

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

■ **Asunto:** C-41/04

■ **Partes:** Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículos 2, 5, 6 y 9 – Suministro de software incorporado en un soporte – Adaptación posterior del software a las necesidades específicas del adquirente – Prestación imponible única – Prestación de servicios – Lugar de la prestación»

I. Comentario

El Tribunal de Luxemburgo tiene ocasión en la presente decisión de profundizar los criterios que permiten considerar cuándo existe una única prestación imponible a pesar de existir varios acuerdos entre las mismas partes contratantes. A estos efectos realiza las siguientes puntualizaciones:

- Como criterio general, cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente.
- La estipulación contractual de precios distintos para operaciones separadas no es determinante, ni puede desvirtuar el vínculo objetivo que exista en el seno de una operación económica única.
- Sin embargo, una prestación unitaria *desde el punto de vista económico* no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA.
- La prestación unitaria o única existe cuando los diferentes actos o elementos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuyo desglose resultaría artificial.

A su vez, el Tribunal realiza interesantes aportaciones en torno a la consideración como accesoria de una prestación respecto de otra.

- El hecho de que una prestación, individualmente considerada y sin referencia a otra prestada por el mismo sujeto pasivo, no presente ninguna utilidad para la actividad económica del consumidor, resulta un criterio válido para identificar la accesoriedad y considerar dicha prestación junto con la principal como una única prestación a efectos de IVA.

- Asimismo, el alcance y el coste de las adaptaciones del software estándar para dotar de utilidad económica al mismo al consumidor constituyen también elementos pertinentes.

Finalmente, pero no por ello menos importante, dado que constituye el objeto central de la cuestión planteada por el Tribunal nacional remitente, la de determinar si una prestación compuesta por una entrega de software y su posterior adaptación a las necesidades constituye una prestación de servicios. La cuestión es relevante para determinar la calificación a efectos del IVA y de forma indirecta, para concretar la base imponible, el tipo de gravamen, o el lugar de realización de la prestación.

2. Antecedentes

La presente sentencia tiene por objeto 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. La petición 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, en relación con 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.

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. 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. 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. 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.

Levob no incluyó las cantidades pagadas por el software estándar en sus declaraciones de IVA, y posteriormente, exigió que le giraran a posteriori liquidaciones complementarias por los importes pagados en concepto de adaptación del software, de instalación de éste y de formación impartida por FDP. Sin embargo, la Administración tributaria practicó liquidaciones complementarias por la totalidad de las cantidades pagadas por Levob en ejecución del contrato, al considerar que el servicio proporcionado consistía en una única prestación. Desestimada la pretensión del contribuyente, y planteado recurso de casación, el Hoge Raad der Nederlanden decide plantear cuestión prejudicial.

3. Cuestiones planteadas

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?»

4. Fallo

- 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.

5. Fundamentos de la sentencia

A la primera cuestión.

La primera cuestión exige plantear si 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.

La decisión afecta a la determinación del lugar de las operaciones sujetas, el tipo impositivo así como la concreción de las exenciones aplicables.

La cuestión la decide el Tribunal en torno a la interpretación de la individualización de operaciones (existencia de una o varias prestaciones), de la existencia de prestaciones accesorias, y de la posible calificación de la prestación resultante como prestación de servicios. (párrafo 19).

Para determinar si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única, debe considerarse 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.

Para ello, el Tribunal recoge la doctrina vertida en sentencias anteriores, como en CPP, o en Primback, para considerar que existe 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. 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.

De ahí que considera que en el supuesto de hechos, el objeto de las prestaciones es suministrar una aplicación informática específicamente adaptada a las necesidades de dicho consumidor. Considera el Tribunal que 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.

A la cuestión de la localización de la prestación de servicios única.

El Tribunal recuerda que las reglas de localización del IVA tienen como efecto 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.

A su vez, el Tribunal considera que el artículo 9.1 de la Directiva no es prevalente frente al artículo 9.2 de la Directiva. El artículo 9.2.e), segundo guión no debe interpretarse en sentido estricto, tal como señala una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia.

El Tribunal considera aplicable para determinar el lugar de prestación de dichos servicios de adaptación de software el artículo 9.2.e) tercer guión. De acuerdo con este precepto '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' deben considerarse realizados en el 'lugar en el 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'.

A tal efecto, el Tribunal realiza la siguiente consideración: 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.

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.

De esta consideración, el Tribunal considera que la prestación objeto de enjuiciamiento forma parte de las *efectuadas por ingenieros o de las que son similares a la actividad de un ingeniero*.

El Tribunal no formula argumentos en torno a la primera cuestión, al responderse de forma afirmativa a la primera cuestión, letra a).

... ○ ...