

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 14 de septiembre de 2006 1(1)

Asunto C-111/05

Aktiebolaget NN

contra

Skatteverket

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Regeringsrätten (Suecia)]

«IVA – Suministro y tendido de un cable submarino de fibra óptica entre dos Estados miembros separados por aguas internacionales – Calificación de la operación gravada – Localización de esta operación»

1. El presente procedimiento prejudicial tiene por objeto que se determine cómo debe calcularse el impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado sobre los costes de suministro y tendido de un cable submarino de fibra óptica entre dos Estados miembros separados por aguas internacionales.

2. Las cuestiones planteadas versan, sustancialmente, sobre la calificación de esta operación y su localización geográfica, con el fin de determinar qué potestad impositiva tienen los Estados miembros. Se trata de saber, en un principio, si esta operación debe calificarse de entrega de bienes o de prestación de servicios. A continuación, ha de determinarse si esta operación debe fraccionarse en función del emplazamiento geográfico del cable y si debe estar sujeta al IVA por la parte del cable situada fuera del territorio de la Comunidad.

I. Marco jurídico

A. Derecho comunitario

3. La Directiva 77/388/CEE del Consejo (2) confiere un ámbito de aplicación muy amplio al IVA cuando dispone, en su artículo 2, punto 1, que están sujetas a este impuesto 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 concepto de «interior del país», según el artículo 3, apartado 2, de la Sexta Directiva, corresponde al ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea, definido para cada Estado miembro en el artículo 299 CE.

5. Los conceptos de «entrega de bienes» y de «prestación de servicios» están definidos

respectivamente en los artículos 5 y 6 de la Sexta Directiva.

6. 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.

7. El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, dispone que 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 de esta misma Directiva.

8. Finalmente, la Sexta Directiva determina, en sus artículos 8 y 9, el lugar en el que debe gravarse la operación controvertida, según se trate de una entrega de bienes o de una prestación de servicios. Estos artículos, tal y como se desprende del séptimo considerando de la Directiva, tienen por objeto evitar los conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial en lo referente a la entrega de bienes con montaje y a las prestaciones de servicios.

9. El artículo 8, apartado 1, de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

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

a) [...] 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 país que no sea el del proveedor, el Estado miembro importador adoptará las medidas necesarias para evitar una doble imposición en ese Estado;

[...]»

10. Por su parte, el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, establece que los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o 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.

11. Sin embargo, el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva establece que el lugar de la prestación de los servicios relacionados con los bienes inmuebles será el lugar donde radiquen estos bienes.

B. *Derecho nacional*

12. Del capítulo 1, artículo 1, de la Mervärdesskattelagen (3) (Ley sueca relativa al impuesto sobre el valor añadido) se desprende que el impuesto se devenga cuando una operación se considera realizada en el interior del país.

13. En el capítulo 1, artículo 6, de la ML, el concepto de «bienes» designa los bienes corporales, entre los que se encuentran los inmuebles. Según el capítulo 5, artículo 2, se considera que un bien, que de acuerdo con el contrato entre vendedor y comprador será transportado al comprador, se entrega 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).

14. El capítulo 1, artículo 6, de la ML dispone también que el concepto de «servicios» incluye todo aquello que no constituye un bien y que puede prestarse en el marco de una actividad

profesional.

15. En virtud del capítulo 5, artículo 4, primer guión, de la ML, se entiende que los servicios relativos a los bienes inmuebles se prestan en el interior del país cuando el inmueble se encuentra allí situado. Según el artículo 6, primer guión, número 4, de este mismo capítulo, se considera que 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 bienes.

16. El capítulo 5, artículo 8, primer guión, de la ML dispone concretamente, con respecto a otros servicios, que la operación se considera realizada en el interior del 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. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala que esta disposición no es aplicable a los servicios de telecomunicaciones. Finalmente, en el mismo guión se establece que los servicios, en caso de que no se presten desde tal sede o establecimiento en Suecia o en el extranjero, se considerarán prestados en el interior del país si el prestador tiene su domicilio o residencia habitual en Suecia.

II. Antecedentes de hecho

17. Este procedimiento tiene su origen en el litigio que enfrenta a la sociedad Aktiebolaget NN, (4) con domicilio social en Suecia, con el Skatteverket (administración fiscal sueca) por el cálculo del IVA sobre los costes correspondientes al suministro y tendido de un cable submarino de fibra óptica entre Suecia y otro Estado miembro separado de Suecia por aguas internacionales.

18. NN tiene proyectada la operación de manera que ella será la propietaria del cable cuando se inicien los trabajos de instalación. Sólo tras el tendido del mismo y la realización de las primeras pruebas de funcionamiento se transferirá al titular de la obra la propiedad sobre el cable.

19. El cable se fijará y enterrará en el territorio continental sueco y después, metro a metro, se colocará en el fondo del mar. De este modo se instalará en primer lugar en el dominio marítimo de Suecia, es decir, en las aguas interiores y territoriales de este Estado miembro, y después en las aguas internacionales. A continuación, se tenderá en las aguas territoriales e interiores del otro Estado miembro y, finalmente, en el territorio continental de éste último.

20. Si las condiciones del fondo marino lo permiten, también se enterrará el cable en él. Igualmente, dependiendo de la distancia entre los puntos de anclaje, en determinados casos podrá resultar necesario alargar el cable, procedimiento relativamente complicado desde el punto de vista técnico.

21. Corresponde al titular de la obra y no a NN resolver los problemas que pudieran surgir sobre servidumbres y obtener los permisos necesarios.

22. Se calcula que el coste del cable, en condiciones normales, representará entre el 80 y el 85 % de los costes totales de la operación. Sin embargo, en condiciones desfavorables, por ejemplo, en caso de tempestad, se podría reducir este porcentaje.

23. Para saber cómo debe calcularse el IVA sobre el coste de esta operación NN planteó las dos cuestiones siguientes a la Skatterättsnämnden (Comisión tributaria). Preguntó, por una parte, si el tendido de un cable submarino entre varios países constituye un servicio relacionado con un inmueble en el sentido del capítulo 5, artículo 4, de la ML o un trabajo sobre un bien mueble en el sentido del capítulo 5, artículo 6, de esta misma Ley, o incluso si podría tratarse de otro tipo de servicio y, en ese caso, de qué servicio.

24. Por otra parte, preguntó si Suecia es el país donde se considera prestado el servicio de tendido de un cable submarino cuando se efectúa entre un punto terrestre situado en Suecia y un punto terrestre situado en otro país y entre ambos puntos se encuentran el dominio marítimo de este último país y las aguas internacionales.

25. La Skatterättsnämnden, en su dictamen previo de 13 de junio de 2003, declaró que la operación proyectada debía considerarse como un servicio prestado en Suecia, en aplicación del capítulo 5, artículo 8, primer guión, de la ML.

26. Basó esta decisión en las siguientes consideraciones. En primer lugar, por lo que respecta a la calificación de la operación, señaló que, aunque el volumen de negocios que NN obtiene del tendido del cable está constituido en su mayor parte por el coste del cable propiamente dicho, la operación, teniendo en cuenta los equipos complejos y los conocimientos que requiere, debe ser considerada en su conjunto prestación de servicios.

27. A continuación, para determinar el lugar de la prestación de este servicio, se basa en la sentencia Berkholz, (5) que trata de la tributación de la explotación de máquinas tragaperras en los transbordadores que cubrían un trayecto entre Alemania y Dinamarca. Señaló que el Tribunal de Justicia declaró en esa sentencia que el artículo 9 de la Sexta Directiva no limita la libertad de los Estados miembros para determinar la tributación de servicios prestados fuera del ámbito de su soberanía territorial, a bordo de buques marítimos sometidos a su jurisdicción.

28. También en esa sentencia el Tribunal de Justicia declaró que tiene carácter prioritario el criterio de vincular la operación al lugar en el que el prestador haya establecido la sede de su actividad económica, previsto en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva. Sólo podría quedar descartada la aplicación de este criterio si no proporcionara una solución racional desde el punto de vista fiscal o si creara un conflicto con otro Estado miembro.

29. La Skatterättsnämnden consideró que en el caso de autos los servicios prestados por NN son de tal naturaleza que no resultan aplicables otros puntos de conexión distintos del lugar en el que esta sociedad ha establecido la sede de su actividad económica.

30. NN interpuso un recurso contra el dictamen previo de la Skatterättsnämnden. Solicitó al Regeringsrätten (Tribunal Supremo administrativo) que modificase dicho dictamen y que declarara que la operación proyectada constituía una prestación de servicios relativa a un bien inmueble, de modo que en Suecia sólo se devengara el IVA por la parte del cable situada en el territorio continental y marítimo de este Estado.

III. Cuestiones prejudiciales

31. El Regeringsrätten manifiesta que se encuentra ante las dos tesis siguientes. Por un lado, NN sostiene que un cable submarino, esté o no enterrado, es un inmueble. De ello se deriva que los servicios relacionados con este inmueble sólo pueden ser gravados en Suecia por la parte del cable que se encuentra en este Estado.

32. Por otra parte, el Skatteverket sostiene que la tesis de NN tiene la consecuencia de que, desde el punto de vista fiscal, la operación debería dividirse en tres partes. Así, por un lado estarían los servicios relacionados con la parte del cable que se encuentre en Suecia, gravados en este Estado miembro, por otro los relativos a la parte del cable situada en el otro Estado miembro, sujetos a tributación en éste último, y finalmente los correspondientes a la parte del cable sumergido en las aguas internacionales, que no estarían gravados. Según el Skatteverket, esta solución, que llevaría a que una parte de la operación no estuviera gravada, contraviene la

finalidad del artículo 9 de la Sexta Directiva, destinado a evitar no sólo los conflictos de competencia, sino también los casos de no sujeción.

33. A la vista de estas consideraciones, el Regeringsrätten decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe considerarse que una operación gravada relativa a la entrega y tendido de un cable, instalado en el territorio de dos Estados miembros y también fuera del territorio de la Comunidad, y en la que el precio del cable propiamente dicho 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, hay que estimar que tal operación constituye una prestación de servicios, ¿debe 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 1 y 2 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 la operación debe dividirse en función del emplazamiento geográfico del cable?

4) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión 3, ¿debe entenderse el artículo 8, apartado 1, letra a), o alternativamente, el artículo 9, apartado 2, letra a), en relación con los artículos 2, punto 1, y 3, apartado 1, de la Directiva, en el sentido de que no debe gravarse con el impuesto sobre el valor añadido la parte de la entrega del bien o de la prestación del servicio que se realiza en una zona que no forma parte del territorio de la Comunidad?»

IV. Análisis

34. A título preliminar, conviene señalar brevemente que la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas por el Regeringsrätten, a la que las partes no se han opuesto, no parece susceptible de oposición, aunque el asunto principal surgiera a raíz de una simple petición de dictamen sobre la tributación de una operación que todavía no había sido realizada en el momento en que se presentó esta petición.

35. En efecto, la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas en tal contexto quedó resuelta en la sentencia de 12 de noviembre de 1998, Victoria Film. (6) En esa sentencia el Tribunal de Justicia declaró la inadmisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas por la Skatterättsnämnden en el marco de una petición de dictamen, ya que ejerce una función administrativa y no le incumbe dirimir un litigio. (7)

36. Sin embargo, también en esa misma sentencia se declara que, en el caso de que sujeto pasivo o la administración tributaria interpusieran un recurso contra el dictamen previo emitido por la Skatterättsnämnden, podría considerarse que el órgano jurisdiccional al que se le haya sometido ejerce, en el sentido del artículo 234 CE, una función de índole jurisdiccional que tiene por objeto el control de la legalidad de un acto que determina el gravamen devengado por el sujeto pasivo. (8)

37. De conformidad con esta consideración, el Tribunal ya ha examinado varias veces cuestiones prejudiciales planteadas por el Regeringsrätten en el marco de un recurso contra un dictamen previo emitido por la Skatterättsnämnden. (9)

A. *Sobre la primera cuestión prejudicial*

38. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional desea saber cómo debe calificarse la operación controvertida con arreglo a la Sexta Directiva. Así, pregunta si una operación gravada relativa a la entrega y tendido de un cable, instalado en el territorio de dos Estados miembros y también fuera del territorio de la Comunidad, y en la que el precio del cable propiamente dicho representa una parte claramente preponderante de los costes totales de la operación, debe analizarse como una entrega de un bien o como una prestación de servicios en el sentido de la Sexta Directiva.

39. La respuesta a esta cuestión exige preguntarse en primer lugar si debe considerarse que el suministro y el tendido del cable, en las circunstancias descritas por el órgano jurisdiccional remitente, constituyen una única operación con arreglo a la Sexta Directiva y no operaciones distintas que deben ser gravadas por separado.

40. Opino, al igual que el órgano jurisdiccional remitente y las partes coadyuvantes, que se trata de una única operación.

41. Según la jurisprudencia, una operación que se compone de varios elementos, es decir, de un conjunto de prestaciones de servicios, o de una entrega de bienes y de prestaciones de servicios, en diferentes supuestos concretos puede analizarse como una operación única en relación con el IVA.

42. Esto sucede, por ejemplo, cuando uno de los elementos constituye la prestación principal y el otro u otros tienen carácter meramente accesorio en relación con ella. Se considera que estas prestaciones son accesorias porque no tienen un fin en sí mismas, sino que son simplemente el medio de disfrutar, en mejores condiciones, de la prestación principal. (10) Es decir, no son indispensables.

43. Asimismo, una operación compleja también puede ser analizada como operación única cuando todos los elementos que comporta resultan necesarios. Así, el Tribunal de Justicia ha admitido que una operación de este tipo debe ser considerada operación única cuando los diferentes elementos que la componen se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial. (11) Creo que la operación proyectada por NN encaja dentro de este supuesto.

44. En efecto, cuando examinamos esta operación tal y como ha sido descrita por el órgano jurisdiccional remitente, apreciamos que consiste en suministrar y tender un cable submarino de fibra óptica cuyo poder de disposición sólo se transmitirá al titular de la obra cuando haya finalizado la instalación y se hayan realizado pruebas de puesta en servicio. Es decir, el acuerdo previsto entre NN y el titular de la obra tiene por objeto la cesión de un cable instalado que se encuentre en estado de funcionamiento.

45. Por tanto, en mi opinión, resultaría artificioso, en el marco del acuerdo que debe mediar entre estos dos operadores económicos, separar el suministro del cable propiamente dicho de la prestación de los servicios correspondientes a su tendido. El análisis de una operación mixta no debe hacer una excepción al principio consolidado en materia de IVA según el cual es necesario atenerse a la realidad económica. Teniendo en cuenta que la transmisión del poder de disposición sobre el cable sólo se produce al término de la instalación y de las pruebas de funcionamiento, no resultaría conforme con la realidad económica de la operación considerar que el titular de la obra ha adquirido, por una parte, el cable submarino de fibra óptica y, por otra, las prestaciones de servicios correspondientes a su tendido. Por consiguiente, a efectos de la aplicación de la Sexta

Directiva, esta operación debe analizarse como una operación única.

46. A continuación, es necesario examinar cómo debe calificarse la operación controvertida. En este procedimiento se han manifestado tres opiniones.

47. El Skatteverket sostiene que esta operación debe analizarse como una prestación de servicios. Se basa para ello en que esta operación se caracteriza por toda una serie de servicios que no pueden ser calificados de accesorios. En efecto, estos servicios consisten, en su opinión, en la realización de estudios previos, en trabajos de tendido en tierra firme y bajo el mar, en la prolongación del cable en determinados puntos, lo que constituiría una operación técnica compleja, y, finalmente, en medidas de control. El Skatteverket destaca que estas prestaciones requieren equipos especializados y que los servicios prestados son absolutamente necesarios para alcanzar el fin perseguido.

48. NN manifiesta que la operación controvertida debe ser considerada prestación de servicios sobre un bien inmueble. Según esta sociedad, el cable tendido constituye un inmueble en el sentido de la jurisprudencia, porque está incorporado al suelo. Por ello, su tendido entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva, según el cual los Estados miembros podrán considerar como entrega de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de esta Directiva, la entrega de ciertas obras en inmuebles. Sin embargo, estima que, puesto que el Reino de Suecia no adoptó esta opción, la operación entra dentro del ámbito del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva.

49. Por su parte, la Comisión de las Comunidades Europeas opina que esta operación debe analizarse como una entrega de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. Comparto esta opinión por los motivos que a continuación expongo.

50. En primer lugar, procede poner de manifiesto que la operación controvertida está llamada a entrar dentro del ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. En efecto, esta disposición define el concepto de «entrega de bienes» como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Según la jurisprudencia, este concepto debe entenderse en sentido amplio incluyendo toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien. (12) No parece discutible que un cable submarino de fibra óptica constituye un bien corporal y que, tras su instalación por NN y las pruebas de funcionamiento, será objeto de transmisión al titular de la obra, que podrá disponer de él con las facultades atribuidas a su propietario.

51. Además, del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que un bien corporal puede ser objeto de instalación, con o sin comprobación de funcionamiento, sin que la operación pierda necesariamente la calificación de «entrega de bienes». Asimismo, me parece posible deducir de esta misma disposición que un bien corporal puede ser objeto de instalación en el suelo de modo que se incorpore a éste sin que por ello tenga que ser necesariamente calificado de «obras en inmuebles», en el sentido del artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva. En efecto, el artículo 8, apartado 1, letra a), de esta Directiva no establece distinciones entre los modos de instalación.

52. Asimismo, el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva, que otorga a los Estados miembros la facultad de calificar de «entrega de bienes» la entrega de determinadas obras en inmuebles, no recogió el mismo enunciado que figuraba en el artículo 5, apartado 2, letra e), de la Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, (13) según el cual la incorporación de un bien mueble a un bien inmueble se asimila a una obra en inmueble. (14)

53. Además, del examen del contenido de la Sexta Directiva se desprende que ésta no proporciona muchos elementos para trazar la frontera entre las operaciones mixtas que deben ser calificadas de «entregas de bienes» y las que entran dentro del concepto de «prestación de servicios». No obstante, se puede encontrar una pauta en el carácter subsidiario de éste último concepto con respecto al de «entrega de bienes».

54. En efecto, tal y como hemos visto, el concepto de «prestación de servicios» comprende todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes en el sentido del artículo 5 de la Sexta Directiva. Puede deducirse, en consecuencia, que si una operación mixta es susceptible de recibir tanto una como otra calificación, porque existen tantos elementos en favor de una como de la otra, debe preferirse la calificación de «entrega de bienes».

55. A falta de otros elementos en la Sexta Directiva, es en la jurisprudencia donde se encuentra el método a seguir para determinar la calificación de una operación mixta. Según jurisprudencia consolidada, para apreciar si determinadas operaciones mixtas constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos. (15)

56. El Tribunal de Justicia elaboró este método de análisis en la sentencia *Faaborg?Gelting Linien*, antes citada, a propósito de una operación consistente en servir platos destinados a su consumo inmediato en un restaurante. Declaró que esta operación debía ser considerada prestación de servicios porque la entrega de alimentos sólo es parte integrante y los servicios predominan ampliamente. (16) Dedujo esta calificación de una descripción de la operación controvertida. Así, señaló que esta operación se caracteriza por el aderezo de los alimentos, su entrega material en un soporte, la puesta a disposición del cliente de una infraestructura que incluye tanto un comedor con sus dependencias como el mobiliario y la vajilla y además, finalmente, un servicio de mesa desempeñado por los empleados que pueden aconsejar al cliente e ilustrarle sobre los alimentos o bebidas ofrecidos. (17)

57. También se empleó este método de análisis en la sentencia *Levob Verzekeringen y OV Bank*, antes citada, que resulta especialmente pertinente para el caso de autos, ya que también trata sobre la calificación de una operación que incluye a la vez la entrega de un solo bien y prestaciones de servicios inseparables de dicha entrega. Se trata de la entrega de un programa informático que debía estar especialmente adaptado a las necesidades del cliente. El Tribunal de Justicia calificó esta operación de prestación de servicios y no lo hizo basándose en una mera descripción de la operación en su conjunto, como en la sentencia *Faaborg?Gelting Linien*, antes citada, sino considerando los siguientes criterios: la importancia de las adaptaciones del software estándar destinadas a conferirle una utilidad al adquirente, el alcance, la duración y el coste de estas adaptaciones. (18)

58. Según la exposición de hechos en el asunto que dio lugar a esta sentencia, las prestaciones de servicios, es decir, la adaptación del software, su instalación y la formación del personal, se prolongaron durante más de un año, comenzando con la evaluación de la adaptación necesaria y terminando con una comprobación de su funcionamiento, y llegaron a representar en el coste total de la operación una parte mayor que la correspondiente al coste del software estándar. (19)

59. Creo que de esta jurisprudencia pueden extraerse dos consideraciones relevantes para el caso de autos. La primera es que para que la operación en su conjunto sea calificada de prestación de servicios no basta con que los servicios prestados en el marco de la operación controvertida sean necesarios o simplemente útiles para el adquirente del bien. Es necesario

además que estos servicios tengan carácter predominante. Así, en la sentencia *Levob Verzekeringen y OV Bank*, antes citada, el Tribunal de Justicia dedujo el carácter predominante de los trabajos de adaptación del software, basándose no sólo en su importancia para que proporcionara una utilidad al adquirente, sino también en su alcance, duración y coste.

60. Calificar la operación controvertida implica llevar a cabo una apreciación comparativa de la importancia respectiva de la entrega del bien y de las prestaciones de servicios en esa operación. Esta operación sólo podrá ser calificada de prestación de servicios si en ella predominan los servicios. (20)

61. La segunda consideración se refiere a que los criterios tomados en cuenta para llevar a cabo esta apreciación deben tener carácter objetivo. Es lógico que se imponga esta exigencia, ya que la Sexta Directiva tiene por finalidad que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. (21) También se justifica el carácter objetivo de estos criterios porque la calificación de una operación mixta debe resultar previsible para los operadores económicos. Recordemos que esta condición de previsibilidad del Derecho comunitario resulta especialmente exigible cuando la legislación controvertida pueda implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen. (22)

62. Ahora bien, la calificación que se dé a una operación mixta, como entrega de bienes o como prestación de servicios, puede tener importantes consecuencias, especialmente en cuanto a la aplicación de las normas relativas al ámbito territorial del impuesto. Así, en el caso de autos, si la operación se considera entrega de bienes entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Sexta Directiva, de forma que será la localización del cable tras su instalación la que determine necesariamente la potestad impositiva de los Estados miembros.

63. Si, por el contrario, la operación debiera calificarse de prestación de servicios, el artículo 9 de la Sexta Directiva prevé una disyuntiva. Así, se considerará que el lugar de realización de la operación gravada se sitúa o en el lugar en el que el prestador tiene la sede de su actividad, según el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, o en el lugar en el que se sitúa el cable, en virtud del apartado 2 de este mismo artículo. En el primer caso, el Reino de Suecia tendría potestad para gravar la operación de que se trate en su totalidad, tal y como sostiene el *Skatteverket*. En el segundo caso, este Estado miembro sólo tendría potestad para gravar la operación por la parte del cable que se encuentra en su territorio continental y marítimo, tal y como defiende NN.

64. En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente propone al Tribunal de Justicia que determine si debe reconocerse carácter predominante a los servicios que prestará NN, aunque su coste sólo represente entre un 10 y un 15 % del precio total de la operación.

65. La dificultad de esta apreciación se debe a que estos servicios corresponden a trabajos indispensables para la puesta en funcionamiento del cable de fibra óptica submarino, a que son de una gran tecnicidad y a que hacen necesaria la utilización de medios importantes, como un barco con equipamiento especial. Como ya he señalado, estos trabajos no tienen carácter accesorio en el sentido de la sentencia *Madgett y Baldwin*, antes citada, es decir, que no son simplemente el medio de disfrutar, en mejores condiciones, de la entrega del bien. Toda la cuestión se resume en saber si puede reconocérseles carácter predominante cuando el precio del cable propiamente dicho, si la operación se desarrolla en circunstancias normales, representa entre un 80 y un 85 % del coste total de ésta.

66. Dada la preponderancia del precio del bien en el coste total de la operación, no creo que

pueda reconocerse a los servicios carácter predominante.

67. Como ya he indicado, la calificación de una operación mixta debe partir de una comparación entre la importancia de la entrega del bien y la de las prestaciones de servicios, y esta comparación debe basarse en criterios objetivos para así llegar a un resultado previsible para los operadores económicos. En mi opinión, el carácter claramente preponderante del precio del bien en el coste total de la operación es un criterio que responde perfectamente a estas exigencias.

68. En efecto, la parte que representa el precio del bien y la que representa el precio de los servicios en el coste total de la operación permiten comparar la importancia de la entrega de este bien y la de estos servicios sobre la base de un único criterio objetivo. Además, el precio es el criterio más pertinente para apreciar el valor económico del bien y el de los servicios en una operación mixta. Cuando sucede, como en el caso de autos, que el precio del bien excede de modo significativo el de las prestaciones de servicios, mi opinión es que esta parte preponderante del precio del bien en el coste total de la operación, es la que debe tener carácter determinante para la calificación de ésta.

69. Por lo tanto, una operación que tenga por objeto la cesión de un cable instalado y en estado de funcionamiento, en la que el precio del cable propiamente dicho represente del 80 al 85 % del coste total de la operación, deberá ser considerada entrega de un bien.

70. Por todo ello, propongo que se responda a la primera cuestión prejudicial que una operación gravada relativa a la entrega y tendido de un cable, instalado en el territorio de dos Estados miembros y también fuera del territorio de la Comunidad, y en la que el precio del cable propiamente dicho representa una parte claramente preponderante de los costes totales de la operación, debe analizarse como entrega de un bien en el sentido de la Sexta Directiva.

B. *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

71. La segunda cuestión prejudicial versa sobre si la operación controvertida puede ser considerada como una prestación de servicios relacionados con un bien inmueble, en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, o si esta operación debe localizarse en el lugar en el que el prestador tiene establecida la sede de su actividad económica.

72. Puesto que esta cuestión da por supuesto que la operación es una prestación de servicios y yo he propuesto que se analice como entrega de bienes, no entraré a examinarla.

C. *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

73. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que para determinar la potestad impositiva de los Estados miembros la localización de la operación debe dividirse en función del emplazamiento geográfico del cable.

74. Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional desea saber si la potestad impositiva del Reino de Suecia y la del otro Estado miembro deben limitarse a la parte del cable que se encuentre en sus respectivos territorios. El caso contrario significaría que el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debería interpretarse en el sentido de que otorga una competencia concurrente a los dos Estados miembros, dado que el cable se encuentra a la vez en el territorio de cada uno de ellos.

75. No creo que esta segunda interpretación pueda darse por válida. Mi opinión, al igual que la

de NN, el Skatteverket y la Comisión, es que para determinar la potestad impositiva de los Estados miembros afectados, la localización de la operación debe dividirse en función de la situación geográfica del cable.

76. Me baso para sostener esta opinión, de conformidad con el método de análisis que habitualmente se sigue para la interpretación del Derecho comunitario, (23) en el contenido del artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en el sistema en el que se inserta y en el objetivo que persigue.

77. El artículo 8 de la Sexta Directiva dicta una regla de conflicto que determina el lugar de imposición de una entrega de bienes y, en consecuencia, la delimitación de las competencias tributarias de los Estados miembros implicados en la misma operación.

78. Este artículo contempla varios casos de entregas de bienes. Así, establece reglas de conexión para las entregas que dan lugar a expedición o transporte, citadas en su apartado 1, letra a), para las entregas que no dan lugar a expedición ni a transporte, mencionadas en su apartado 1, letra b), y para las que se llevan a cabo a bordo de un buque, de un avión o de un tren, contempladas en su apartado 1, letra c).

79. El artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Sexta Directiva recoge también una regla especial de competencia para el caso en el que el bien es objeto de instalación o montaje, con o sin comprobación de funcionamiento.

80. Procede recordar aquí brevemente que la Directiva 91/680/CEE del Consejo (24) redujo significativamente el ámbito de aplicación del artículo 8 de la Sexta Directiva. La eliminación de las fronteras fiscales entre los Estados miembros y la consiguiente supresión de los gravámenes a la importación y de la desgravación a la exportación, a partir del 1 de enero de 1993, hizo necesario que se adoptaran disposiciones transitorias de localización de las operaciones gravadas en las adquisiciones intracomunitarias. Estas disposiciones se encuentran en el artículo 28 *ter* de la Sexta Directiva.

81. Sin embargo, no creo que estas disposiciones sean aplicables al caso de autos. En efecto, este régimen transitorio contempla las operaciones en las que el bien ha sido objeto de desplazamiento de un Estado miembro a otro Estado miembro. El artículo 28 *ter*, B, apartado 1, primera frase, párrafo primero, segundo guión, de la Sexta Directiva señala expresamente que la excepción que contiene sólo se aplicará cuando no se trate de bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta. Es por ello que el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Sexta Directiva es el que debe aplicarse en el caso de autos.

82. Tal y como hemos visto, esta disposición prevé la vinculación de un bien que ha sido objeto de instalación o montaje al lugar en el que esta instalación o montaje se llevó a cabo. Entonces, en el caso de un bien cuya instalación consiste en su incorporación al suelo, es el lugar en el que este bien se encuentra así incorporado el que determina el Estado competente para gravar la entrega de que se trate.

83. Esta disposición presenta cierta analogía con el artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, según el cual el lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles será el lugar en el que éstos radiquen. En los dos casos concretos es la situación material del bien, es decir, su situación geográfica, la que determina la potestad impositiva.

84. Estos criterios tienen la ventaja de vincular la potestad impositiva a un elemento material,

identificable de modo muy fácil y objetivo. Parecen asimismo racionales a la luz de la lógica que articula el IVA, según la cual se trata de un impuesto al consumo. El lugar en el que se lleva a cabo la instalación del bien corresponde efectivamente al lugar en el que el adquirente «consume» este bien, del mismo modo que el lugar en el que el inmueble está situado puede ser considerado como el lugar en el que los servicios relacionados con dicho inmueble se prestan al adquirente de los mismos.

85. Finalmente, el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Sexta Directiva, al igual que el artículo 9 de la misma Directiva, tiene por finalidad evitar los conflictos de competencia entre los Estados miembros, tal y como se desprende del séptimo considerando de ésta. Como el Tribunal de Justicia declaró en relación con el artículo 9 de la Sexta Directiva, se trata de 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. (25) Este análisis de la finalidad del artículo 9 de la Sexta Directiva puede aplicarse al artículo 8 de esta misma Directiva, tal y como el Tribunal de Justicia ha admitido recientemente en la sentencia de 15 de septiembre de 2005, Köhler, (26) ya que esta última disposición, al igual que el artículo 9, forma parte del título VI de la Sexta Directiva, que trata sobre el lugar de realización de las operaciones imponibles.

86. Es cierto que, en general, la aplicación de las normas de competencia de los artículos 8 y 9 de la Sexta Directiva tiene por objeto y por efecto atribuir la potestad impositiva a un sólo Estado miembro. Este es el caso de lo dispuesto en el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Sexta Directiva y en el artículo 9, apartado 2, letra a), de la misma Directiva. Efectivamente, en principio, un bien se instala o se monta y un inmueble está situado en el territorio de un único Estado. El riesgo de que se produzca un conflicto de competencias se resuelve, por tanto, atribuyendo la competencia fiscal a un sólo Estado.

87. Sin embargo, el artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Sexta Directiva también resulta aplicable y permite asimismo resolver los conflictos de competencia cuando, como en el caso de autos, el bien controvertido se instala en el territorio de dos Estados miembros.

88. En tal caso, el contenido de esta disposición, su contexto y el objetivo que persigue justifican que se interprete en el sentido de que debe atribuirse potestad impositiva a cada Estado por la parte del bien que se encuentre instalada en su territorio.

89. En efecto, esta solución está de acuerdo con el tenor literal de esta disposición, que vincula la potestad impositiva al lugar en el que se lleva a cabo la instalación o montaje. Además, parece razonable a la luz de la lógica que articula la Sexta Directiva, ya que el cable, en el caso de autos, es instalado metro a metro en el territorio de cada uno de los Estados interesados. La entrega del bien y, por consiguiente, su «consumo» por parte del adquirente, tienen lugar sucesivamente en el territorio de cada uno de estos Estados.

90. Por último, el riesgo de que surja un conflicto de competencias entre los dos Estados miembros afectados queda resuelto por la delimitación de sus fronteras. En efecto, en este caso, la localización de la operación con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Sexta Directiva resulta totalmente comparable con la prevista en el artículo 9, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, sobre los servicios de transporte, según el cual «el lugar de las prestaciones del servicio de transporte será el lugar en el que el transporte se realice, en función de las distancias recorridas». El riesgo de que se produzca doble imposición quedará descartado porque cada Estado sólo podrá gravar la operación por la parte del cable que se encuentre en su territorio y estos territorios no se solapan. (27)

91. En efecto, tal y como he indicado, el ámbito de aplicación territorial de la Sexta Directiva

está definido en el artículo 3 de la misma por referencia a lo dispuesto en el artículo 299 CE. Recordemos que este último determina el ámbito de aplicación territorial del Tratado CE citando la denominación completa de cada Estado miembro, sin hacer referencia a los componentes geográficos de los mismos. (28) De ello se dedujo que este artículo 299 CE remitía a las disposiciones nacionales por las que cada Estado miembro establece cuál es su territorio. (29) De todo ello se desprende que la Sexta Directiva remite a las leyes internacionales para la delimitación de la competencia fiscal territorial de cada Estado miembro.

92. Atendiendo a cuanto implica el tendido de un cable submarino que une dos Estados miembros, cada uno de éstos tendrá derecho a gravar la operación por la parte del cable que se encuentre en su territorio continental y en sus aguas interiores. También podrá gravar la operación por la parte del cable que se encuentre en sus aguas territoriales, ya que, con arreglo al Derecho internacional del mar, ejerce su soberanía sobre el fondo de estas aguas. (30)

93. También podría suceder que un Estado miembro decidiera gravar la operación controvertida por la parte del cable que se encontrara en su zona económica exclusiva o en su plataforma continental, ya que también en ellas puede ejercer sus derechos soberanos, aunque más limitados, concretamente en materia de explotación del lecho del mar y su subsuelo. (31) A este respecto el Tribunal de Justicia ya declaró que el Derecho comunitario, que en el caso de autos es la Directiva 92/43/CEE del Consejo, (32) es aplicable en la zona económica exclusiva y en la plataforma continental de un Estado miembro cuando éste ejerce en ellas sus derechos soberanos. (33) De ello dedujo que ese Estado había incumplido sus obligaciones al no haber tomado las medidas necesarias para cumplir con las exigencias impuestas por dicha Directiva.

94. En cualquier caso, lo que me parece importante, en esta fase de mi análisis, es que el reparto de la potestad impositiva entre los Estados miembros en función de la parte del cable que se encuentre en el territorio de cada uno, tanto continental como marítimo, no produce conflictos de competencia territoriales ni, en consecuencia, solapamientos de la soberanía fiscal.

95. Tal y como muy acertadamente indica el Skatteverket, el reparto de la potestad de gravar esta operación puede, sin embargo, plantear dificultades entre los Estados miembros. Estas dificultades no deberían versar sobre la imposición del precio del cable propiamente dicho. En efecto, parece que el derecho de cada Estado miembro a gravar este precio debería determinarse lógicamente en función de la longitud del cable que se encuentre en su territorio continental y marítimo en relación con la longitud total de dicho cable.

96. Por el contrario, el reparto de la potestad impositiva puede suscitar muchos interrogantes en cuanto al precio de los servicios. En efecto, puede plantearse la cuestión de si sería más conveniente sumarlos y repartir la facultad de gravarlos lo mismo que se ha propuesto acerca del precio del cable propiamente dicho, es decir, proporcionalmente a la longitud del mismo que se encuentre en el territorio de cada Estado, o bien separar los servicios que se prestan en un lugar preciso, como sería la prolongación del cable entre dos puntos de fijación, del resto de los servicios.

97. Ante esta disyuntiva mi opinión es que los Estados miembros podrían legítimamente recurrir a la solución que les resultara más fácil. En efecto, puede parecer difícil y relativamente arbitrario determinar con certeza qué servicios están vinculados a un lugar concreto y cuáles afectan a la totalidad del cable, como serían las comprobaciones y ensayos de funcionamiento.

98. Estas dificultades pueden compararse, por ejemplo, con las que plantea la determinación del lugar en el que deben gravarse las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas en el marco de la construcción de un puente que une dos Estados miembros. La importancia de estas dificultades llevó al Consejo de la Unión Europea, en orden a simplificar la

percepción del impuesto como le permite el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, a autorizar a los Estados miembros implicados a que consideraran que la obra propiamente dicha estaba situada en el territorio de un solo Estado. (34) Sin embargo, esta solución parece difícilmente aplicable al caso de autos, ya que los dos Estados miembros están separados por un espacio que no forma parte del territorio comunitario.

99. Yo me inclinaría por de la solución que consiste en admitir que todos los servicios relacionados con el tendido y las pruebas de funcionamiento afectan a la totalidad del cable y que deben estar localizados en cada uno de los Estados miembros en proporción a la longitud del cable situada en su territorio en relación con la longitud total de dicho cable. Esta solución sería asimismo coherente con la premisa según la cual, para la aplicación del IVA en el caso de autos, la entrega del cable y su tendido por parte de NN deben ser considerados como una operación única.

100. A la vista de estas consideraciones, propongo que se responda a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para determinar la potestad impositiva de los Estados miembros, la localización de la operación debe dividirse en función del emplazamiento geográfico del cable.

D. *Sobre la cuarta cuestión prejudicial*

101. Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con los artículos 2, punto 1, y 3, apartado 1, de la misma, debe interpretarse en el sentido de que no se devenga IVA por la parte de la entrega del bien que se realiza en una zona que se encuentra fuera del territorio de la Comunidad.

102. El órgano jurisdiccional remitente desea así saber si el Derecho comunitario debe interpretarse en el sentido de que la operación no está sujeta por la parte del cable que esté situada en aguas internacionales.

103. Al igual que NN, el Skatteverket y la Comisión, opino que no se devenga IVA por la parte del cable que se encuentre fuera del territorio de la Comunidad.

104. Tal y como hemos visto, el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva prevé que el IVA se devengue por actividades imponibles realizadas en el interior del país y este concepto, a tenor del artículo 3, apartado 2, de la misma Directiva, corresponde al ámbito de aplicación del Tratado, definido para cada Estado miembro en el artículo 299 CE.

105. A través de estas disposiciones la Sexta Directiva limita su ámbito de aplicación a los territorios definidos por cada uno de los veinticinco Estados miembros como su territorio nacional y sobre el que ejercen su soberanía fiscal. Según el Derecho internacional del mar los Estados no tienen ningún poder soberano en alta mar, excepto el que ejercen sobre los buques que enarbolan su pabellón. (35)

106. Tal y como el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Comisión/Francia, antes citada, (36) la Sexta Directiva no incluye ninguna norma por la que los Estados miembros deban someter al IVA las partes del trayecto de una prestación de transporte efectuadas fuera de los límites territoriales de estos Estados, en el espacio internacional.

107. Es cierto que el Tribunal de Justicia declaró, en relación con el gravamen de las prestaciones de servicios realizadas a bordo de un buque, que la Sexta Directiva no limita la posibilidad de los Estados miembros de extender el ámbito de aplicación de su legislación fiscal más allá de sus

límites territoriales propiamente dichos, con tal que no invadan la esfera de competencia de otros Estados. (37) Asimismo admitió, en la sentencia Köhler, antes citada, que esta consideración también es aplicable al ámbito de la imposición de las entregas de bienes. (38)

108. Sin embargo, en mi opinión, esta extensión del ámbito de aplicación sólo puede producirse cuando la prestación de servicios o la entrega de bienes se lleva a cabo a bordo de un medio de transporte, que constituye de este modo el punto de conexión con la competencia fiscal de un Estado miembro. Así, en la sentencia Köhler, antes citada, se trataba de la interpretación del artículo 8, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, en virtud del cual una entrega de bienes se considera que se ha realizado en el lugar de partida del transporte de pasajeros en el caso de que la entrega de bienes se efectúe a bordo de un buque, avión o tren, y en el transcurso de la parte de un transporte de pasajeros efectuada dentro de la Comunidad. Esta solución queda además corroborada por la sentencia Berkholz, antes citada, en la que el Tribunal de Justicia vinculó de modo expreso esta extensión de la competencia a que el Estado miembro interesado ejerza su jurisdicción a bordo del buque marítimo en el que se realizan las prestaciones de servicios. (39)

109. En mi opinión, esta extensión del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, admitida por el Tribunal de Justicia en un contexto muy preciso, no cuestiona el principio según el cual este ámbito de aplicación queda limitado al territorio de los Estados miembros, tal y como está definido en su propia legislación.

110. Por ello, propongo que se responda a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 8, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con los artículos 2 y 3 de ésta, debe interpretarse en el sentido de que no se devenga IVA por la parte de la entrega del bien correspondiente que se realiza en una zona que se encuentra fuera del territorio de la Comunidad.

V. Conclusión

111. A la vista de las consideraciones precedentes, propongo que se responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Regeringsrätten:

«1) Una operación gravada relativa a la entrega y tendido de un cable, instalado en el territorio de dos Estados miembros y también fuera del territorio de la Comunidad, y en la que el precio del cable propiamente dicho representa la parte claramente preponderante de los costes totales de la operación, debe analizarse como entrega de un bien en el sentido 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 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación.

2) El artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, debe interpretarse en el sentido de que, para determinar la potestad impositiva de los Estados miembros, la localización de la operación debe dividirse en función del emplazamiento geográfico del cable.

3) El artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, en relación con los artículos 2 y 3 de la misma Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se devenga IVA por la parte de la entrega del bien que se realiza en la zona que se encuentra fuera del territorio de la Comunidad.»

1 – Lengua original: francés.

2 – Directiva 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 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al impuesto sobre el valor añadido – ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

3 – SFS 1994, nº 200; en lo sucesivo, «ML».

4 – En lo sucesivo, «NN».

5 – Sentencia de 4 de julio de 1985 (168/84, Rec. p. 2251).

6 – C-134/97, Rec. p. I-7023.

7 – Apartado 18.

8 – Idem.

9 – Sentencias de 8 de marzo de 2001, Skandia (C-240/99, Rec. p. I-1951); de 1 de abril de 2004, Stenholmen (C-320/02, Rec. p. I-3509), y de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Rec. p. I-743).

10 – Véanse, en concreto, las sentencias de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin (C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-6229), apartado 24, sobre la prestación, por parte de un hotelero a sus clientes, de un servicio de excursiones y de transporte hasta su establecimiento; de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), apartado 30, sobre seguros y otras prestaciones de servicios a titulares de tarjetas de crédito, y de 15 de mayo de 2001, Primback (C-34/99, Rec. p. I-3833), apartado 45, sobre el crédito ofrecido por un vendedor de muebles a sus clientes para financiar las adquisiciones en su establecimiento.

11 – Sentencia de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C-41/04, Rec. p. I-9433), apartado 22.

12 – Véanse, en concreto, las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Rec. p. I-285), apartado 7, y de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, Rec. p. I-3123), apartado 64.

13 – Directiva de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»).

14 – El artículo 5, apartado 2, letra e), de la Segunda Directiva establece:

«Se considerará igualmente como “entrega de bienes”, en el sentido del apartado 1: [...] la entrega de obras inmuebles, comprendiéndose en este concepto la incorporación de un bien mueble a un bien inmueble.»

15 – Sentencias de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395),

apartado 12, y Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada apartado 27.

16 – Sentencia Faaborg-Gelting Linien, antes citada, apartado 14.

17 – Ibidem, apartados 13 y 14.

18 – Apartado 28.

19 – De la descripción de los hechos resulta que el precio del software era de 713.000 USD, mientras que el de la adaptación estaba comprendido en una horquilla que iba de 793.000 USD a 970.000 USD, además de 15.000 USD de gastos de instalación en el sistema informático del adquirente y de formación de su personal.

20 – Sentencia Faaborg-Gelting Linien, antes citada, apartado 14.

21 – Sentencia Shipping and Forwarding Enterprise Safe, antes citada, apartados 7 y 8. Véanse también las sentencias de 26 de junio de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Rec. p. I-6729), apartado 38, y de 21 de febrero de 2006, University of Huddersfield (C-223/03, Rec. p. I-1751), apartados 40 y 48.

22 – Sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartado 72 y jurisprudencia citada, y University of Huddersfield, antes citada, apartado 49.

23 – Véase, como aplicación reciente en materia de IVA, en relación con el artículo 9 de la Sexta Directiva, la sentencia de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec. p. I-2427), apartado 21.

24 – Directiva de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376, p. 1).

25 – Sentencia de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros. (C-452/03, Rec. p. I-3947), apartado 23.

26 – C-58/04, Rec. p. I-8219, apartado 22.

27 – En la sentencia de 13 de marzo de 1990, Comisión/Francia (C-30/89, Rec. p. I-691), apartado 16, el Tribunal de Justicia declaró que el punto de conexión específico de las prestaciones del servicio de transporte, que excluye la aplicación del régimen general de determinación del lugar de las prestaciones de servicios previsto en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, pretende, así, asegurar que cada Estado miembro grave las prestaciones del servicio de transporte respecto a las partes del trayecto efectuadas sobre su territorio.

28 – Según el artículo 299 CE, apartado 1.

«El presente Tratado se aplicará al Reino de Bélgica, al Reino de Dinamarca, a la República Federal de Alemania, a la República Helénica, al Reino de España, a la República Francesa, a Irlanda, a la República Italiana, al Gran Ducado de Luxemburgo, al Reino de los Países Bajos, a la República de Austria, a la República Portuguesa, a la República de Finlandia, al Reino de Suecia y al Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.»

29 – Sentencia de 10 de octubre de 1978, Hansen (148/77, Rec. p. 1787), apartado 9.

30 – Véase, a este respecto, el artículo 2 de la Convención de las Naciones Unidas sobre el

Derecho del Mar (en lo sucesivo, «Convención de Montego Bay»), firmada en Montego Bay el 10 de diciembre de 1982, aprobada en nombre de la Comunidad Europea por la Decisión 98/392/CE del Consejo, de 23 de marzo de 1998 (DO L 179, p. 1), y ratificada por todos los Estados miembros de la Unión Europea.

31 – Véanse los artículos 56 y 77 de la Convención de Montego Bay en lo relativo, respectivamente, a la zona económica exclusiva y a la plataforma continental.

32 – Directiva del Consejo de 21 de mayo de 1992, relativa a la conservación de los hábitats naturales y de la fauna y flora silvestres (DO L 206, p. 7).

33 – Sentencia de 20 de octubre de 2005, Comisión/Reino Unido (C-6/04, Rec. p. I-9017), apartado 117.

34 – Véase concretamente la Decisión 2005/713/CE del Consejo, de 11 de octubre de 2005, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania y al Reino de los Países Bajos para establecer una medida de inaplicación de lo dispuesto en el artículo 3 de la Sexta Directiva (DO L 271, p. 39). Véase también la Decisión 95/114/CE del Consejo, de 30 de marzo de 1995, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania y al Gran Ducado de Luxemburgo a establecer una excepción al artículo 3 de la Sexta Directiva (DO L 80, p. 46).

35 – Véanse los artículos 89 y 92 de la Convención de Montego Bay.

36 – Apartado 17.

37 – Sentencia de 23 de enero de 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec. p. 231), apartado 20.

38 – Apartado 25.

39 – Apartado 16.