

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 29 de marzo de 2007

■ **Asunto:** C-111/05, *Aktiebolaget*

■ **Partes:** *Actiebolaget NN* y *Skatteverket*

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Entrega de bienes – Artículo 8, apartado 1, letra a) – Cable de fibra óptica entre dos Estados miembros situado, en parte, fuera del territorio de la Comunidad – Competencia fiscal de cada Estado miembro limitada a la longitud del cable instalado en su territorio – No imposición de la parte situada en la zona económica exclusiva, en la plataforma continental y en alta mar.

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Los hechos del caso se resumen de la siguiente forma:

La sociedad NN desarrolla en el sector de las telecomunicaciones una actividad que consiste, entre otros, en instalar, mantener y reparar cables de fibra óptica. Proyecta celebrar un contrato de entrega e instalación, entre Suecia y otro Estado miembro, de un cable submarino de fibra óptica, que el adquirente utilizará para prestar servicios de transmisión a distintos operadores de telecomunicaciones. La sociedad NN comprará el cable y todo el material necesario a diversos fabricantes, fletará un buque con tripulación y contratará personal especializado en el tendido de cables.

El cable se fijará y enterrará en tierra firme en territorio sueco, para ser tendido posteriormente y, en su caso, enterrado en el lecho marino, primero en las aguas interiores y el mar territorial de Suecia, a continuación, en la plataforma continental de Suecia y del otro Estado miembro como Estados ribereños y, por último, en el mar territorial y las aguas interiores del otro Estado miembro, para ser fijado y enterrado finalmente en tierra firme de éste. Dependiendo de la distancia entre los puntos de anclaje, en determinados casos podrá ser necesario alargar el cable, procedimiento relativamente complejo desde un punto de vista técnico. Se calcula que los costes de material, en condiciones normales, puede ascender al 80 u 85 % de los costes totales. En condiciones desfavorables, por ejemplo, en caso de tempestades, se reduce la parte del coste del material en relación con los costes totales.

Tras la instalación y realización de ciertas comprobaciones preliminares, se transmitirá al comprador el derecho de propiedad sobre el cable. A continuación, se seguirá trabajando en comprobaciones complementarias durante cerca de 30 días y la sociedad NN corregirá eventuales deficiencias.

Tras solicitar un dictamen previo a la Administración tributaria sueca, ésta determina que se trataba de un servicio prestado en Suecia. La sociedad NN impugnó el dictamen ante el

Regeringsrätten, considerando que se trataba de un servicio relativo a un bien inmueble y que sólo debía devengarse el IVA por la parte territorial correspondiente, suscitando las dudas del Regeringsrätten que decide plantear las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Debe considerarse que una operación gravada relativa a la entrega e instalación de un cable, que se coloca en el territorio de dos Estados miembros y también fuera del territorio de la Comunidad, y en la que el cable representa una parte claramente preponderante de los costes totales, constituye una entrega de un bien a efectos de la aplicación de las disposiciones sobre el lugar de realización del hecho imponible previstas en la Sexta Directiva?
- 2) Si, por el contrario, debe entenderse que tal operación constituye una prestación de servicios, ¿ha de considerarse que dicho servicio tiene tal relación con un inmueble que el lugar de la prestación debe determinarse con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva?
- 3) Si la respuesta a alguna de las cuestiones primera o segunda es afirmativa, ¿debe interpretarse el artículo 8, apartado 1, letra a), o alternatively, el artículo 9, apartado 2, letra a), de la [Sexta] Directiva de modo que debe dividirse la operación teniendo en cuenta la ubicación del cable?
- 4) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión, ¿debe entenderse el artículo 8, apartado 1, letra a), o alternatively, el artículo 9, apartado 2, letra a), en relación con los artículos 2, apartado 1, y 3, apartado 1, de la [Sexta] Directiva en el sentido de que no debe gravarse con el IVA la parte de la entrega del bien o de la prestación del servicio que se realiza fuera del territorio de la Comunidad?

2. Comentario.

El Tribunal de Justicia tiene en esta sentencia una magnífica ocasión para delimitar el ámbito de aplicación territorial del IVA. El IVA es un impuesto eminentemente territorial que requiere del establecimiento de unas reglas de localización que sirven, por un lado, como criterio de asignación de la competencia para el gravamen de una determinada operación a alguno de los Estados miembros y a su vez, por otro lado, para asegurar que una operación no va a ser gravada por dos o más Estados.

En la delimitación de la competencia tributaria de los Estados al gravamen de determinadas operaciones transaccionales resulta relevante, como en tantos otros aspectos del IVA, la configuración de la operación como entrega de bienes o como prestación de servicios, y a ello se detiene mayoritariamente el Tribunal: a analizar los elementos de la operación compleja que permiten calificarla como entrega de bienes o como prestación de servicios a los efectos del IVA. Y, lógicamente, tratándose de una operación completa, debe discernirse si se trata de una única operación compleja o se trata de varias operaciones diferenciadas, siguiendo cada una de ellas sus efectos tributarios en el IVA, sobre la base de los principios que se infieren del artículo 2.1 de la VI Directiva, a saber:

- cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente;
- las operaciones que constituyen una única prestación desde la perspectiva económica no deben desglosarse artificialmente, manteniendo la funcionalidad del sistema IVA.

Se trata, por tanto de dilucidar si una operación consistente en la instalación y posterior entrega de cable de fibra óptica entre el territorio de un Estado miembro y el territorio de un Estado miembro pasando por aguas no jurisdiccionales está sometido al IVA y de qué forma, para lo que resulta necesario su calificación previa y su posterior asignación jurisdiccional entre los diferentes Estados implicados.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia “existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial (sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 22)” (p. 23).

Tras el análisis del contrato del presente caso, el TJCE concluye que todos los elementos que integran la operación de que se trata en el litigio principal resultan necesarios para llevarla a cabo, y por otra parte, están estrechamente vinculados entre sí. Necesidad y vinculación de los elementos conforman, pues, los criterios para determinar la unidad de la operación a efectos del IVA, pues desglosar las diferentes partes que son necesarias entre sí y que sólo se entienden en relación al conjunto supondría una artificiosidad que quebraría la funcionalidad del IVA.

Identificada la operación compleja única debe establecerse los elementos relevantes que permitan la calificación de dicha operación *única* a efectos del IVA. Sigue para ello los criterios elaborados en torno a la definición de operación accesoria: una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

El Tribunal dilucida si debe considerarse prevalente la instalación o la entrega subsiguiente, repasando el concepto de entrega de bienes formulado por el TJCE, despegado del concepto nacional de transmisión de la propiedad, incluyendo toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien.

El Tribunal considera que la entrega prevalece frente a la instalación por los siguientes elementos:

- la transmisión del bien instalado es la finalidad última de la operación, pudiendo el adquirente disponer del cable instalado como propietario.
- un bien corporal puede ser objeto de instalación o montaje, con o sin comprobación de funcionamiento por el proveedor o por su cuenta, sin que la operación pierda necesariamente su calificación de entrega de un bien.

- no se establecen distinciones entre los modos de instalación.
- el volumen de negocios que el proveedor obtiene de la operación está integrado predominantemente por el coste del cable y el resto del material (80-85%). Sin embargo dicha relación de los precios de los bienes y los servicios sólo es un indicio conformado por datos objetivos que no tiene una importancia determinante.
- El elemento relevante es la importancia de la prestación de servicios en relación con la entrega del cable, y ahí se considera que aunque las operaciones de incorporación del cable al suelo revistan gran complejidad, no puede considerarse que la prestación de servicios sea predominante.
- El servicio realizado se limita a instalarlo, y no tiene como finalidad alterar la naturaleza del cable o adaptarlo a las necesidades específicas del cliente, por lo que la operación relevante es la entrega y la instalación debe considerarse como accesorio (p. 39 y 40).

Decidida la calificación de la operación, la segunda cuestión a realizar reside en determinar la regla que determina el lugar de realización de la operación a efectos de su sujeción, o no, al IVA.

En este sentido, considera que la entrega de bienes consistente en la instalación de un cable, es una operación sucesiva que se sitúa en los diferentes Estados por los que se instala el cable, debiendo quedar la operación sometida a prorrateo en atención a la longitud del cable que se encuentra en el territorio de cada Estado. No otorga validez, probablemente para no incrementar la complejidad tributaria de la operación, al desglose de los costes en atención a las dificultades orográficas ni atiende a la vinculación geográfica de los servicios prestados. (p. 43 y 49). Resulta relevante a estos efectos el artículo 8 de la VI Directiva, relativo a los bienes entregados que hayan de ser objeto de instalación o montaje.

Finaliza la sentencia analizando la extensión territorial a la que puede afectar la aplicación del IVA en dicha operación. Ante la falta de reglas comunitarias precisas, cada Estado determina la extensión y límites de su propio territorio, de conformidad con las normas de derecho internacional público, (p.54), lo que supone gravar las operaciones realizadas en el mar territorial pero no en la zona económica, sobre la que se ejerce únicamente la soberanía en el plano funcional.

3. Fallo.

Una operación que tiene por objeto la entrega e instalación de un cable de fibra óptica entre dos Estados miembros y situado, en parte, fuera del territorio de la Comunidad, constituye una entrega de un bien a efectos del artículo 5, apartado 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, en su versión modificada por la Directiva 2002/93/CE del Consejo, de 3 de

diciembre de 2002, si resulta que, tras las pruebas de funcionamiento efectuadas por el proveedor, se transmite el cable al cliente, el cual podrá disponer de él como propietario, que el precio del cable representa una parte claramente preponderante del coste total de dicha operación y que los servicios del proveedor se limitan a la instalación del cable, sin alterar su naturaleza ni adaptarlo a las necesidades específicas del cliente.

- 2) El artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la competencia para gravar la entrega y la instalación de un cable de fibra óptica entre dos Estados miembros y situado, en parte, fuera del territorio de la Comunidad, corresponde a cada Estado miembro a prorrata de la longitud del cable que se encuentre en su territorio, tanto en relación con el precio del propio cable y del resto del material como en relación con el coste de los servicios correspondientes a su instalación.
- 3) El artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388, en relación con los artículos 2, punto 1, y 3 de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la entrega e instalación de un cable de fibra óptica entre dos Estados miembros no está sujeta al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la parte de la operación que se desarrolle en la zona económica exclusiva, en la plataforma continental y en alta mar.