

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)
de 27 de octubre de 2005 *

En el asunto C-41/04,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 30 de enero de 2004, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de febrero de 2004, en el procedimiento entre

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y el Sr. K. Schiemann (Ponente), la Sra. N. Colneric y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues y E. Levits, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de febrero de 2005;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Levob Verzekeringen BV y OV Bank NV, por la Sra. J. van Dongen, advocaat, y los Sres. G.C. Bulk, adviseur, y W. Nieuwenhuizen, belastingadviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H. Sevenster y J. van Bakel y el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. L. Ström van Lier y el Sr. A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de mayo de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

- ¹ La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 2, punto 1, 5, apartado 1, 6, apartado 1, y 9 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- ² Dicha petición fue planteada en el marco de un litigio entre la Sección Fiscal de Levob Verzekeringen BV y OV Bank NV (en lo sucesivo, «Levob») y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda), relativo al pago del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») por diversas operaciones que incluían la adquisición de software, la posterior adaptación de éste a las necesidades de Levob, su instalación y la formación del personal de Levob para su utilización.

Marco jurídico

- ³ El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al [IVA]:

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 A tenor del artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva, «se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».

5 El artículo 6, apartado 1, de la misma Directiva dispone:

«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.

[...]»

6 Según el artículo 9 de la Sexta Directiva:

«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:

[...]

- e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

— [...]

— [...]

- las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones;

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 7 Levob, domiciliada en Amersfoort (Países Bajos), se dedica a la actividad aseguradora. El 2 de octubre de 1997, celebró un contrato (en lo sucesivo, «contrato») con la empresa Financial Data Planning Corporation (en lo sucesivo, «FDP»), domiciliada en Estados Unidos.

- 8 Con arreglo a dicho contrato, FDP se comprometía a suministrar a Levob un programa informático que comercializa entre compañías aseguradoras de Estados Unidos (en lo sucesivo, «software estándar»). Levob adquiría una licencia intransferible para el uso de dicho software por tiempo indefinido, a cambio del pago de un precio de 713.000 USD, de los que 101.000 USD debían pagarse a la firma del contrato y el saldo restante en 17 mensualidades de 36.000 USD. El precio de la licencia debía facturarse separadamente de las demás cantidades adeudadas en virtud del contrato. Éste estipulaba asimismo que la licencia comenzaba en Estados Unidos y que Levob actuaba como importador del bien en los Países Bajos.
- 9 Con respecto a este último extremo, el órgano jurisdiccional remitente señala que FDP entregó efectivamente a Levob en el territorio de Estados Unidos los soportes informáticos que contenían el software estándar, y que posteriormente fueron introducidos en los Países Bajos por empleados de Levob.
- 10 El contrato estipulaba, además, que FDP adaptaría el software estándar de forma que Levob pudiese utilizarlo para la gestión de los contratos de seguro que comercializa. Se trataba fundamentalmente de traducir dicho programa al neerlandés y de introducir las modificaciones que imponía la circunstancia de que, en los Países Bajos, intervienen intermediarios en el marco de tales contratos de seguro. El precio de esta adaptación debía situarse dentro de una horquilla comprendida entre 793.000 USD como mínimo y 970.000 USD como máximo, en función de las especificaciones definitivas a determinar por las partes durante la ejecución del contrato.
- 11 Además, FDP se comprometía a instalar el software de base junto con su adaptación en el sistema informático de Levob y a impartir cinco días de formación al personal de ésta, a cambio de dos pagos de 7.500 USD, respectivamente. Por último, el contrato preveía asimismo que el software adaptado sería sometido a un examen de aceptación integral entre las partes.

- 12 La adaptación del software estándar, su instalación y la formación convenida se llevaron a cabo entre 1997 y 1999.
- 13 Levob no incluyó las cantidades pagadas por el software estándar en sus declaraciones de IVA. El 25 de enero de 2000, solicitó a la administración tributaria que girase *a posteriori* liquidaciones complementarias por los importes pagados en concepto de adaptación del software, de instalación de éste y de formación impartida por FDP.
- 14 Al considerar que el servicio proporcionado por FDP consistía en una única prestación relativa al software adaptado, dicha administración practicó liquidaciones complementarias por la totalidad de las cantidades pagadas por Levob en ejecución del contrato.
- 15 Como quiera que su recurso ante el Gerechtshof te Amsterdam fue desestimado mediante sentencia de 31 de diciembre de 2001, Levob interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. En apoyo de su recurso de casación, Levob critica en particular al Gerechtshof te Amsterdam que considerase que el suministro del software estándar y la adaptación de éste constituían una operación imponible única y que calificase, además, dicha operación como «prestación de servicios». Según Levob, el suministro del software estándar constituye una entrega de bienes.
- 16 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) a) ¿Deben interpretarse los artículos 2, punto 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 proveedor, y por otra, por la posterior adaptación de dicho programa a las necesidades del comprador–, debe considerarse una única prestación?

- 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 dicha disposición?

- 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, parte A, apartado 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 dicha disposición 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?»

Cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión, letras a) y b)

- 17 Mediante su primera cuestión, letras a) y b), que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, a efectos de recaudación del IVA, la adquisición de un software estándar desarrollado y comercializado por el proveedor e incorporado en un soporte informático, y la posterior adaptación de dicho programa por el proveedor a las necesidades específicas del comprador, a cambio del pago de precios distintos, en las circunstancias del procedimiento principal, deben considerarse dos prestaciones distintas o una prestación única y, en este último caso, si dicha prestación única debe calificarse como prestación de servicios.
- 18 Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las operaciones sujetas a imposición como para aplicar el tipo impositivo o, en su caso, las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva (sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 27).

- 19 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única y, por otra, si, en este último caso, dicha prestación única debe calificarse como prestación de servicios (véanse, en ese sentido, las sentencias de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Rec. p. I-2395, apartados 12 a 14, y CPP, antes citada, apartados 28 y 29).
- 20 Teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar, en primer lugar, 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 (véase, por analogía, la sentencia CPP, antes citada, apartado 29).
- 21 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal (sentencias CPP, antes citada, apartado 30, y de 15 de mayo de 2001, Primback, C-34/99, Rec. p. I-3833, apartado 45).
- 22 Lo mismo ocurre cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial.

- 23 En el marco de la cooperación instaurada en virtud del artículo 234 CE, corresponde ciertamente a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si ocurre así en un caso concreto y, a ese respecto, declarar definitiva cualquier apreciación de hecho. No obstante, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar a dichos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho comunitario que puedan permitirles resolver el asunto que les ha sido sometido.
- 24 Por lo que se refiere al litigio principal, resulta que, como declaró el Gerechtshof te Amsterdam, cuya decisión es objeto del recurso de casación pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente, una operación como la realizada entre FPD y Lebov tiene por objeto económico el suministro por un sujeto pasivo a un consumidor de una aplicación informática específicamente adaptada a las necesidades de dicho consumidor. A ese respecto, y como ha afirmado fundadamente el Gobierno neerlandés, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que dicho consumidor adquirió del mismo proveedor, primero, un software preexistente que, tal como se encontraba, no presentaba ninguna utilidad para su actividad económica, y, sólo después, las adaptaciones que podían conferir tal utilidad al referido software.
- 25 Por su parte, la circunstancia, puesta de relieve en la cuestión, de que se estipularan contractualmente precios distintos para el suministro del software estándar, por un lado, y para su adaptación, por otro, no es determinante. En efecto, dicha circunstancia no puede desvirtuar el estrecho vínculo objetivo que acaba de señalarse en relación con esa entrega y adaptación, ni su pertenencia a una operación económica única (véase, en ese sentido, la sentencia CPP, antes citada, apartado 31).
- 26 De ello se desprende que el artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que dicha adquisición y posterior adaptación de un software forman una prestación única a efectos del IVA.

27 Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la cuestión de si esa prestación compuesta debe calificarse como prestación de servicios, tal cuestión exige que se identifiquen los elementos predominantes de la prestación (véase, en particular, la sentencia Faaborg-Gelting Linien, antes citada, apartado 14).

28 Además de la importancia de las adaptaciones del software estándar destinadas a conferirle una utilidad para las actividades profesionales del adquirente, el alcance, la duración y el coste de tales adaptaciones constituyen también elementos pertinentes a ese respecto.

29 Basándose en estos diversos criterios, el Gerechtshof te Amsterdam llegó fundadamente a la conclusión de que existía una prestación de servicios única en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, ya que dichos criterios permiten efectivamente considerar que, lejos de presentar un carácter menor o accesorio, tales adaptaciones revisten un carácter predominante debido a su importancia decisiva para que el adquirente del software adaptado a sus necesidades específicas pueda hacer uso de él.

30 Habida cuenta de todos estos elementos, procede responder a la primera cuestión, letras a) y b), que:

- el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman, desde el punto de vista económico, un todo cuya disociación resultaría artificial, el conjunto de tales elementos o actos constituye una prestación única a efectos de la aplicación del IVA;

- así ocurre en el caso de una operación mediante la cual un sujeto pasivo suministra a un consumidor un software estándar previamente desarrollado y comercializado, incorporado en un soporte informático, y la posterior adaptación de dicho programa a las necesidades específicas del comprador, aunque se paguen distintos precios;

- el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que tal prestación única debe calificarse como «prestación de servicios» cuando se ponga de manifiesto que la adaptación de que se trata no es ni menor ni accesorio, sino que, por el contrario, reviste un carácter predominante; así ocurre en particular cuando a la vista de elementos como su alcance, su coste o su duración, dicha adaptación revista una importancia decisiva para que el adquirente pueda utilizar un software a medida.

Sobre la primera cuestión, letras c) y d)

- ³¹ Mediante su primera cuestión, letras c) y d), el órgano jurisdiccional remitente pregunta en qué lugar se considera situada una prestación de servicios única como la contemplada en la respuesta a la primera cuestión, letras a) y b).

- ³² En relación con esta materia, el artículo 9 de la Sexta Directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión a efectos fiscales. Mientras que el apartado 1 de dicha disposición establece a este respecto una regla de carácter general, el apartado 2 regula una serie de conexiones específicas. El objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar

lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos [véase, en particular, la sentencia de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, C-452/03, Rec. p. I-3947, apartado 23, y jurisprudencia citada].

33 En cuanto a la relación que guardan entre sí los dos primeros apartados del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado en anteriores ocasiones que el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos mencionados en el apartado 2 del artículo 9; en su defecto, es aplicable el apartado 1 [sentencia RAL (Channel Islands) y otros, antes citada, apartado 24 y jurisprudencia citada].

34 Así pues, no cabe sostener, en particular, que, como excepción a la regla, el artículo 9, apartado 2, letra e), segundo guión, de la Sexta Directiva deba interpretarse en sentido estricto (sentencia de 15 de marzo de 2001, SPI, C-108/00, Rec. p. I-2361, apartado 17).

35 Por lo tanto, procede examinar si a una operación como la que es objeto del procedimiento principal puede aplicársele el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva.

36 En este sentido, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la aplicabilidad del artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva, que determina el lugar de conexión a efectos fiscales para 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». Dicho órgano jurisdiccional se pregunta, más concretamente, si la operación que es objeto del procedimiento principal no debe calificarse como «tratamiento de datos y suministro de informaciones» en el sentido de la disposición mencionada. Tanto el

Gobierno neerlandés como la Comisión de las Comunidades Europeas suscriben esta interpretación en las observaciones que presentaron ante el Tribunal de Justicia.

37 Procede recordar que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva no se refiere a profesiones, como son las de abogado, asesor, experto contable o ingeniero, sino a las prestaciones de estos profesionales y a las que son similares. El legislador comunitario utiliza las profesiones mencionadas en dicho precepto como medio para definir las categorías de prestaciones a las que esta disposición se refiere (sentencia de 16 de septiembre de 1997, von Hoffmann, C-145/96, Rec. p. I-4857, apartado 15).

38 A este respecto debe señalarse, en particular, que las ciencias informáticas, entre ellas la programación y el desarrollo de software, ocupan un lugar importante en la formación impartida a los jóvenes ingenieros y que a menudo constituyen incluso una de las distintas ramas de especialización que se les ofrecen durante dicha formación.

39 Por lo tanto, una prestación como la adaptación de una aplicación informática a las necesidades específicas de un consumidor puede ser efectuada tanto por ingenieros como por otras personas con una formación que les permita responder a esa finalidad.

- 40 De ello se desprende que tal prestación forma parte de las efectuadas por ingenieros o de las que son similares a la actividad de un ingeniero.
- 41 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión, letras c) y d), que el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una prestación de servicios única como la contemplada en la respuesta a la primera cuestión, letras a) y b), hecha a un sujeto pasivo establecido en la Comunidad, pero fuera del país de quien la presta.

Sobre la segunda cuestión

- 42 La segunda cuestión fue planteada únicamente para el supuesto de que se diese una respuesta negativa a la primera cuestión, letra a). Como quiera que la respuesta a dicha cuestión fue afirmativa, no procede examinar la segunda cuestión.

Costas

- 43 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

- 1) El artículo 2, punto 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman, desde el punto de vista económico, un todo cuya disociación resultaría artificial, el conjunto de tales elementos o actos constituye una prestación única a efectos de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido.
- 2) Así ocurre en el caso de una operación mediante la cual un sujeto pasivo suministra a un consumidor un software estándar previamente desarrollado y comercializado, incorporado en un soporte informático, y la posterior adaptación de dicho software a las necesidades específicas del comprador, aunque se paguen distintos precios.
- 3) El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una prestación única como la contemplada en el punto 2 del presente fallo debe calificarse como «prestación de servicios» cuando se ponga de manifiesto que la adaptación de que se trata no es ni menor ni accesoria, sino que, por el contrario, reviste un carácter predominante; así ocurre en particular cuando a la vista de elementos como su alcance, su coste o su duración, dicha adaptación revista una importancia decisiva para que el adquirente pueda utilizar un software a medida.

- 4) El artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una prestación de servicios única como la contemplada en el punto 3 del presente fallo hecha a un sujeto pasivo establecido en la Comunidad, pero fuera del país de quien la presta.**

Firmas