

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

27 ottobre 2005 \*

Nel procedimento C-41/04,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi) con decisione 30 gennaio 2004, pervenuta in cancelleria il 2 febbraio 2004, nella causa tra

**Levob Verzekeringen BV,**

**OV Bank NV**

e

**Staatssecretaris van Financiën,**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dal sig. K. Schiemann (relatore), dalla sig.ra N. Colneric, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues e E. Levits, giudici,

\* Lingua processuale: l'olandese.

avvocato generale: sig.ra J. Kokott  
cancelliere: sig.ra K. Sztranc, amministratore,

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 24 febbraio 2005,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Levob Verzekeringen BV e OV Bank NV, dal sig. J. van Dongen, advocaat, dai sigg. G. C. Bulk, adviseur, e W. Nieuwenhuizen, belastingadviseur;
  
- per il governo dei Paesi Bassi, dalle sig.re H. Sevenster e J. van Bakel, nonché dal sig. M. de Grave, in qualità di agenti;
  
- per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra L. Ström van Lier e dal sig. A. Weimar, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 maggio 2005,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 2, n. 1, 5, n. 1, 6, n. 1, e 9 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata sollevata nell'ambito di una controversia che vede opposti il soggetto fiscale Levob Verzekeringen BV e OV Bank NV (in prosieguo: la «Levob») allo Staatssecretaris van Financiën (Sottosegretario alle Finanze) riguardo al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») su diverse operazioni che comprendono l'acquisto di un programma informatico, il successivo adattamento di quest'ultimo alle esigenze della Levob, la sua installazione e la formazione del personale della Levob per il suo utilizzo.

### **Contesto normativo**

- 3 L'art. 2, della sesta direttiva così prevede:

«Sono soggette all'[IVA]:

1. le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

2. le importazioni di beni».

4 Ai sensi dell'art. 5, n. 1, della detta direttiva «si considera «cessione di un bene» il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

5 L'art. 6, n. 1, della stessa direttiva è del seguente tenore:

«Si considera “prestazioni di servizi” ogni operazione che non costituisce cessione di un bene ai sensi dell'articolo 5.

(...))».

6 Ai sensi dell'art. 9 della sesta direttiva:

«1. Si considera luogo di una prestazione di servizi il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica o ha costituito un centro di attività stabile, a partire dal quale la prestazione di servizi viene resa (...).

2. Tuttavia:

(...)

e) il luogo delle seguenti prestazioni di servizi, rese a destinatari stabiliti fuori della Comunità o a soggetti passivi stabiliti nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore, è quello in cui il destinatario ha stabilito la sede della sua attività economica o ha costituito un centro di attività stabile per il quale si è avuta la prestazione di servizi o, in mancanza di tale sede o di tale centro d'attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale:

— (...)

— (...)

— prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni;

(...)).

### **Causa principale e questioni pregiudiziali**

- 7 La Levob, che ha sede in Amersfoort (Paesi Bassi), svolge attività di assicurazione. Il 2 ottobre 1997 essa ha stipulato un contratto (in prosieguo: il «contratto») con l'impresa Financial Data Planning Corporation (in prosieguo: la «FDP»), avente sede negli Stati Uniti.

- 8 In base al contratto la FDP si impegnava a fornire alla Levob un programma informatico da essa commercializzato presso compagnie di assicurazione negli Stati Uniti (in prosieguo: il «programma standard»). Alla Levob veniva concessa una licenza non cedibile di durata illimitata su tale programma, dietro versamento di un canone di USD 713 000, di cui USD 101 000 venivano versati all'atto della firma del contratto e il saldo in 17 rate di USD 36 000. L'importo del canone doveva essere fatturato separatamente rispetto agli altri importi dovuti in base al contratto. Quest'ultimo specificava ancora che la licenza aveva inizio negli Stati Uniti e che la Levob agiva in qualità di importatore del bene nei Paesi Bassi.
- 9 Il giudice del rinvio osserva, a proposito di quest'ultimo aspetto, che i supporti informatici contenenti il programma standard sono stati effettivamente consegnati dalla FDP alla Levob nel territorio degli Stati Uniti e successivamente introdotti nei Paesi Bassi dai dipendenti della Levob.
- 10 Il contratto prevedeva, inoltre, che la FDP avrebbe adattato il programma standard per consentirne l'uso da parte della Levob nell'ambito della gestione dei contratti di assicurazione commercializzati da quest'ultima. Si trattava essenzialmente di trasportare tale programma in olandese e di apportarvi le modifiche rese necessarie dal fatto che nei Paesi Bassi nell'ambito di tali contratti di assicurazioni intervengono degli intermediari. Il prezzo di tale adattamento doveva, in funzione delle specificazioni definitive che sarebbero state determinate dalle parti nel corso dell'esecuzione del contratto, situarsi fra una cifra minima pari a USD 793 000 e una cifra massima pari a USD 970 000.
- 11 La FDP si impegnava inoltre a installare il programma standard e il suo adattamento nel sistema informatico della Levob nonché a tenere cinque giorni di formazione per il personale di quest'ultima, in cambio di due pagamenti di USD 7 500 ciascuno. Infine, il contratto prevedeva anche che il programma adattato sarebbe stato oggetto di un collaudo generale tra le parti.

- 12 L'adattamento del programma standard, la sua installazione e la formazione convenuta sono stati effettuati tra il 1997 e il 1999.
- 13 Nelle sue dichiarazioni IVA la Levob non ha fatto menzione degli importi versati per il programma standard. Il 25 gennaio 2000 essa ha chiesto all'amministrazione tributaria di emettere avvisi di recupero a posteriori con riferimento agli importi versati per l'adattamento del detto programma, l'installazione di quest'ultimo e la formazione offerta dalla FDP.
- 14 Considerando che il servizio fornito dalla FDP consistesse in un'unica prestazione riguardante il programma adattato, la detta amministrazione ha emesso avvisi di recupero riferentisi a tutti gli importi versati dalla Levob per il contratto.
- 15 Essendo stato respinto, con sentenza 31 dicembre 2001, il ricorso proposto dalla Levob dinanzi al Gerechtshof te Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam), la Levob ha proposto, dinanzi al giudice del rinvio, ricorso per cassazione contro tale sentenza. A sostegno del suo ricorso, essa contesta anzitutto al Gerechtshof te Amsterdam di aver considerato che la fornitura del programma standard e l'adattamento di quest'ultimo costituissero un'unica operazione imponibile e di avere, inoltre, qualificato la detta operazione come «prestazione di servizi». Orbene, secondo la Levob, la fornitura del programma standard costituisce una cessione di beni.
- 16 In tali circostanze, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) a) Se il combinato disposto degli artt. 2, n. 1, 5, n. 1, e 6, n. 1, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la fornitura di un programma come quello di cui trattasi nel caso di specie e alle condizioni

concordate nel caso di cui trattasi — in base alle quali per il programma standard elaborato e immesso sul mercato dal fornitore, fissato su un supporto, da un lato, e il successivo adattamento del medesimo in base alle esigenze dell'acquirente, dall'altro, sono stati fissati corrispettivi separati — debba essere qualificata come esecuzione di un'unica prestazione.

- b) Qualora tale questione debba essere risolta in senso affermativo, se tali disposizioni debbano essere interpretate nel senso che questa prestazione dev'essere qualificata come servizio (di cui la cessione di un bene, ovvero il supporto, costituisce parte integrante).
  
  - c) Qualora la soluzione di quest'ultima questione sia di senso affermativo, se l'art. 9 della sesta direttiva (nel testo vigente il 6 maggio 2002) debba essere interpretato nel senso che tale servizio si considera prestato nel luogo indicato nell'art. 9, n. 1.
  
  - d) Qualora la soluzione alla precedente questione sia in senso negativo, quale sia la parte dell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva applicabile al caso di specie.
- 2) a) Qualora la soluzione alla prima questione, lett. a), sia di senso negativo, se le disposizioni citate nella detta questione debbano essere interpretate nel senso che la fornitura di un programma non personalizzato su un supporto dev'essere qualificata come cessione di un bene materiale, il cui prezzo separato, concordato contrattualmente, costituisce il corrispettivo ai sensi dell'art. 11, parte A, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

- b) Qualora la soluzione a tale questione sia in senso negativo, se l'art. 9 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che la prestazione di servizi deve ritenersi effettuata nel luogo indicato dall'art. 9, n. 1, oppure in uno dei luoghi indicati nell'art. 9, n. 2.
- c) Se per il servizio consistente nell'adattamento del programma valga parimenti quanto disposto per la fornitura del programma standard».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

*Sulla prima questione, lett. a) e b)*

- 17 Con la sua prima questione, lett. a) e b), che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede se, ai fini della riscossione dell'IVA, la fornitura di un programma standard elaborato e commercializzato da un fornitore e registrato su un supporto e il successivo adattamento, ad opera del fornitore, di tale programma alle esigenze specifiche dell'acquirente — dietro pagamento di prezzi separati — aventi luogo in circostanze analoghe a quelle della causa principale, debbano essere considerati due prestazioni distinte o un'unica prestazione e se, in quest'ultimo caso, la detta unica prestazione debba essere qualificata come prestazione di servizi.
- 18 In limine, occorre ricordare che la questione relativa alla portata di un'operazione riveste una particolare importanza, sotto il profilo dell'IVA, tanto per individuare il luogo delle operazioni imponibili quanto per l'applicazione dell'aliquota d'imposta o, eventualmente, delle disposizioni relative all'esenzione contenute nella sesta direttiva (sentenza 25 febbraio 1999, causa C-349/96, CCP, Racc. pag. I-973, punto 27).

- 19 Come risulta dalla giurisprudenza della Corte, quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si deve anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trova di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso, la detta prestazione unica debba essere qualificata come prestazione di servizi (v., in questo senso, sentenze 2 maggio 1996, causa C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Racc. pag. I-2395, punti 12-14, e CPP, cit., punti 28 e 29).
- 20 Tenuto conto della duplice circostanza che dall'art. 2, n. 1, della sesta direttiva discende che ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e che l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA, occorre quindi, in primo luogo, individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al consumatore, considerato come consumatore medio, più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione (v., per analogia, sentenza CCP, cit., punto 29).
- 21 In proposito, la Corte ha statuito che si tratta di una prestazione unica, in particolare nel caso in cui uno o più elementi debbano essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, quando invece uno o più elementi devono essere considerati come una o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale (sentenze CCP, cit., punto 30, e 15 maggio 2001, causa C-34/99, Primback, Racc. pag. I-3833, punto 45).
- 22 Ciò vale anche quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo al consumatore, considerato come consumatore medio, sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale.

- 23 Nell'ambito della cooperazione istituita in forza dell'art. 234 CE, è senz'altro rimesso agli organi giurisdizionali nazionali stabilire se ciò ricorra in una fattispecie particolare e apportare in proposito tutte le valutazioni definitive sui fatti. Incombe nondimeno alla Corte fornire a tali organi giurisdizionali tutti gli elementi interpretativi attinenti al diritto comunitario che possano essere utili per dirimere la controversia di cui sono investiti.
- 24 Riguardo alla causa principale, risulta, come ha constatato il Gerechtshof te Amsterdam, la cui decisione è oggetto del ricorso per cassazione pendente dinanzi al giudice del rinvio, che un'operazione come quella che ha avuto luogo tra la FDP e la Levob ha come finalità economica la fornitura, da parte di un soggetto passivo ad un consumatore, di un programma funzionale che sia specificamente adattato alle esigenze del detto consumatore. In proposito, e come ha sostenuto a giusto titolo il governo olandese, non si può considerare, senza scadere nell'artificio, che siffatto consumatore abbia acquistato presso lo stesso fornitore dapprima un programma preesistente che, allo stato di fatto, non presentava tuttavia alcuna utilità per la sua attività economica e solo in un secondo tempo gli adattamenti, i soli atti a conferire siffatta utilità al detto programma.
- 25 La circostanza, messa in evidenza nella questione, che siano stati previsti contrattualmente prezzi distinti per la fornitura del programma standard e per l'adeguamento di quest'ultimo non è in sé determinante. Siffatta circostanza non è, infatti, idonea a incidere sullo stretto nesso oggettivo appena rilevato riguardo a tale cessione e adattamento né sulla loro appartenenza ad un'unica operazione economica (v., in questo senso, sentenza CCP, cit., punto 31).
- 26 Ne consegue che l'art. 2 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che si deve considerare che siffatta fornitura e siffatto ulteriore adattamento di un programma costituiscano, in linea di principio, un'unica prestazione ai fini dell'IVA.

- 27 Quanto alla questione se, in secondo luogo, siffatta unica prestazione composita debba essere qualificata come prestazione di servizi, essa impone di individuare gli elementi predominanti della detta prestazione (v., in particolare, citata sentenza Faaborg-Gelting Linien, punto 14).
- 28 Oltre all'importanza degli adattamenti del programma standard al fine di renderlo utile per le attività professionali esercitate dall'acquirente, anche la portata, la durata e il costo dei detti adattamenti costituiscono elementi pertinenti in proposito.
- 29 In base a tali diversi criteri, il Gerechtshof te Amsterdam ha concluso a giusto titolo che sussiste un'unica prestazione di servizi ai sensi dell'art. 6, n. 1, della sesta direttiva, in quanto i detti criteri consentono effettivamente di ritenere che, lungi dal presentare un carattere minore o accessorio, siffatti adattamenti rivestano carattere predominante in virtù della loro importanza decisiva perché l'acquirente possa utilizzare il programma adeguato alle sue esigenze specifiche che acquista.
- 30 Tenuto conto di tutti questi elementi, la prima questione, lett. a) e b), va risolta dichiarando che:

— l'art. 2, n. 1, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che, quando due o più elementi o atti forniti da un soggetto passivo ad un consumatore, considerato come consumatore medio, siano a tal punto strettamente connessi da formare oggettivamente, sotto il profilo economico, un insieme la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, il complesso di tali elementi o di tali atti costituisce un'unica prestazione ai fini dell'applicazione dell'IVA;

- ciò vale nel caso di un'operazione con la quale un soggetto passivo fornisce ad un consumatore un programma standard in precedenza elaborato e commercializzato, registrato su un supporto, nonché il successivo adattamento di tale programma alle esigenze specifiche dell'acquirente, anche dietro pagamento di prezzi separati;
  
- l'art. 6, n. 1, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che siffatta prestazione unica dev'essere qualificata come «prestazione di servizi» laddove risulti che l'adattamento considerato non sia di portata minore né accessoria, ma rivesta invece carattere predominante; tale ipotesi ricorre, in particolare, allorché, alla luce di elementi quali la sua ampiezza, il suo costo e la sua durata, tale adattamento riveste un'importanza decisiva al fine di consentire l'uso di un programma su misura da parte dell'acquirente.

*Sulla prima questione lett. c) e d)*

31 Con la sua prima questione, lett. c) e d), il giudice del rinvio chiede quale sia il luogo in cui è ritenuta situarsi una prestazione unica di servizi come quella considerata nella soluzione fornita alla prima questione, lett. a) e b).

32 Al riguardo, l'art. 9 della sesta direttiva contiene norme che determinano il luogo di riferimento fiscale. Mentre il n. 1 di tale disposizione fornisce in proposito un principio di carattere generale, il n. 2 indica diversi riferimenti specifici. Lo scopo di tali disposizioni è quello di evitare, da un lato, conflitti di competenza che possano portare a doppie tassazioni e, dall'altro, la mancata tassazione di cespiti [v., in

particolare, sentenza 12 maggio 2005, causa C-452/03, RAL (Channel Islands) e a., Racc. pag. I-3947, punto 23 e giurisprudenza ivi citata].

- 33 Con riferimento al rapporto tra i primi due numeri dell'art. 9 della sesta direttiva, la Corte ha già dichiarato che non esiste alcuna preminenza del n. 1 sul n. 2 di tale norma. La questione che si pone in ciascun caso di specie consiste nel chiedersi se esso rientri in una delle ipotesi menzionate all'art. 9, n. 2; altrimenti esso rientra nel n. 1 [sentenza RAL (Channel Islands) e a., cit., punto 24 e giurisprudenza ivi citata].
- 34 Pertanto non si può, in particolare, sostenere che l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, in quanto eccezione ad una regola, dovrebbe essere interpretato restrittivamente (sentenza 15 marzo 2001, causa C-108/00, SPI, Racc. pag. I-2361, punto 17).
- 35 Va quindi esaminato se un'operazione come quella di cui trattasi nella causa principale possa rientrare nell'art. 9, n. 2, della sesta direttiva.
- 36 In proposito il giudice del rinvio si interroga su un'eventuale applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della detta direttiva il quale determina il luogo di riferimento fiscale per le «prestazioni fornite da consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre prestazioni analoghe nonché elaborazioni di dati e fornitura di informazioni». Esso si chiede, più in particolare, se l'operazione di cui trattasi nella causa principale non debba essere qualificata come «elaborazioni di dati e fornitura di informazioni» ai sensi della detta disposizione. Nelle osservazioni

presentate alla Corte, tanto il governo olandese quanto la Commissione delle Comunità europee si allineano su quest'ultima interpretazione.

37 Occorre ricordare che risulta dalla giurisprudenza della Corte che l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della direttiva non riguarda professioni, come quelle di avvocato, di consulente, di perito contabile o di ingegnere, ma le prestazioni effettuate da tali professionisti e quelle ad esse analoghe. Il legislatore comunitario si richiama alle professioni elencate in questa disposizione come punto di riferimento per definire le categorie di prestazioni che vi sono contemplate (sentenza 16 settembre 1997, causa C-145/96, von Hoffmann, Racc. pag. I-4857, punto 15).

38 In proposito, va, infatti, ricordato che le scienze informatiche, tra cui la programmazione e l'elaborazione di programmi, occupano un posto rilevante nella formazione universitaria dispensata ai futuri ingegneri e che spesso esse costituiscono addirittura uno dei diversi canali di specializzazione offerti a questi ultimi nel corso della detta formazione.

39 Una prestazione quale l'adattamento di un programma informatico alle esigenze specifiche di un consumatore può essere quindi effettuata tanto da ingegneri, quanto da altre persone che dispongono di una formazione che consente loro di rispondere alla stessa finalità.

40 Ne consegue che siffatta prestazione rientra sia tra le prestazioni effettuate dagli ingegneri, sia tra quelle che hanno analogie con l'attività di ingegnere.

41 Alla luce di quanto precede, la prima questione, lett. c) e d), va risolta dichiarando che l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che si applica ad una prestazione di servizi unica, quale quella considerata nella soluzione offerta alla prima questione, lett. a) e b), fornita ad un soggetto passivo stabilito nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore.

### *Sulla seconda questione*

42 La seconda questione è stata sottoposta unicamente per il caso in cui la soluzione fornita alla prima questione, lett. a), fosse di senso negativo. Tenuto conto della soluzione positiva fornita per tale lett. a), non è necessario esaminare la seconda questione.

### **Sulle spese**

43 Nei confronti delle parti della causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

- 1) **L'art. 2, n. 1, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, dev'essere interpretato nel senso che, quando due o più elementi o atti forniti da un soggetto passivo ad un consumatore, considerato come consumatore medio, siano a tal punto strettamente connessi da formare oggettivamente, sotto il profilo economico, un insieme la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale, il complesso di tali elementi o di tali atti costituisce un'unica prestazione ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.**
  
- 2) **Ciò vale nel caso di un'operazione con la quale un soggetto passivo fornisce ad un consumatore un programma standard in precedenza elaborato e commercializzato, registrato su un supporto, nonché il successivo adattamento di tale programma alle esigenze specifiche dell'acquirente, anche dietro pagamento di prezzi separati.**
  
- 3) **L'art. 6, n. 1, della sesta direttiva 77/388 dev'essere interpretato nel senso che una prestazione unica, come quella considerata al punto 2 del presente dispositivo, dev'essere qualificata come «prestazione di servizi» laddove risulti che l'adattamento considerato non sia di portata minore né accessoria, ma rivesta invece carattere predominante; tale ipotesi ricorre, in particolare, allorché, alla luce di elementi quali la sua ampiezza, il suo costo e la sua durata, tale adattamento riveste un'importanza decisiva al fine di consentire l'uso di un programma su misura da parte dell'acquirente.**

- 4) **L'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva 77/388 dev'essere interpretato nel senso che si applica ad una prestazione di servizi unica, quale quella considerata al punto 3 del presente dispositivo, fornita ad un soggetto passivo stabilito nella Comunità, ma fuori del paese del prestatore.**

Firme