exigencias del cliente

56. Todas las partes convienen en que en el desarrollo de software específico para las necesidades de un cliente no existe una entrega de bienes, sino una prestación de servicios.

57. Esta afirmación ha de aceptarse en principio. Ahora bien, en casos concretos cabe pensar en circunstancias totalmente distintas que pueden exigir un examen diferenciado. También en este supuesto el punto de partida consiste en determinar si se transmite un bien corporal que incorpora la prestación intelectual de la programación. Ésta faltaría con toda seguridad cuando el

programa específicamente desarrollado no existe en su forma íntegra hasta su incorporación al ordenador del cliente.

58. En cambio, si quien desarrolla el programa lo hace según las indicaciones del cliente, únicamente en su empresa y posteriormente entrega al cliente un soporte informático con el programa, que no hay más que instalar, podría imponerse la misma apreciación que en caso del software estándar.

59. El mero hecho de que se trate de un software orientado específicamente a las necesidades del cliente no modificaría en nada esta apreciación. Así lo pone de manifiesto la comparación con otras obras individualmente realizadas por encargo de un cliente. Así, en el caso de una casa construida con arreglo a las indicaciones del dueño de la obra que se entrega llave en mano, existe también una entrega de bienes y no un conjunto de servicios de los diversos trabajadores y constructores que han participado en la construcción.

60. Según la información contenida en la petición de decisión prejudicial, los empleados de FDP procedieron a adaptar el software CLAS en los aparatos de tratamiento de datos de Levob. En consecuencia, esta prestación constituye en el presente caso una prestación de servicios en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.

C. Sobre las cuestiones prejudiciales

1. Una única prestación o dos prestaciones separadas [primera cuestión, letra a)]

61. El primer paso para el ulterior examen se derivará de la respuesta que se dé a la cuestión de si la entrega del software estándar, por un lado, y su adaptación a las necesidades especiales de Levob, por otro lado, constituyen una prestación única o dos prestaciones separadas. Esta respuesta reviste una particular importancia porque las anteriores consideraciones han dado como resultado que la entrega del software estándar debe clasificarse como una entrega de bienes, mientras que, en cambio, la adaptación debe clasificarse como prestación de servicios.

62. Si la entrega del software y la adaptación constituyeran prestaciones separadas (segundo supuesto), serían aplicables normas distintas para determinar el lugar de la prestación. Ello podría tener como consecuencia que sólo la realización de la adaptación en los Países Bajos estaría sujeta al impuesto, mientras que el lugar de la entrega del software estándar sería Estados Unidos y,

de este modo, este impuesto no se devengaría en la Comunidad por esta operación.²¹

63. En cambio, si existiera una prestación global que procediera calificar de modo uniforme (primer supuesto), el lugar de la prestación debería también determinarse de modo uniforme.

«A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.»

64. Levob alega, apoyándose en la configuración contractual, que existen dos prestaciones separadas. El Gobierno neerlandés y la Comisión sostienen la tesis contraria. Las partes coinciden en calificar la instalación del programa y la formación del personal como prestaciones accesorias que procede clasificar en función de la prestación principal.

66. Al examinar la naturaleza de una prestación compuesta, se contraponen, pues, dos objetivos. Por un lado, han de analizarse de forma diferenciada las distintas prestaciones individuales en función de su carácter. Por otro, un desglose demasiado estricto de una prestación unitaria en prestaciones específicas que deban clasificarse de forma separada complicaría la aplicación de las disposiciones en materia del impuesto sobre el valor añadido.²³ En cualquier caso, ha de establecerse un parámetro objetivo. La perspectiva subjetiva del prestador o del beneficiario del servicio no resulta determinante. Aunque las apreciaciones del Tribunal de Justicia en la

65. La Sexta Directiva no contiene ninguna disposición especial sobre las condiciones para que varias prestaciones conexas deban tratarse como una prestación unitaria. Sin embargo, en la sentencia CPP²² el Tribunal de Justicia realizó las siguientes apreciaciones de principio sobre esta cuestión:

21 — Ahora bien, se adeudaría el impuesto sobre el valor añadido por la importación; a tal respecto, se tomaría como base imponible, a la vista de las normas antes descritas (punto 36), únicamente el valor del soporte informático.

22 — Sentencia de 25 de febrero de 1999 (C-349/96 Rec. p. I-973), apartado 29.

23 — Incluso en algunas conclusiones se registra una tendencia, a la vista de esta situación, a conceder prioridad a la viabilidad frente a la precisión: véanse las conclusiones del Abogado General Cosmas presentadas el 1 de febrero de 1996 en el asunto Faaborg-Gelting Linien (sentencia de 2 de mayo de 1996, C-231/94, Rec. p. I-2395), punto 14; las conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas el 25 de abril de 1996 en el asunto Dudda (sentencia de 26 de septiembre de 1996, C-327/94, Rec. p. I-4595), punto 35, y las conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas el 11 de junio de 1998 en el asunto CPP (sentencia citada en la nota 22 *supra*), puntos 47 y ss.

sentencia CPP hacen referencia a una prestación de servicios que está compuesta por varios elementos, estas apreciaciones son extrapolables al caso en que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios se realicen de forma conjunta.²⁴

67. Por la existencia de una prestación global que deba examinarse de forma uniforme aboga en particular, a juicio del Tribunal de Justicia, el hecho de que una prestación constituya la prestación principal y la otra una prestación accesoria dependiente. Así pues, existe una prestación accesoria «cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador».²⁵

68. En el presente asunto, ninguna de las dos prestaciones esenciales (la entrega del software estándar y su adaptación) está subordinada a la otra de forma tal que constituya inequívocamente una prestación accesoria. Ahora bien, ello no permite concluir que ambas prestaciones no puedan clasificarse como una prestación global unitaria desde la perspectiva del impuesto sobre el valor añadido. En efecto, el supuesto de la

24 — Así, en la sentencia Faaborg-Gelting Linien, citada en la nota 23 *supra*, la entrega de alimentos y el servicio de restaurante se trataron como un servicio único. En la sentencia de 15 de mayo de 2001, Prinback (C-34/99, Rec. p. I-3833), el Tribunal de Justicia clasificó la concesión de un crédito y la entrega de muebles como una prestación global.

25 — Sentencia CPP, citada en la nota 22 *supra*, apartado 30; véanse también las sentencias de 13 de julio de 1989, Henriksen (I-73/88, Rec. p. I-2763), apartados 14 a 16; de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, (asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229), apartado 24, y de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-76/99, Rec. p. I-249), apartado 27.

prestashop principal y la prestación accesoria constituye sólo *uno* de los grupos de casos ya reconocidos en la jurisprudencia.

69. En esencia, sigue siendo decisivo determinar la naturaleza de las prestaciones teniendo en cuenta todas las circunstancias. A tal respecto, es importante si las prestaciones se hallan vinculadas entre sí de forma tal que, tomadas aisladamente, desde la perspectiva del consumidor medio, no revistan para el cliente la utilidad práctica necesaria.²⁶

70. En última instancia, el órgano jurisdiccional remitente debe decidir, en función de todas las circunstancias efectivas pertinentes, si existe concretamente tal estrecha vinculación entre la entrega del software estándar y su adaptación. Ahora bien, el Tribunal de Justicia puede establecer criterios que resulten útiles en este contexto.

71. A favor de la existencia de un vínculo inescindible entre ambas prestaciones milita el hecho de que una compañía de seguros neerlandesa como Levob —a diferencia de, posiblemente, una estadounidense— no puede utilizar el software estándar sin

26 — En la sentencia Henriksen, cita en la nota 25 *supra*, apartado 15, el Tribunal de Justicia estimó importante la estrecha vinculación entre las prestaciones.

adaptaciones. Las prestaciones de adaptación tampoco pueden ejecutarse de forma aislada si antes no se ha suministrado un software básico en el que pueda efectuarse la adaptación y con el que esté familiarizada la persona que realiza tal adaptación.

instancia a que la totalidad del contrato se malogre. Esta responsabilidad absoluta de la empresa de software se corresponde con el sentido y la finalidad del contrato. En efecto, no sirve de nada a Levob disponer de un software estándar sin fallos que, sin embargo, no puede adaptarse eficazmente a sus objetivos.

72. Ciertamente, el cliente podría encargar teóricamente a un tercero la realización de las adaptaciones. Sin embargo, Levob no se ha decantado por esta opción por buenas razones. En efecto, la división de tareas entre dos actores depararía dificultades jurídicas y prácticas. Desde un punto de vista jurídico, sería posiblemente necesario recabar la autorización del autor para modificar el programa.²⁷ Desde un punto de vista técnico, el tercero debería poseer los conocimientos sobre la estructura del programa necesario para poder introducir modificaciones.

74. Al obtenerse las dos prestaciones del mismo empresario, se garantiza que sea la misma parte la que deba responder del buen funcionamiento de todos los componentes. En cambio, si Levob hubiera adquirido el software estándar a una empresa y hubiera encargado la adaptación de éste a otra empresa, no podría oponer a uno los errores del otro. Ello tendría por consecuencia que, en caso de una adaptación fallida, Levob no podría liberarse del contrato por el que se le ha entregado un software estándar sin fallos.

73. Otro sólido indicio de la inescindible vinculación entre ambas prestaciones es la responsabilidad del empresario por la aptitud funcional del paquete total compuesto por el software estándar y las adaptaciones. Según el presente contrato, la corrección del funcionamiento debe revisarse mediante una *Integral Acceptance Test*. En consecuencia, cabe afirmar que todo defecto de funcionamiento, debido a un fallo en el software estándar o en la programación de las adaptaciones, puede conducir en última

75. Las particularidades en la configuración del contrato señaladas por Levob no se oponen a la clasificación como prestación global. En particular, el modo en que se facturan las prestaciones no constituye, en opinión del Tribunal de Justicia, más que un indicio. Así, ya ha declarado que pueden darse prestaciones separadas aunque se

27 — Con arreglo al artículo 4, letra b), de la Directiva 91/250, requieren autorización en particular la traducción, la adaptación, el arreglo y cualquier otra transformación de un programa de ordenador.

emita una única factura.²⁸ En el caso contrario se aplicará lo anterior *mutatis mutandis*: no se excluye la existencia de una prestación única por el hecho de que se fijen precios separados para cada uno de los elementos y que se facturen de forma separada.²⁹

76. El establecimiento de dos precios distintos tenía por objetivo estructurar el precio de la adaptación de forma flexible en función del coste efectivo. Ahora bien, esta fijación del precio no permite afirmar que existan dos prestaciones que deben forzosamente tratarse de forma separada desde la perspectiva del impuesto sobre el valor añadido. Un carpintero que construye un armario a medida también puede recoger en su oferta los gastos de material como un precio fijo y el trabajo realizado en función de las horas de trabajo efectivamente necesitadas. Sin embargo, no existe duda alguna de que, en conclusión, existe una entrega de un armario y no dos prestaciones separadas. Este ejemplo pone de manifiesto que el cálculo separado del precio de las dos prestaciones no es necesariamente un indicio de su grado de conexión interna.

77. Ni la facturación separada del software estándar ni la entrega del soporte informático con este software a los empleados de Levob desplazados a tal fin a Estados Unidos ponen en cuestión la estrecha vinculación antes expuesta entre esta prestación y la

adaptación del software. En efecto, resulta evidente que mediante las operaciones expuestas se pretendía establecer un supuesto de importación específico, para que las disposiciones favorables relativas a la determinación del valor en aduana entonces en vigor se trasladasen al impuesto sobre el valor añadido. La configuración contractual de la entrega del soporte informático y la facturación separada del precio del software estándar no están asociadas, en cambio, con determinadas características de esta prestación que justifiquen un tratamiento separado de la adaptación a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

78. Si se atribuyera una importancia decisiva a las estipulaciones contractuales relativas al precio y a la emisión de facturas, las partes del contrato tendrían en su mano influir a su arbitrio en la clasificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido. Ello sería contrario a la exigencia de apreciar la prestación o prestaciones típicas del contrato de forma objetiva en función de su naturaleza.

79. En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial 1 a) que el suministro de software estándar en un soporte informático y su posterior adaptación a las necesidades del cliente deben considerarse una única prestación en el sentido de la Sexta Directiva, si las prestaciones parciales tienen entre sí un vínculo tan estrecho que, tomadas aisladamente, desde la perspectiva del consumidor medio, no revisten la utilidad práctica necesaria para el cliente. En la apreciación de esta cuestión no revestirá un carácter decisivo el hecho de que se hayan acordado

28 — Sentencia CPP, citada en la nota 22 *supra*, apartado 31.

29 — Véanse las conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas el 25 de mayo de 2000 en el asunto Comisión/Francia (sentencia de 11 de enero de 2001, C-76/99, Rec. p. I-249), punto 31.

precios separados para las prestaciones parciales y se hayan emitido facturas separadas.

servicios, si bien ni la entrega del software estándar ni su adaptación pueden clasificarse como meras prestaciones accesorias.

2. Primer supuesto: una prestación única

80. El órgano jurisdiccional remitente ha planteado la primera cuestión, letras b), c) y d) para el caso en que las prestaciones deban clasificarse como una única prestación, lo cual, a la vista de las observaciones que preceden, es muy probable. Mediante la primera cuestión, letra b), el órgano jurisdiccional remitente desea saber en esencia si la prestación única debe clasificarse en conjunto como una entrega de bienes o como una prestación de servicios. Las demás cuestiones están dirigidas a establecer el lugar de la prestación.

82. En la sentencia Faaborg-Gelting Linien³⁰ el Tribunal de Justicia declaró que en una operación que constituye un conjunto de prestaciones se hace necesaria una consideración global de todas las circunstancias. Si los diversos elementos del conjunto de prestaciones no se hallan en una relación de prestaciones principales y prestaciones accesorias, deberá no obstante examinarse si el punto central de las prestaciones consiste en las entregas de bienes o en las prestaciones de servicios. Por cuanto respecta a la explotación del restaurante de que trataba la sentencia Faaborg-Gelting Linien, el Tribunal de Justicia consideró que las partes relativas a la prestación de servicios eran las predominantes.

a) Clasificación como entrega de bienes o como prestación de servicios [primera cuestión, letra b)]

83. En el presente asunto, si se consideran todas las circunstancias, el punto central se halla también en los elementos de la prestación de servicios. A tal fin, resulta decisivo, en primer lugar, que el software estándar como tal no puede ser utilizado por Levob. Así pues, el propósito principal de Levob no era adquirir un software estándar

81. La prestación global que Levob ha recibido comprende elementos tanto de la entrega de bienes como de la prestación de

30 — Citada en la nota 24, apartados 12 a 14; véase también la sentencia CPP, citada en la nota 22, apartado 28, y la sentencia de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Rec. p. I-493), apartado 26.

para la gestión de operaciones de seguros, sino un software específicamente adaptado a sus necesidades.

del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva si, en una consideración de todas las circunstancias, los elementos de la prestación de servicios son preponderantes. Tal podrá ser el caso, por ejemplo, cuando:

84. En segundo lugar, ha de señalarse que la adaptación y la instalación fueron operaciones muy costosas que duraron más de un año. Los trabajos comenzaron con la evaluación conjunta las exigencias de la adaptación y finalizaron con la prueba del programa en su totalidad. Aunque la instalación y la formación de los empleados no constituyen más que prestaciones accesorias, el hecho de que al mismo tiempo formen parte de las prestaciones contractuales pone de manifiesto que FDP debía prestar un «servicio completo» de carácter exhaustivo que iba más allá de la puesta a disposición del programa básico.

- la adaptación del software estándar tenga una importancia decisiva para su utilización por el adquirente,
- la adaptación y la instalación sean tan costosas que no puedan considerarse como una prestación accesoria, y
- los elementos de la prestación de servicios sean la parte predominante del valor de la prestación global.

85. Por último, el valor de los elementos de la prestación de servicios, es decir, la adaptación del software, su instalación y la formación, suponen un porcentaje del precio total mayor que el de la entrega del software estándar.

b) Lugar a la prestación [primera cuestión, letras c) y d)]

86. En consecuencia, procede responder a la cuestión 1 b) que una prestación global, compuesta por la entrega de un software estándar, su adaptación a las necesidades del cliente, su instalación y las actividades de formación, debe clasificarse en su conjunto como prestación de servicios en el sentido

87. Mediante las cuestiones 1 c) y 1 d), que deben examinarse conjuntamente, el órgano

jurisdiccional desea saber si el lugar de la prestación que deba clasificarse en su conjunto como prestación de servicios se determina en función de la regla general contenida en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva o bien se da uno de los casos enunciados en el apartado 2 de la citada disposición. Según el apartado 1, el lugar de la prestación sería la sede de la actividad económica de quien presta servicio, y según el apartado 2, la sede de su destinatario.

88. El Gobierno neerlandés y la Comisión coinciden en afirmar que el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva es la disposición pertinente, de suerte que el lugar de la prestación de servicios es los Países Bajos. Levob sostiene en primer lugar que ha de partirse de la existencia de dos prestaciones separadas, de forma que el lugar de la prestación del servicio (adaptación del software) se determina con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Para el caso de que el Tribunal de Justicia afirme la existencia de una prestación compuesta, Levob sostiene que se trata en conjunto de una entrega de bienes que se ha efectuado, con arreglo al artículo 8, de la Sexta Directiva, en Estados Unidos.

89. Según la jurisprudencia, el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien preste el servicio constituye un punto de referencia prioritario, con arreglo al

artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, para la determinación del lugar de la prestación.³¹

90. Sobre la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado además que el artículo 9, apartado 2, 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 puedan dar lugar a casos de doble imposición, y, por otra, la no imposición de rentas.³²

91. De lo anterior el Tribunal de Justicia ha deducido que, en lo que atañe 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 apartado 9, apartado 2; de lo contrario, es aplicable el apartado 1.³³ Así pues, los apartados 1 y 2 del artículo 9 tampoco se hallan en una relación regla-excepción en virtud de la cual

31 — Sentencia Faaborg, citada en la nota 24 *supra*, apartado 16, y sentencia de 4 de julio de 1985, Berkholz (168/84, Rec. p. 2251), apartado 17.

32 — Sentencia de 15 de marzo de 2001, Syndicat des producteurs indépendants [SPI] (C-108/00, Rec. p. I-2361), apartado 15. Véanse también las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C-327/94, Rec. p. I-4595), apartado 20; de 25 de enero de 2001, Comisión/Francia (C-429/97, Rec. p. I-637), apartado 41, y de 27 de mayo de 2004, Lipies (C-68/03, Rec. p. I-5879), apartado 16, relativa a la relación entre el artículo 9, apartado 1, y el artículo 28 *ter*, parte E, de la Sexta Directiva.

33 — Sentencia SPI, citada en la nota 32 *supra*, apartado 16, y sentencia Dudda, citada en la nota 32 *supra*, apartado 21.

el apartado 2 debería ser interpretado en sentido estricto.³⁴

92. En el asunto C-429/97 (Comisión/Francia), invocado por Levob, el Tribunal de Justicia rechazó la aplicación del apartado 2 a una prestación compleja y consideró como solución más utilizable la disposición del apartado 1. Ahora bien, de ello no cabe inferir ninguna exclusión general de la aplicación del apartado 2 a prestaciones complejas. Las afirmaciones contenidas en la sentencia Comisión/Francia han de verse, antes bien, en el contexto de la situación concreta. En efecto, la imposición en el lugar en que se halle la sede del destinatario de los servicios habría dado lugar en aquel caso a una fragmentación de la competencia, pues la prestación fue realizada para una gran cantidad de destinatarios domiciliados en diversos Estados miembros.

93. En el presente caso no existe este riesgo, dado que Levob es el único destinatario de la prestación compleja. A pesar de la existencia de una prestación compleja ha examinarse en primer lugar, por tanto, si concurre alguno de los supuestos del artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva.

34 — Sentencia SPI, citada en la nota 32 *supra*, apartado 17.

94. El suministro y adaptación del software podría constituir, en primer lugar, una concesión de derechos de licencia en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), primer guion, de la Sexta Directiva. En efecto, el contrato celebrado entre FDP y Levob prevé la concesión de una licencia tanto para el software estándar como para su adaptación.

95. Sin embargo, como ya se ha señalado, la concesión del derecho de uso del software estándar no reviste, junto al suministro del soporte informático, una importancia decisiva. Lo mismo cabe decir en relación con las prestaciones de adaptación. En efecto, poco sentido tendría realizar para Levob una adaptación específica del software sin transmitir a continuación un derecho de uso sobre el mismo. Dado que el punto central estriba en la prestación (total) de servicios y no en la concesión de la licencia, queda excluida la aplicación del artículo 9, apartado 2, letra e), primer guion, de la Sexta Directiva.

96. Además, las prestaciones de formación que debe realizar FDP, consideradas aisladamente, podrían clasificarse como actividades docentes con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion de la Sexta Directiva. Sin embargo, estas prestaciones son de carácter puramente accesorio, de suerte que queda excluida una determinación separada del lugar de prestación en relación con esta actividad.

97. En esencia, se plantea, pues, la cuestión de si puede invocarse el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva, el cual se aplica a «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».

98. Esta disposición admite dos interpretaciones. Por un lado, podría interpretarse de forma restrictiva en el sentido de que comprende únicamente las prestaciones de las denominadas profesiones liberales, con inclusión del tratamiento de datos y el suministro de informaciones incluidos *en el marco de estas actividades*. Así pues, en el presente asunto esta disposición no sería pertinente, dado que falta la correspondiente conexión con prestaciones de los grupos profesionales mencionados.

99. Por otro lado, el tratamiento de datos y el suministro de informaciones podrían verse como otras prestaciones que existen de forma autónoma junto a los primeros elementos de la enumeración. Así pues, las prestaciones litigiosas quedarían comprendidas en estos conceptos, aunque la entrega y programación de software ya no se designase hoy sin más como «tratamiento de datos y suministro de informaciones». Sin embargo, no pueden fijarse parámetros demasiado estrictos en relación con estos conceptos, sino que debe tenerse en cuenta que esta parte de la Directiva permanece inalterada en su versión de 1977.

100. El tenor, en particular la elección de la conjunción [así como, ainsi que, as well as, etc.] apunta más bien —y también en otras versiones lingüísticas— a una equiparación de todos los elementos de la enumeración.

101. Es cierto que a la hora de aplicar el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia se ha basado hasta ahora en si las prestaciones que debía apreciar en cada caso se hallaban comprendidas entre las prestaciones que se realizan principal y habitualmente en el marco de las profesiones mencionadas en la disposición.³⁵ Este examen resultaba adecuado, pues el legislador comunitario sólo utiliza las profesiones mencionadas en esta disposición al objeto de definir las clases de prestaciones aludidas en ella, pero no exige que el prestador de servicios pertenezca efectivamente a uno de los grupos profesionales mencionados.³⁶

102. Sin embargo, el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva se extiende además —sin referencia alguna a grupos profesionales— al «tratamiento de datos y al suministro de informaciones». En efecto, en 1977 no existía un concepto

35 — Sentencias de 6 de marzo de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Rec. p. I-1195), apartados 19 y ss., y de 16 de septiembre de 1997, von Hoffmann (C-145/96, Rec. p. I-4857), apartados 15 y ss.

36 — Véase la sentencia SPI, citada en la nota 32 *supra*, apartados 19 y 20, en los que se remite a las sentencias de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia (C-68/92, Rec. p. I-5881), apartado 17, y Comisión/Luxemburgo (C-69/92, Rec. p. I-5907), apartado 18, según las cuales pueden existir operaciones de prestación de publicidad aunque no se realicen por una agencia de publicidad.

profesional asentado de la empresa de software. En consecuencia, también en este caso –es decir, en el supuesto de prestaciones de tratamiento de datos y de suministro de informaciones– existe implícita una comparación con las actividades de los grupos profesionales mencionados, tal como ha hecho el Tribunal de Justicia en los asuntos resueltos hasta ahora.

103. Si el redactor de la Directiva hubiera querido incluir «el tratamiento de datos y el suministro de informaciones» únicamente en la medida en que tales actividades son realizadas típicamente por los pertenecientes a los grupos profesionales mencionados, no habría sido necesaria una mención específica de tales prestaciones, pues, a fin de cuentas, habrían formado ya parte de las actividades de estos grupos profesionales, incluidas las otras prestaciones similares.

104. Por último, Levob subraya que la imposición de los servicios prestados por vía electrónica en el domicilio del destinatario de la prestación fue incluida mediante la Directiva 2002/38 porque hasta entonces la tributación de tales prestaciones en la Comunidad era posible únicamente de un modo muy limitado.³⁷

105. A tal respecto, basta con señalar que las modificaciones de la Sexta Directiva que fueron introducidas mediante la Directiva

2002/38 no afectan al presente asunto, dado que la entrega y la adaptación del software no se efectuaron por vía electrónica. Así pues, la introducción de las disposiciones sobre prestaciones realizadas por vía electrónica no permite extraer ninguna conclusión extrapolable a la interpretación de las disposiciones aquí pertinentes, en vigor antes de la adopción de la Directiva 2002/38.

106. Por tanto, dado que las prestaciones deben clasificarse como prestaciones de tratamiento de datos y de suministro de informaciones en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guion, de la Sexta Directiva, el lugar de la prestación será el lugar en que el destinatario tenga su sede.

3. Segundo supuesto: dos prestaciones separadas [segunda cuestión, letras a), b) y c)]

107. En el presente asunto –a reserva de la apreciación definitiva por el órgano jurisdiccional remitente– todo apunta a que existe una prestación global que debe clasificarse de forma unitaria. En consecuencia, no es necesario responder a la segunda cuestión, letra a), planteada por el órgano jurisdiccional remitente únicamente para el caso de que se negase la existencia de una prestación global.

37 — A tal respecto, Levob invoca el primer considerando de la Directiva 2002/38, citada en la nota 4 *supra*.

108. No obstante, si, contra toda expectativa, se hiciera necesaria una consideración separada del suministro del software estándar en un soporte informático, de las manifestaciones recogidas en el epígrafe IV B 1 se deduce que esta prestación constituye una entrega de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. En consecuencia, se hace innecesario responder a la segunda cuestión, letra b), que sólo habría sido pertinente en caso de afirmarse la existencia de una prestación de servicios.

109. Por cuanto atañe a la segunda cuestión, letra c), relativa al lugar de la prestación de la adaptación del software estándar, cabe remitirse a la respuesta dada a la primera cuestión, letras c) y e). Aun considerando la adaptación de forma aislada, el lugar de la prestación con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guion, de la Sexta Directiva habrá de ser el lugar en el que el destinatario tenga su sede.

V. Conclusión

110. Sobre la base de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales del Hoge Raad del modo siguiente:

«1) El suministro de software estándar en un soporte informático y su posterior adaptación a las necesidades del cliente deben considerarse una única prestación a efectos 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, si las prestaciones parciales tienen entre sí un vínculo tan estrecho que, tomadas aisladamente, desde la perspectiva del consumidor medio, no revisten la utilidad práctica necesaria para el cliente. En la apreciación de esta cuestión no revestirá un carácter decisivo el hecho de que se hayan acordado precios separados para las prestaciones parciales y se hayan emitido facturas separadas.

- 2) Una prestación global, compuesta por la entrega de un software estándar, su adaptación a las necesidades del cliente, su instalación y las actividades de formación, debe clasificarse en su conjunto como prestación de servicios en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Directiva 77/388 si, en una consideración de todas las circunstancias, los elementos de la prestación de servicios son preponderantes. Tal podrá ser el caso, por ejemplo, cuando:
 - la adaptación del software estándar tenga una importancia decisiva para su utilización por el adquirente,
 - la adaptación y la instalación sean tan costosas que no puedan considerarse como una prestación accesoria, y
 - los elementos de la prestación de servicios sean la parte predominante del valor de la prestación global.
- 3) Una prestación global, compuesta por la entrega de un software estándar, su adaptación a las necesidades del cliente, su instalación y las actividades de formación, debe considerarse una prestación de tratamiento de datos y de suministro de informaciones en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Directiva 77/388, de suerte que el lugar de la prestación será el lugar en que el destinatario tenga su sede.»