

Asunto C-111/05

Aktiebolaget NN

contra

Skatteverket

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Regeringsrätten)

«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»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Entregas de bienes*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 5, ap. 1)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Entregas de bienes*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 8, ap. 1, letra a)]

3. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Ámbito de aplicación territorial*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 2, punto 1, 3 y 8, ap. 1, letra a)]

1. 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, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 2002/93, 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.

El hecho de que la entrega del cable vaya acompañada de su instalación no obsta, en principio, a que la operación esté incluida en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. En efecto, en primer lugar, de su artículo 8, apartado 1, letra a), se desprende que 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». En segundo lugar, esta disposición no establece distinciones

entre los modos de instalación, de forma que la incorporación al suelo de un bien mueble no ha de quedar necesariamente incluida en el concepto de «obras en inmuebles», en el sentido del artículo 5, apartado 5, de dicha Directiva.

(véanse los apartados 34 a 35 y 40 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, 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.

Es cierto que, para ser operativa, una norma de conflicto debe permitir atribuir la competencia fiscal para someter una operación al impuesto sobre el volumen de negocios únicamente a uno de los Estados miembros interesados. En ese sentido, cuando el bien haya sido objeto de instalación, se considera que el lugar de la entrega sólo se encuentra, en principio, en el territorio de un único Estado miembro y, cuando la instalación del bien consiste en su incorporación al suelo, el lugar de esta incorporación es lo que determina el Estado competente para gravar la entrega. Sin embargo, ello no significa que el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Sexta Directiva no haya de aplicarse en el supuesto de que la instalación de un bien en el territorio de uno de los Estados miembros continúe en el territorio de otro Estado miembro. En efecto, cuando este bien, en concreto, un cable de fibra óptica en el procedimiento principal, es objeto de instalación en el territorio de un Estado miembro y, a continuación, en el territorio de otro, el lugar de la entrega se sitúa sucesivamente en el territorio de cada uno de estos Estados. De ello se deduce que, en tal supuesto, debe reconocerse potestad impositiva a cada Estado miembro sobre la parte del bien que se encuentre instalada en su territorio.

(véanse los apartados 45 a 47 y 50 y el punto 2 del fallo)

3. El artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388, 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 los artículos 2, punto 1, y 3 de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la operación consistente en 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.

El régimen de la Sexta Directiva se aplica obligatoria e imperativamente a la totalidad del territorio nacional de los Estados miembros en el sentido del artículo 299 CE, que, por aplicación del artículo 2 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, firmada en Montego Bay el 10 de diciembre de 1982, se extiende al mar territorial, al lecho y al subsuelo de ese mar.

En cambio, la soberanía del Estado ribereño sobre la zona económica exclusiva y sobre la plataforma continental sólo es funcional y, como tal, se limita al derecho a ejercer actividades de exploración y de explotación previstas en los artículos 56 y 77 de la Convención sobre el Derecho del Mar. En la medida en que la entrega e instalación de un cable submarino no figuran entre las actividades enumeradas por dichos artículos, la parte de la operación realizada en estas dos zonas no está sometida a la soberanía del Estado ribereño. Esta afirmación queda confirmada por los artículos 58, apartado 1, y 79, apartado 1, de esta misma Convención, que, en determinados

supuestos, reservan a cualquier otro Estado el derecho a instalar cables submarinos en estas zonas. De ello se deduce que no puede considerarse que esta parte de la operación se haya realizado en el interior del país en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva. Lo mismo cabe decir, con más motivo, respecto a la parte de la operación que se desarrolla en alta mar, zona que, en virtud del artículo 89 de dicha Convención, está sustraída a la soberanía de los Estados miembros.

(véanse los apartados 55 a 57 y 59 a 61 y el punto 3 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 29 de marzo de 2007 (*)

«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»

En el asunto C-111/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Regeringsrätten (Suecia), mediante resolución de 24 de febrero de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de marzo de 2005, en el procedimiento entre

Aktiebolaget NN

y

Skatteverket,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lohmus (Ponente) y A. Ó Caoimh, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Aktiebolaget NN, por la Sra. U. Grefberg Nyberg, processansvarig;
- en nombre del Skatteverket, por el Sr. B. Persson, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. L. Ström van Lier y el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de septiembre de 2006;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, punto 1, 3, apartado 1, 5, 6, 8, apartado 1, letra a), y 9, apartado 2, letra a), 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 su versión modificada por la Directiva 2002/93/CE del Consejo, de 3 de diciembre de 2002 (DO L 331, p. 27; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se suscitaron en el marco de un recurso interpuesto por Aktiebolaget NN (en lo sucesivo, «sociedad NN»), con domicilio social en Suecia, contra un dictamen previo emitido por la Skatterättsnämnden (Comisión de Derecho tributario) sobre la aplicación de las disposiciones relativas al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a una operación consistente en instalar entre Suecia y otro Estado miembro un cable de fibra óptica, parte del cual debe tenderse en zonas del lecho marino situadas en aguas internacionales.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva establece:

«Estarán 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;

[...].»

4 El artículo 3 de esta Directiva dispone:

«1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

– “territorio de un Estado miembro”: el interior del país, como se define, para cada Estado miembro, en los apartados 2 y 3;

– “Comunidad” y “territorio de la Comunidad”: el interior de los Estados miembros, como se define, para cada Estado miembro, en los apartados 2 y 3;

– [...]

2. A efectos de la aplicación de la presente Directiva, el “interior del país” corresponderá al ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, como queda definido para cada Estado miembro en su artículo [299 CE].

[...]»

5 A tenor del artículo 5 de dicha Directiva:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

[...]»

6 El artículo 6 de la Sexta Directiva establece:

«1. 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.

[...]»

7 El artículo 8 de esta Directiva precisa:

«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 adquirente, 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 adquirente. 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. En el caso de que la instalación o el montaje se llevara a cabo en un Estado miembro que no sea el del proveedor, el Estado miembro en cuyo interior se efectúe la instalación o el montaje adoptará las medidas necesarias para evitar una doble imposición en ese Estado;

[...].»

8 El artículo 9 de la citada Directiva dispone:

«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 o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

2. Sin embargo:

a) el lugar de la prestación de los servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidas las prestaciones de agentes inmobiliarios y de profesionales y peritos, así como las prestaciones de servicios dirigidas a la preparación o coordinación de las ejecuciones de obras en inmuebles, como, por ejemplo, las prestaciones suministradas por los arquitectos y los gabinetes técnicos de vigilancia de obras, será el lugar donde radiquen los bienes inmuebles;

[...].»

Normativa nacional

9 Del capítulo 1, artículo 1, de la *mervärdesskattelagen* (1994:200), SFS 1994, nº 200 (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ML») se deduce que se devenga este impuesto, en particular, cuando se considera que una operación se ha realizado en el interior del país.

10 El concepto de «bienes», con arreglo al capítulo 1, artículo 6, de la ML, comprende los

bienes corporales, entre otros, los inmuebles, el gas, el calor, el frío y la energía eléctrica. En virtud del capítulo 5, artículo 2 de la misma Ley, un bien, que de acuerdo con el contrato entre vendedor y comprador debe ser transportado al comprador, se vende en el interior del país si dicho bien se encuentra en el país cuando el vendedor, el comprador u otra persona inicia el transporte al comprador (punto 1) o si el bien no se encuentra en el país cuando se inicia el transporte, pero es montado o instalado en el país por el vendedor o por cuenta de éste (punto 2).

11 Se entiende por «servicio», con arreglo al capítulo 1, artículo 6, de la ML, todo aquello que no constituye un bien y que puede realizarse en el marco de una actividad profesional. En virtud del capítulo 5, artículo 4, primer guión, de esta Ley, se entiende que los servicios relativos a los bienes inmuebles se prestan en el interior del país si el inmueble está situado en el país. Según el capítulo 5, artículo 6, primer guión, número 4, de dicha Ley, los servicios se prestan en el interior del país si se realizan en Suecia y se refieren a obras en bienes muebles, incluidos el control y análisis de tales objetos. En el capítulo 5, artículo 8, primer guión, de la ML, se establece, entre otras cosas, que, respecto a los servicios no comprendidos en los artículos 4 a 6, letra a), o en el artículo 7, letra a), (aunque ello no se aplica, en particular, a los servicios de telecomunicaciones) se considera que las prestaciones se han realizado en el país si el prestador de los servicios tiene en Suecia la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente desde el que presta los servicios. En el mismo guión se establece, además, que los servicios, en caso de que no se presten desde tal sede o establecimiento en Suecia o en el extranjero, se consideran prestados en el país si el prestador tiene su domicilio o residencia habitual en Suecia.

Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

12 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.

13 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.

14 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.

15 La sociedad NN solicitó un dictamen previo a la Skatterättsnämnden para saber, por una parte, si la operación proyectada constituye un servicio relativo a un bien inmueble en el sentido del capítulo 5, artículo 4, de la ML, o una obra en un bien mueble en el sentido del capítulo 5, artículo 6, de la ML, o un servicio distinto y, por otra parte, si Suecia es el país de prestación del servicio.

16 La Skatterättsnämnden emitió su dictamen el 13 de junio de 2003. Entendió que la proyectada instalación del cable submarino debe considerarse un servicio prestado en Suecia con arreglo al capítulo 5, artículo 8, primer guión, de la ML, puesto que no presenta las características que permiten aplicar las disposiciones especiales de conexión previstas en el capítulo 5, artículos 4 a 6, letra a), y 7, letra a), de la ML.

17 La sociedad NN impugnó dicho dictamen previo ante el Regeringsrätten. Afirma que la instalación del cable controvertida en el procedimiento principal constituye un servicio relativo a un bien inmueble en el sentido del capítulo 5, artículo 4, de la ML y, por consiguiente, únicamente se devenga el IVA por los servicios prestados en el territorio continental, las aguas interiores y el mar territorial de Suecia.

18 Al considerar que, para dirimir el litigio principal, era necesario interpretar el Derecho comunitario, el Regeringsrätten resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia 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 alternativamente, 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 alternativamente, 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

19 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, a efectos del cobro del IVA, cabe considerarse que 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, operación en la que el precio del cable representa claramente una

parte preponderante de los costes totales, constituye una entrega de un bien en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva.

20 Con carácter preliminar debe determinarse si, desde el punto de vista del IVA, la entrega y la instalación de un cable en las circunstancias descritas por el órgano jurisdiccional remitente deben ser tratadas como dos operaciones imponibles distintas o como una única operación compleja, compuesta de varios elementos.

21 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 de entrega de bienes o de 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; de 25 de febrero de 1999, CPP, C?349/96, Rec. p. I?973, apartado 28, y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C?41/04, Rec. p. I?9433, apartado 19).

22 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 cliente varias prestaciones principales distintas o una prestación única (véanse, por analogía, las sentencias antes citadas CPP, apartado 29, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 20).

23 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que 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).

24 En el presente asunto, el contrato proyectado por la sociedad NN tiene por objeto la cesión, una vez concluidas la instalación y las pruebas de funcionamiento, de un cable instalado y listo para funcionar.

25 De ello se desprende, por una parte, 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, que están estrechamente vinculados entre sí. En estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir, primero, el cable de fibra óptica y, a continuación y del mismo proveedor, los servicios correspondientes a su instalación (véase, por analogía, la sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 24).

26 Por consiguiente, debe considerarse que la entrega y la instalación de un cable en las circunstancias descritas por el órgano jurisdiccional remitente, constituye una única operación a efectos del IVA.

27 A continuación, para determinar si una operación compleja única, como la del procedimiento principal, debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios, procede identificar los elementos predominantes (véanse, en particular, las sentencias antes citadas Faaborg-Gelting Linien, apartados 12 y 14, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 27).

28 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el caso de una operación compleja única, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229, apartado 24, y CCP, antes citada, apartado 30).

29 De la resolución de remisión se desprende que la instalación del cable objeto del procedimiento principal requiere el empleo de procedimientos técnicos complejos, exige la utilización de un equipo especializado, necesita un saber hacer específico y resulta no sólo indisoluble de la entrega del bien en una operación de tal envergadura, sino también indispensable para el uso y la explotación posteriores de dicho bien. De ello se deduce que la instalación de este cable no constituye un mero elemento accesorio de la entrega.

30 No obstante, aún debe determinarse si, habida cuenta de los elementos que caracterizan la operación de que se trata en el procedimiento principal, lo que debe prevalecer para calificar la transacción de entrega de bienes o de prestación de servicios es la entrega del cable o su instalación.

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

32 Es jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, del tenor de esta disposición se desprende que el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho como si fuera la propietaria del bien. La finalidad de la Sexta Directiva podría verse comprometida si la existencia de una entrega de bienes, que es uno de los tres hechos impositivos, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que varían en función del Derecho civil del Estado miembro de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Rec. p. I-285, apartados 7 y 8; de 4 de octubre de 1995, Armbricht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartados 13 y 14; de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Rec. p. I-1317, apartados 32 y 33, y de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, apartado 64).

33 De la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el contrato proyectado se refiere a un bien corporal, en concreto, un cable de fibra óptica, adquirido e instalado por el proveedor y que, tras pruebas de funcionamiento efectuadas por éste, se destina a ser transmitido al cliente, que podrá disponer del cable como propietario.

34 El hecho de que la entrega del cable vaya acompañada de su instalación no obsta, en principio, a que la operación esté incluida en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva.

35 En efecto, en primer lugar, del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva se

desprende que 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». En segundo lugar, como ha señalado el Abogado General en el punto 51 de sus conclusiones, esta disposición no establece distinciones entre los modos de instalación, de forma que la incorporación al suelo de un bien mueble no ha de quedar necesariamente incluida en el concepto de «obras en inmuebles», en el sentido del artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva.

36 De la resolución de remisión se desprende asimismo que si la instalación del cable objeto del procedimiento principal se lleva a cabo en circunstancias normales, el volumen de negocios que el proveedor obtiene de la operación está integrado, predominantemente, por el coste del cable y del resto del material, que representa entre el 80 y el 85 % del importe total de dicha operación, mientras que si las circunstancias son desfavorables, debido, por ejemplo, a la dificultad del terreno, del estado del lecho marino, de la necesidad de alargar el cable o en caso de tempestades, la parte del coste del material en relación con el coste total disminuye.

37 A este respecto, aunque la relación entre el precio del bien y el de los servicios es un dato objetivo que constituye un indicio que puede tenerse en cuenta para calificar la operación a que se refiere el procedimiento principal, no es menos cierto, como afirma la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones, que el coste del material y de las obras no debe revestir por sí solo una importancia determinante.

38 Por consiguiente, para calificar la operación de que se trata, también ha de examinarse la importancia de la prestación de servicios en relación con la entrega del cable.

39 A este respecto, aunque sea indispensable instalar el cable para poder utilizarlo y aunque, debido en especial a la distancia y a la dificultad del terreno, la incorporación del cable al suelo revista gran complejidad, como se deduce del apartado 29 de esta sentencia, y requiera el empleo de medios importantes, de ello no se deduce que la prestación de servicios tenga carácter predominante sobre la entrega del bien. En efecto, de la descripción de las cláusulas del contrato que figura en la resolución de remisión se desprende que los trabajos que debe efectuar el proveedor se limitan a la instalación del cable objeto del procedimiento principal y no tienen como finalidad ni resultado alterar la naturaleza de dicho cable ni adaptarlo a las necesidades específicas del cliente (véase, por analogía, la sentencia *Levob Verzekeringen y OV Bank*, antes citada, apartados 28 y 29).

40 Habida cuenta de todos estos elementos, procede responder a la primera cuestión que 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 Sexta Directiva 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.

Sobre la segunda cuestión

41 La segunda cuestión sólo se plantea para el supuesto de que la operación imponible constituya una prestación de servicios. Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda.

Sobre la tercera cuestión

42 Mediante su tercera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, con el fin de determinar el lugar de una operación sometida al IVA 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, si el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la competencia fiscal de cada Estado miembro se limita a la parte del cable que se encuentra en su territorio.

43 Con carácter preliminar procede señalar que el título VI de la Sexta Directiva contiene disposiciones relativas a la determinación del lugar de realización del hecho imponible, en concreto, el artículo 8 respecto a las entregas de bienes y el artículo 9 respecto a las prestaciones de servicios. Como cabe inferir del séptimo considerando de la Sexta Directiva, el objetivo perseguido por estas disposiciones en el marco del sistema general de la Directiva es establecer un reparto racional de las esferas de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA, determinando de manera uniforme el lugar de conexión fiscal de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios. Estas disposiciones también tienen por objetivo evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar tanto a casos de doble imposición como a la no imposición de ingresos (véanse, por analogía, las sentencias de 4 de julio de 1985, Berkholz, 168/84, Rec. p. 2251, apartado 14; de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, C?452/03, Rec. p. I?3947, apartado 23, y de 15 de septiembre de 2005, Köhler, C?58/04, Rec. p. I?8219, apartado 22).

44 Respecto a la determinación del lugar en que se considera que se sitúa la entrega de bienes, el artículo 8 de la Sexta Directiva establece varios criterios de conexión específicos dependiendo de que se trate de entregas de bienes con o sin transporte, de entregas de bienes a bordo de un buque, de un avión o de un tren, de entregas de gas o de electricidad a través de sistemas de distribución o, incluso de la entrega de un bien que haya de ser objeto de instalación o montaje, con o sin comprobación de funcionamiento por el proveedor o por su cuenta. En éste caso, a tenor del apartado 1, letra a), segunda frase, de este artículo, se considera que el lugar en que se consuma la entrega de bienes es el lugar de la instalación o del montaje.

45 Es cierto que, para ser operativa, una norma de conflicto debe permitir atribuir la competencia fiscal para someter una operación al IVA únicamente a uno de los Estados miembros interesados. En ese sentido, cuando el bien haya sido objeto de instalación, se considera que el lugar de la entrega sólo se encuentra, en principio, en el territorio de un único Estado miembro y, cuando la instalación del bien consiste en su incorporación al suelo, el lugar de esta incorporación es lo que determina el Estado competente para gravar la entrega.

46 Sin embargo, ello no significa que el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Sexta Directiva no haya de aplicarse en el supuesto de que la instalación de un bien en el territorio de uno de los Estados miembros continúe en el territorio de otro Estado miembro. En efecto, cuando este bien, en concreto, un cable de fibra óptica en el procedimiento principal, es objeto de instalación en el territorio de un Estado miembro y, a continuación, en el territorio de otro, el lugar de la entrega se sitúa sucesivamente en el territorio de cada uno de estos Estados.

47 De ello se deduce que, en tal supuesto, debe reconocerse potestad impositiva a cada Estado miembro sobre la parte del bien que se encuentre instalada en su territorio, como ha señalado el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones.

48 Esta potestad impositiva que corresponde a cada Estado miembro respecto a la operación en su conjunto no sólo comprende la exigibilidad del impuesto devengado sobre el precio del

cable, sino también la potestad de gravar los servicios correspondientes a la instalación.

49 En efecto, en el asunto principal, los servicios relativos a la instalación del cable de fibra óptica no sólo comprenden la instalación propiamente dicha y el eventual alargado de este cable, sino también las comprobaciones regulares realizadas durante la instalación y algunos ensayos preliminares de funcionamiento realizados una vez finalizada la instalación y la realización de pruebas complementarias durante treinta días después de la puesta en funcionamiento de dicho cable, en el curso de los cuales el proveedor subsana los eventuales fallos. Este conjunto de servicios, algunos de los cuales no están vinculados a un lugar geográfico preciso, redundan en beneficio de la totalidad del cable y, por consiguiente, deben ser gravados por cada Estado miembro, al igual que el precio del propio cable y del resto del material, a prorrata de la longitud del cable que se encuentre en su territorio.

50 Por tanto, procede responder a la tercera cuestión que 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.

Sobre la cuarta cuestión

51 Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, 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 IVA por lo que respecta a la parte de la operación que se desarrolle en una zona no comprendida en el territorio de la Comunidad.

52 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva obliga a los Estados miembros a someter al IVA todas 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.

53 El ámbito de aplicación territorial de la Sexta Directiva se determina en su artículo 3, a cuyo tenor, se entiende por «territorio de un Estado miembro», el interior del país, como se define, para cada Estado miembro, en los apartados 2 y 3 del mismo artículo y, por «territorio de la Comunidad», el interior de los Estados miembros, como se define, para cada Estado miembro, en dichos apartados. Con excepción de determinados territorios nacionales, excluidos expresamente en el apartado 3 del artículo 3, en virtud del apartado 2 de este artículo el «interior del país» corresponde al ámbito de aplicación del Tratado CE, como queda definido para cada Estado miembro en su artículo 299 CE.

54 A falta, en el Tratado, de una definición más precisa del territorio de soberanía de cada Estado miembro, corresponde a cada uno de los Estados miembros determinar la extensión y los límites de este territorio, de conformidad con las normas de Derecho internacional público.

55 Respecto al ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado que el régimen de esta Directiva se aplica obligatoria e imperativamente a la totalidad del territorio nacional de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de enero de 1986, *Trans Tirreno Express*, 283/84, Rec. p. 231, apartado 20).

56 Según el artículo 2 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar, firmada en Montego Bay el 10 de diciembre de 1982, que entró en vigor el 16 de noviembre de

1994 y fue aprobada mediante la Decisión 98/392/CE del Consejo, de 23 de marzo de 1998 (DO L 179, p. 1; en lo sucesivo, la «Convención sobre el Derecho del Mar»), la soberanía del Estado ribereño se extiende al mar territorial, al lecho y al subsuelo de ese mar.

57 El territorio nacional de los Estados miembros en el sentido del artículo 299 CE también está constituido por el mar territorial, el lecho y el subsuelo de este mar, bien entendido que incumbe a cada Estado miembro fijar la anchura de este mar en el límite de 12 millas marinas y de conformidad con el artículo 3 de la Convención sobre el Derecho del Mar.

58 Por consiguiente, un Estado miembro tiene la obligación de someter al IVA las entregas de bienes que tengan lugar en su mar territorial, en el lecho y en el subsuelo de este mar (véase asimismo, por lo que se refiere a la prestación de servicios de transporte, la sentencia de 23 de mayo de 1996, Comisión/Grecia, C-331/94, Rec. p. I-2675, apartado 10).

59 En cambio, la soberanía del Estado ribereño sobre la zona económica exclusiva y sobre la plataforma continental sólo es funcional y, como tal, se limita al derecho a ejercer las actividades de exploración y de explotación previstas en los artículos 56 y 77 de la Convención sobre el Derecho del Mar. En la medida en que la entrega e instalación de un cable submarino no figuran entre las actividades enumeradas por dichos artículos, la parte de la operación realizada en estas dos zonas no está sometida a la soberanía del Estado ribereño. Esta afirmación queda confirmada por los artículos 58, apartado 1, y 79, apartado 1, de esta misma Convención, que, en determinados supuestos, reservan a cualquier otro Estado el derecho a instalar cables submarinos en estas zonas.

60 De ello se deduce que no puede considerarse que esta parte de la operación se haya realizado en el interior del país en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva. Lo mismo cabe decir, con más motivo, respecto a la parte de la operación que se desarrolla en alta mar, zona que, en virtud del artículo 89 de la Convención sobre el Derecho del Mar, está sustraída a la soberanía de los Estados miembros (véase asimismo, en el ámbito de las prestaciones de servicios de transporte, la sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia, C-30/89, Rec. p. I-691, apartado 17).

61 Por consiguiente, procede responder a la cuarta cuestión que el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con los artículos 2, punto 1, y 3, de ésta, 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 IVA 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.

Costas

62 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 Tercera) declara:

1) **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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: sueco.