CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL JULIANE KOKOTT

apresentadas em 12 de Maio de 2005 [1]

I — Introdução

1. No presente processo, o Hoge Raad der Nederlanden pede ao Tribunal de Justiça que interprete a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (a seguir «Sexta Directiva») [2], quanto à classificação do fornecimento de um pacote de *software* normalizado que é subsequentemente adaptado às necessidades do comprador.

2. Neste contexto, coloca-se a questão de saber se existe uma prestação global ou duas prestações diferentes, ou seja, por um lado, o fornecimento de *software* normalizado e, por outro, a programação das configurações, bem como algumas prestações acessórias. Além disso, não é claro se esta prestação ou estas prestações deve(m) ser considera(s) uma entrega ou uma prestação de serviços. Finalmente, se se tratar de uma prestação de serviços, é necessário interpretar o artigo 9.º da Sexta Directiva para determinar o lugar da prestação.

3. A destinatária da prestação, Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV e o., Amersfoort (Países Baixos) (a seguir «Levob»), realiza prestações de serviços de seguros isentas do imposto sobre o valor acrescentado [3]. Dado que, em consequência, a Levob não tem o direito de deduzir o IVA, pretende obter uma interpretação da directiva que lhe permita reduzir o mais possível o IVA a pagar sobre o fornecimento e a configuração do *software* na Comunidade.

1 — Língua original: alemão.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 — V. artigo 13.º, B, alínea a), da Sexta Directiva.

II — Enquadramento jurídico

A — *Direito comunitário*

4. São reproduzidas a seguir as disposições da Sexta Directiva pertinentes neste processo, na redacção vigente até 6 de Maio de 2002, à qual a questão prejudicial se refere [4].

5. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

«1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. As importações de bens.»

6. O conceito de entrega é definido no artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva como «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

7. O artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva define prestações de serviços do seguinte modo:

«Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º

Essa prestação pode, designadamente, consistir:

— na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;

[...]»

4 — Através da Directiva 2002/38/CE do Conselho, de 7 de Maio de 2002 (JO L 128, p. 41) que altera, a título tanto definitivo como temporário, a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica, foram introduzidas, designadamente, no artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva, disposições especiais sobre o lugar da prestação de serviços no caso de serviços prestados por via electrónica. Além disso, foi acrescentado à directiva um anexo L, que contém uma lista exemplificativa dos serviços aí abrangidos. No ponto 2 do anexo é referido o fornecimento de programas e a respectiva actualização.

8. O artigo 8.º da Sexta Directiva regula o lugar de entrega do modo seguinte:

«1. Por 'lugar de entrega de um bem' entende-se:

a) Se o bem for expedido ou transportado pelo fornecedor, pelo adquirente, ou por um terceiro — o lugar onde se encontra o bem no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente. Quando o bem deva ser instalado ou montado, com ou sem ensaio de funcionamento, pelo fornecedor ou por conta deste, por lugar da entrega entende-se o lugar onde se efectua a instalação ou a montagem. [...]

b) Se o bem não for expedido nem transportado — o lugar onde se encontra o bem no momento da entrega.

[...]

2. Em derrogação do disposto na alínea a) do n.º 1, quando o local onde se inicia a expedição ou o transporte dos bens se situar num território terceiro, considera-se que o lugar da entrega efectuada pelo importador, na acepção do n.º 2 do artigo 21.º, bem como o local de eventuais entregas posteriores se situam no Estado-Membro de importação dos bens.»

9. Quanto ao lugar da prestação de serviços, o artigo 9.º da Sexta Directiva estabelece o seguinte:

«1. Por 'lugar da prestação de serviços' entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados [...]

2. Todavia:

[...]

c) Por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto:

— actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, incluindo

as dos organizadores das mesmas, bem como eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas actividades;

— prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares e, bem assim, o tratamento de dados e o fornecimento de informações;

[...]

[...]»

e) Por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado [...]

10. Nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, da Sexta Directiva a matéria colectável é constituída:

«a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações;

— cessões e concessões de direitos de autor, de patentes, de licenças, de marcas industriais e comerciais e de outros direitos similares;

— [...]

[...]»

B — *Direito nacional*

11. Nos Países Baixos, a Sexta Directiva foi transposta para o direito nacional através das disposições da Wet op de omzetbelasting de 1968 (lei do imposto sobre o volume de negócios). Dado que, no presente caso, as disposições nacionais pertinentes parecem não divergir substancialmente das normas da Sexta Directiva, não são reproduzidas as regras nacionais.

III — Matéria de facto e questões prejudiciais

12. Em 2 de Outubro de 1997, a Levob celebrou com a empresa Financial Data Planning Corporation (a seguir «FDP»), estabelecida nos Estados Unidos da América, um contrato de fornecimento de *software* para a administração de contratos de seguros. Nos termos deste contrato, a Levob recebe uma licença de duração indeterminada, não transferível, sobre o *software* normalizado Comprehensive Life Administration System (a seguir «CLAS»), adaptado às necessidades da Levob. Está excluída a concessão de sublicenças pela Levob. Além disso, a FDP devia instalar o *software* e dar formação ao pessoal da Levob.

13. O CLAS é utilizado por empresas de seguros nos Estados Unidos sem configuração especial. Porém, para ser utilizado pela Levob, era preciso efectuar uma série de configurações, que foram determinadas pelas partes contratantes através de uma análise conjunta, que foi acrescentada ao contrato. As configurações referiam-se, em especial, à tradução para neerlandês, bem como à integração de funções necessárias no contexto da intervenção de intermediários e do cálculo da sua comissão.

14. O contrato previa ainda que, após a conclusão dos trabalhos de configuração, a Levob deve submeter o programa a um teste global de aceitação (*Integral Acceptance Test*).

15. No contrato, o preço foi discriminado da seguinte maneira. Para o fornecimento de *software* normalizado foram estipulados 713 000 USD, dos quais 101 000 USD eram devidos no momento da celebração do contrato. O resto devia ser pago em prestações mensais, no montante de 36 000 USD. O preço para a configuração foi calculado em função dos custos, não devendo, porém, ser inferior a 793 000 USD nem superior a 970 000 USD. Para a instalação e formação do pessoal pela FDP foram ainda previstos, respectivamente, 7 500 USD.

16. As partes estipularam também que a licença relativa ao *software* normalizado começa a correr nos Estados Unidos, antes dos trabalhos de configuração. O preço desta

licença devia ser facturado à parte, indicando-se separadamente o valor dos suportes informáticos, para efeitos da importação para os Países Baixos, a qual cabia à Levob.

17. Segundo as indicações do órgão jurisdicional de reenvio, pode dar-se por provado, em sede de recurso de anulação, que os membros do pessoal da Levob receberam nos Estados Unidos os suportes informáticos com o *software* normalizado, de acordo com as estipulações contratuais, e os trouxeram para os Países Baixos [5]. Posteriormente, entre 1997 e 1999, a FDP instalou o programa base no sistema de processamento de dados da recorrente, dotou-o das configurações acordadas, e deu formação ao pessoal da recorrente.

18. A seguir, surgiram divergências entre a Levob e a administração fiscal acerca do tratamento destas operações à luz do regime jurídico do IVA. A Levob defendeu que só devia IVA sobre a configuração mas não sobre o fornecimento do *software* normalizado. Pelo contrário, a administração fiscal entendeu que a FDP concedeu à Levob uma licença global sobre o *software* configurado. Por conseguinte, a Levob devia pagar imposto sobre a totalidade desta prestação, como prestação de serviços. A administração fiscal procedeu à correspondente liquidação adicional do imposto [6].

19. O recurso interposto destes avisos foi julgado improcedente pelo Gerechtshof Amsterdam. A Levob interpôs recurso de anulação do acórdão proferido em primeira instância para o Hoge Raad que, por acórdão de 30 de Janeiro de 2004, submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, as seguintes questões prejudiciais:

«1. a) O artigo 2.º, n.º 1, e o artigo 5.º, n.º 1, conjugados com o artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que o fornecimento de *software* como no caso em apreço e nas condições do presente litígio — em que são fixados pagamentos autónomos relativamente ao *software* normalizado desenvolvido e introduzido no mercado pelo fornecedor, incorporado num suporte, por um lado, e a sua subsequente adaptação às necessidades do comprador, por outro — deve ser considerado como a realização de uma única prestação?

5 — Contudo, o Gerechtshof von Amsterdam declarou expressamente, em primeira instância, que a Levob não provou claramente ter recebido o poder de dispor do *software* normalizado como proprietária já antes da configuração. As dúvidas resultam de que a Levob não pôde indicar a data precisa em que os membros do seu pessoal receberam o *software* e de que a Levob não apresentou qualquer declaração na altura da importação.

6 — Mais precisamente, foram emitidos dois avisos de liquidação, um relativo ao ano de 1997 e outro aos anos de 1998 e 1999. Ambos os avisos de liquidação foram impugnados. Porém, neste processo, a interpretação solicitada pelo Hoge Raad parece referir-se apenas ao aviso de liquidação relativo ao ano de 1997. Neste aviso, o IVA devido foi fixado em 52 022 NLG, incidindo um montante de 50 732 NLG sobre a configuração e um montante de 1 290 NLG sobre o fornecimento do pacote de *software*.

b) Em caso de resposta afirmativa a esta questão, essas disposições devem ser interpretadas no sentido de que tal prestação deve ser considerada uma prestação de serviço (na qual se inclui a entrega do bem, o suporte)?

c) Em caso de resposta afirmativa a esta última questão, o artigo 9.º da Sexta Directiva (na redacção vigente até 6 de Maio de 2002) deve ser interpretado no sentido de que tal prestação de serviço é efectuada no local referido no n.º 1 deste artigo?

d) Em caso de resposta negativa à questão anterior, qual será, nesse caso, a alínea aplicável do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva?

2. a) Em caso de resposta negativa à questão formulada *supra* em 1 a), as disposições referidas nessa questão devem, nesse caso, ser interpretadas no sentido de que o fornecimento do suporte de *software* não configurado deve ser considerado uma entrega de bem corpóreo, cujo preço autónomo acordado constitui o pagamento na acepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva?

b) Em caso de resposta negativa a esta questão, o artigo 9.º da Sexta Directiva deve, nesse caso, ser interpretado no sentido de que o serviço é efectuado no local referido no n.º 1 deste artigo ou num dos locais referidos no n.º 2?

c) Relativamente ao serviço constituído pela configuração do *software* aplica-se o mesmo que relativamente ao fornecimento do *software* normalizado?»

20. A Levob, o Governo neerlandês e a Comissão apresentaram observações no processo no Tribunal de Justiça. Os seus argumentos serão reproduzidos — na medida do necessário — no âmbito da apreciação jurídica.

IV — Apreciação jurídica

21. O caso em apreço coloca a questão geral de saber se o fornecimento de *software* deve ser qualificado como entrega ou prestação de serviços na acepção da Sexta Directiva. As questões prejudiciais incidem, em diferentes variantes, sobre este ponto e sobre as consequências que decorrem desta classificação para o lugar da prestação. Por isso,

antes de responder às questões prejudiciais, convém tecer algumas considerações sobre o regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável ao *software*.

22. Neste contexto, coloca-se a questão de saber qual a importância que as directrizes do comité IVA podem revestir a nível do tratamento do fornecimento de *software*. Estas directrizes foram referidas pelo Hoge Raad, em especial pelo Advocaat-Generaal, e pela Levob.

A — *Quanto à importância das directrizes do comité IVA*

23. O comité IVA é um organismo consultivo, criado com base no artigo 29.º da Sexta Directiva, composto por representantes dos Estados-Membros e da Comissão. O comité deve ser consultado nos casos previstos na Sexta Directiva e pode igualmente, por iniciativa do seu presidente ou a pedido de qualquer dos seus membros, debruçar-se sobre outras questões no contexto da interpretação da Sexta Directiva. Segundo as indicações da Comissão, o comité adoptou as referidas directrizes por unanimidade na sua 38.ª sessão, em 25 de Maio de 1993.

24. A pedido do Tribunal de Justiça, a Comissão apresentou as directrizes e declarou que não são juridicamente vinculativas e também não foram publicadas. Ao que parece, o carácter confidencial das consultas e decisões do comité decorre do seu regulamento interno que, por seu turno — tanto quanto se sabe — não foi publicado [7]. Nos Países Baixos, as directrizes foram vertidas em disposições administrativas [8].

25. É certo que, em princípio, os pareceres de comités consultivos não juridicamente vinculativos a nível comunitário podem também fornecer elementos úteis para a interpretação de actos comunitários. Mas, enquanto as directrizes do comité IVA não forem publicadas, o Tribunal de Justiça não lhes deve prestar atenção, dado que os particulares não têm qualquer possibilidade de se orientarem em função delas.

26. Isto tanto mais que também não se vê por que motivo é que as directrizes do comité relativas à interpretação da Sexta Directiva, adoptadas por unanimidade, devem ser mantidas secretas. Pelo contrário, para assegurar uma interpretação uniforme a nível geral seria aconselhável que fossem publicadas.

7 — V., a este respeito, as considerações do Tribunal de Primeira Instância no despacho de 6 de Dezembro de 1999, Elder (T-178/99, Colect., p. II-3509, n.º 7). O objecto deste litígio era o indeferimento do pedido de acesso às actas do comité IVA, apresentado por um cidadão.

8 — Mededeling 57 do Staatssecretaris van Financiën (despacho de 14 de Agosto de 1998, n.º VB98/1785, VN 1998/40.33).

27. Esta consideração não é posta em causa pelo facto de as directrizes terem inspirado as disposições administrativas nacionais que, por seu turno, foram publicadas. Com efeito, estas disposições administrativas referem-se à legislação nacional de transposição e não directamente à Sexta Directiva. Acresce que as disposições nacionais não podem, em geral, fornecer quaisquer indicações sobre a interpretação do direito comunitário. Além disso, a falta de publicação das directrizes comunitárias impede que o sujeito passivo possa examinar se a prática administrativa nacional está, efectivamente, em conformidade com as directrizes.

B — *Quanto ao tratamento do fornecimento de* software *em sede de IVA*

28. Atendendo à situação no processo principal, importa distinguir dois casos, mais concretamente, o fornecimento de *software* normalizado, incorporado num suporte informático, e o fornecimento de *software* especialmente desenvolvido para o cliente.

1. O fornecimento de *software* normalizado incorporado num suporte informático

29. O fornecimento de *software* normalizado, incorporado num suporte informático fixo, por exemplo, num CD-ROM ou num DVD, compreende, em regra, duas operações. Por um lado, o suporte informático é transferido, por outro, é celebrado um acordo geralmente designado como contrato de licença sobre o direito de utilização do *software* aí incorporado.

30. Por isso, o Governo neerlandês considera o fornecimento do *software* um conjunto de serviços, constituindo a concessão do direito de utilização a prestação principal. Por conseguinte, entende que, no seu conjunto, esta prestação global é uma prestação de serviços. Em contrapartida, a Levob coloca em primeiro plano a entrega do suporte informático, que constitui a entrega de um bem corpóreo, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva. A Comissão diferencia do seguinte modo: se a licença de utilização do *software* é transmissível, são conferidos direitos como cabem a um proprietário, pelo que, em suma, se trata de uma entrega. Pelo contrário, no caso de direitos de utilização intransmissíveis existe uma prestação de serviços.

31. Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva é efectuada uma entrega de um bem quando é transferido o poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário. De acordo com o artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva, todas as prestações que não podem ser subsumidas nesta definição são entendidas como prestações de serviços.

32. Quanto ao suporte informático, não há dúvida de que a propriedade sobre ele é transferida para o adquirente, pelo que se deve considerar que, nesta medida, existe uma entrega de um bem. Pelo contrário, a concessão do direito de utilização de um programa de computador, considerada individualmente, não pode ser classificada como entrega, porque um tal direito não constitui qualquer bem corpóreo na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva e também não é equiparado a um bem corpóreo tal como a energia eléctrica ou determinados direitos sobre bens imóveis [9].

33. Porém, é duvidoso se a transferência do direito de utilização do *software* pode ser considerada, em princípio, uma prestação (de serviços), separada da transmissão do suporte informático.

34. Nos dois acórdãos mais antigos, Bosch [10] e Brown Boveri [11], o Tribunal de Justiça abordou já uma questão semelhante no contexto da determinação do valor aduaneiro. No acórdão Bosch, o Tribunal de Justiça declarou que no valor aduaneiro de uma máquina não deve ser incluído o valor de patentes de invenção relacionadas com processos de utilização desta máquina, dado que a pauta aduaneira comum apenas incide sobre a importação de objectos materiais, não se aplicando à importação de bens imateriais, tais como processos de utilização, serviços ou «know-how» [12].

35. No acórdão Brown Boveri, o Tribunal de Justiça decidiu, contrariamente à opinião do advogado-geral C. O. Lenz [13], que o valor aduaneiro de um suporte informático inclui o valor do *software* aí incorporado [14].

36. Mais tarde, a legislação aduaneira foi alterada no sentido de que, para determinar o valor aduaneiro, só se deve atender ao valor do suporte informático, mas não ao valor do *software* incorporado [15]. Devido à remissão do artigo 11.º, B, n.º 1, da Sexta Directiva, esta circunstância influenciou também a determinação da matéria colectável do IVA sobre a importação. Também para poder beneficiar deste regime favorável relativo à determinação do valor, a Levob considera muito importante que o fornecimento de *software* seja tratado como entrega nos EUA e, a seguir, como importação para a Comunidade.

9 — V. artigo 5.º, n.ºs 2 e 3, alínea a), da Sexta Directiva.

10 — Acórdão de 14 de Julho de 1977, Bosch (1/77, Colect., p. 499).

11 — Acórdão de 18 de Abril de 1991, Brown Boveri (C-79/89, Colect., p. I-1853).

12 — Acórdão Bosch (já referido na nota 10, n.ºs 4 e 5).

13 — V. conclusões apresentadas em 2 de Maio de 1990 (Colect. 1991, p. 1862, n.ºs 29 e segs.).

14 — Acórdão Brown Boveri (já referido na nota 11, n.º 21).

15 — V. artigo 167.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2454/93 da Comissão, de 2 de Julho de 1993, que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 253, p. 1): «Sem prejuízo dos artigos 29.º a 33.º do código, para determinação do valor aduaneiro de suportes informáticos importados, destinados a equipamentos de tratamento de dados e que contêm dados ou instruções, só será tido em conta o custo ou o valor do suporte informático propriamente dito. O valor aduaneiro de suportes informáticos importados que contêm dados ou instruções não inclui, assim, o custo ou o valor dos dados ou das instruções, desde que esse custo ou esse valor sejam distintos do custo ou do valor do suporte informático em causa.»

37. Contudo, após o período relevante para o processo principal, o regime especial para a determinação do valor aduaneiro do *software* foi de novo revogado, na sequência da redução a zero dos direitos de importação, nos termos do Acordo sobre Tecnologias da Informação [16].

38. As opções legislativas e os acórdãos referidos são fortemente influenciados pelos objectivos específicos do direito aduaneiro e pelas coordenadas do GATT neste domínio. Os acórdãos referem-se à determinação do valor transaccional de uma mercadoria com vista à fixação dos direitos de importação. O regime aduaneiro especial aplicável a computadores e suportes de dados visa promover o comércio destes bens, estimulando o desenvolvimento técnico e económico [17].

39. O regime do imposto sobre o valor acrescentado não prossegue objectivos idênticos aos do direito aduaneiro. Por conseguinte, os referidos acórdãos e actos jurídicos no domínio do direito aduaneiro não permitem tirar quaisquer conclusões quanto ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável ao *software* normalizado. Logo, deve ser determinado à luz de critérios autónomos se, para efeitos de tributação do IVA, no caso do fornecimento de *software* normalizado incorporado num suporte informático, se deve partir do princípio de que existem duas prestações diferentes.

40. Em sentido contrário milita que a aquisição da propriedade de uma coisa inclui, em princípio, um direito ilimitado de disposição e de utilização. Por exemplo, no caso da venda de um livro não é concedida, em separado, qualquer licença para ler ou, no caso de um CD com música, qualquer licença para ouvir música. Também para adquirir um aparelho técnico não é necessário celebrar um acordo especial sobre a sua utilização, porque no aparelho está incluída a propriedade intelectual das invenções protegidas sob a forma de patente.

41. Porém, os direitos de autor impõem limites ao direito de utilização de uma obra, incorporada num bem. Em direito comunitário, a protecção do *software* ao abrigo dos direitos de autor está regulada na Directiva 91/250/CEE do Conselho, de 14 de Maio de 1991, relativa à protecção jurídica dos programas de computador [18].

16 — O artigo 167.° foi revogado pelo Regulamento (CE) n.° 444/2002 da Comissão, de 11 de Março de 2002, que altera o Regulamento (CEE) n.° 2454/93 que fixa determinadas disposições de aplicação do Regulamento (CEE) n.° 2913/92 do Conselho que estabelece o código aduaneiro comunitário e os Regulamentos (CE) n.° 2787/2000 e (CE) n.° 993/2001 (JO L 68, p. 11), com a seguinte fundamentação (sétimo considerando): O n.° 1 do artigo 167.° do Regulamento (CEE) n.° 2454/93 tinha por finalidade evitar a aplicação de direitos aduaneiros às importações de suportes informáticos que contêm dados ou instruções, objectivo esse entretanto alcançado graças ao Acordo sobre Tecnologias da Informação (Acordo ATI) aprovado pela Decisão 97/359/CE do Conselho, de 24 de Março de 1997, relativa à eliminação dos direitos aplicáveis aos produtos das tecnologias da informação (JO L 155, p. 1). Por conseguinte, sem prejuízo da aplicação da Decisão n.° 4.1 do GATT na matéria, de 12 de Maio de 1995, deixou de ser necessário prever disposições de aplicação especiais para a determinação do valor aduaneiro dos suportes informáticos.

17 — V. também, a este propósito, n.^{os} 15 e segs. das conclusões apresentadas pelo advogado-geral C. O. Lenz no processo Brown Boveri (já referido na nota 13).

18 — JO L 122, p. 42.

42. Para efeitos de protecção pelos direitos de autor, o artigo 1.º, n.º 1, da Directiva 91/250 equipara os programas de computador às obras literárias. Nos termos do artigo 4.º desta directiva, certos actos, em especial a reprodução e distribuição de um programa, só podem ser praticados com a autorização do autor. Pelo contrário, pode deduzir-se do artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 91/250, que a utilização do programa pelo seu legítimo adquirente de acordo com o fim a que esse programa se destina não se encontra, em princípio, sujeita à autorização do autor.

43. A primeira comercialização na Comunidade de uma cópia de um programa efectuada pelo titular dos direitos ou realizada com o seu consentimento extinguirá o direito de distribuição dessa mesma cópia [artigo 4.º, alínea c), segunda frase, da Directiva 91/250]. Portanto, o primeiro adquirente pode transmitir validamente a propriedade da cópia a um terceiro sem que seja necessário o consentimento do autor. Assim, o primeiro adquirente pode dispor do bem corpóreo como proprietário.

44. Como adquirente legítimo do suporte informático original, um terceiro está também autorizado a utilizar o programa aí incorporado de acordo com o fim a que se destina [19]. Uma proibição contratual da transferência do direito de utilização, acordada entre o fabricante e o primeiro adquirente, não vincula o terceiro. Se uma tal estipulação contratual for validamente convencionada, só produz efeitos no âmbito da relação interna entre o titular dos direitos de autor e o primeiro adquirente. Eventualmente, este terá de indemnizar o seu co-contratante (o fabricante) pelos danos decorrentes do incumprimento das obrigações contratuais. Porém, tais violações do contrato não prejudicam nem a aquisição da propriedade do suporte informático pelo segundo adquirente nem a transferência do direito de utilização associado à propriedade.

45. Assim, um contrato de licença, que é adicionalmente celebrado para a transmissão de um suporte informático, no qual está incorporado o programa em causa, não é constitutivo para o direito de utilização do programa. Ao invés, o direito de utilização decorre da propriedade da cópia. O contrato de licença tem sobretudo por objectivo limitar o direito de utilização na relação entre o titular dos direitos de autor e o adquirente da cópia do programa.

46. Por conseguinte, o contrato de licença não tem por objecto uma prestação tributável. Ocorre sim uma limitação da prestação que consiste na transferência da propriedade da cópia.

19 — Para evitar uma utilização múltipla não autorizada do programa, o primeiro adquirente deve, por seu turno, desinstalar o programa.

47. O facto de este contrato de licença conter uma proibição da transferência do direito de utilização não exclui a classificação da totalidade da operação como entrega, contrariamente ao entendimento da Comissão.

48. Em contraste com a análise precedente, o Governo neerlandês entende que a aquisição do suporte informático é negligenciável. Deve atender-se apenas à aquisição do direito de utilização. Assim, a entrega do suporte informático seria apenas um meio técnico para permitir a utilização do *software*. Porém, este entendimento não pode ser aceite.

49. A favor desta solução milita, é certo, que o adquirente não está interessado, em regra, na propriedade do «meio de transporte», ou seja, do suporte informático. Além disso, o fornecimento de *software* num suporte informático seria equiparado, para efeitos fiscais, ao carregamento de *software* a partir da Internet. Em qualquer caso, na situação jurídica actual, o carregamento deve ser tratado como prestação de serviços [20].

50. Porém, são mais fortes as razões que militam contra esta solução. Com efeito, nestes termos seriam injustificadamente objecto de um tratamento diferente, por um lado, os programas de computador num suporte informático e, por outro, a música num CD ou um texto num livro. Ao contrário do caso destas obras protegidas a nível comparável ao abrigo dos direitos de autor, no programa de computador seria colocado em primeiro plano o direito de utilização dos elementos criados incorporados no suporte informático e não a propriedade do próprio suporte informático. Ao passo que no caso do fornecimento de um CD com música ou de um livro se entende existir uma entrega de um bem na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o fornecimento de um CD com *software* seria tratado em sede de IVA como prestação de serviços.

51. As dificuldades que podem decorrer desta diferenciação são ilustradas pelo exemplo de um léxico, incorporado num CD-ROM ou num DVD. Um tal léxico em CD contém vários textos e imagens sob forma digital mas também programas para apresentação e administração destes dados. Deve um tal CD ser qualificado como entrega, tal como um livro, ou como prestação de serviços, tal como um CD com um programa de computador?

52. Além disso, a Levob sublinha correctamente que a classificação como prestação de serviços levanta dificuldades, quando — como é normal na venda de *software* normalizado no mercado de massa — se verifica a intervenção de intermediários. Na prática, os intermediários recebem os supor-

20 — V. artigo 9.º, n.º 2, alínea e), último travessão, em conjugação com o anexo L da Sexta Directiva, na redacção dada pela Directiva 2002/38 (já referida na nota 4), que não é ainda aplicável ao presente caso.

tes informáticos do fabricante ou de outros intermediários e vendem-nos ao cliente final. Nem conhecem detalhadamente as condições da licença aplicáveis ao cliente final nem estas condições são, de qualquer forma, objecto do contrato de venda entre eles e os adquirentes dos pacotes de *software*. Por conseguinte, seria irrealista supor que o comprador adquire um direito de utilização não claramente definido e não um bem corpóreo.

53. Se chegar a ser celebrado um contrato de licença distinto relativo à concessão de direitos de utilização, isto só acontece com a instalação do *software* no computador do cliente final, através da qual este — segundo a interpretação jurídica do fabricante — aceita as condições da licença. Contudo, não é necessário que seja realizada uma contraprestação para além do preço pago pelo suporte informático, que já foi recebido pelo intermediário. Assim, não parece ser possível atender a esta operação para efeitos de tributação do IVA.

54. Este exemplo demonstra que, para efeitos da tributação do IVA, há também vantagens práticas ao tomar como conexão a transferência do suporte informático e não a concessão do direito de utilização. A transmissão de um bem corpóreo compreende um elemento de publicidade, ao qual a tributação pode facilmente atender. Em contrapartida, é mais difícil determinar se e entre que pessoas são transferidos bens incorpóreos. Além disso, existe aqui o perigo de manipulações. A existência ou ausência do elemento de publicidade justifica também o tratamento diferenciado, por um lado, do fornecimento de *software* num suporte informático e, por outro, através do carregamento a partir da Internet.

55. Como conclusão provisória, deve considerar-se que o fornecimento de *software* normalizado incorporado num suporte informático constitui uma entrega na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

2. O desenvolvimento de *software* especial, adaptado às exigências do cliente

56. É ponto assente entre todas as partes que o desenvolvimento de *software* especialmente adaptado às necessidades de um cliente não constitui qualquer entrega mas uma prestação de serviços.

57. Este ponto de vista deve, em princípio, ser acolhido. Porém, no caso concreto, são concebíveis situações muito diferentes, que podem exigir uma análise diferenciada. O ponto de partida é também aqui a questão de saber se é transferido um bem corpóreo, no qual está incorporada a prestação intelectual

da programação. É certo que isto não se verifica se o programa especialmente desenvolvido só surge na sua forma completa no computador do cliente.

58. Pelo contrário, se um operador cria a totalidade do programa na sua empresa, de acordo com as indicações do cliente, e lhe entrega depois um suporte informático com o programa que só precisa de ser instalado, poderia ser adequada uma apreciação semelhante à do caso do *software* normalizado.

59. Por si só, o facto de se tratar de *software* especialmente adaptado às necessidades do cliente não altera em nada esta apreciação. Isto torna-se patente através da comparação com outras operações executadas por encomenda de um cliente individual. Também na hipótese de uma casa construída de acordo com as instruções do dono da obra, que é entregue «chave na mão», existe uma entrega e não um conjunto de serviços prestados pelos vários operários e empreiteiros envolvidos na construção.

60. Segundo as indicações fornecidas no pedido de decisão prejudicial, o pessoal da FDP efectuou a configuração do *software* CLAS após a sua instalação no sistema de processamento de dados da Levob. Por conseguinte, esta prestação constitui, no caso em apreço, uma prestação de serviços na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

C — *Quanto às questões prejudiciais*

1. Uma prestação global ou duas prestações diferentes [questão 1 a)]

61. A primeira orientação para a análise que se segue é fornecida pela resposta à questão de saber se, por um lado, o fornecimento de *software* normalizado e, por outro, a sua adaptação às necessidades específicas da Levob constitui uma prestação global ou duas prestações diferentes. Esta questão é especialmente importante, porque resulta das considerações precedentes que o fornecimento de *software* normalizado deve ser qualificado como entrega de um bem e a configuração, pelo contrário, como prestação de serviços.

62. Se o fornecimento de *software* e a configuração constituírem prestações separadas (hipótese 2), são aplicáveis regras diferentes sobre o lugar da prestação de serviços. Daqui pode resultar que só seria tributável a realização da configuração nos Países Baixos, ao passo que os Estados Unidos devem ser considerados o lugar de entrega do *software* normalizado e, assim,

esta operação não estaria sujeita a IVA na Comunidade [21].

63. Ao invés, se existir uma prestação global única (hipótese 1), deve ser determinado também um único lugar da prestação de serviços.

64. Com base na configuração do contrato, a Levob entende que se trata de duas prestações diferentes. O Governo neerlandês e a Comissão são de opinião contrária. As partes concordam que a instalação do programa e a formação do pessoal são prestações acessórias, que devem ser qualificadas tal como a prestação principal.

65. A Sexta Directiva não regula em especial em que condições várias prestações conexas devem ser tratadas como uma prestação global. Porém, no acórdão CPP [22], o Tribunal de Justiça enunciou os seguintes princípios fundamentais quanto a esta questão:

«A este propósito, tendo em conta a dupla circunstância de que decorre do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva que cada prestação de serviços deve normalmente ser considerada distinta e independente e de que a prestação constituída por um único serviço no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor — aqui entendido como consumidor médio — diversas prestações principais distintas ou uma prestação única.»

66. Ao determinar os elementos característicos de uma prestação composta, há que equacionar dois objectivos. Por um lado, é necessário analisar de modo diferente as várias prestações individuais em função do seu carácter. Por outro lado, uma decomposição excessiva de uma prestação global em prestações individuais a qualificar separadamente complica a aplicação das normas em matéria de IVA [23]. Em qualquer caso, deve ser utilizado um critério objectivo. Não é relevante o ponto de vista subjectivo do prestador e/ou — do destinatário da presta-

21 — Contudo, seria devido IVA sobre a importação, sendo considerado matéria colectável, nos termos das regras descritas *supra* (n.º 36), apenas o valor do suporte informático.

22 — Acórdão de 25 de Fevereiro de 1999 (C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 29).

23 — Nalgumas conclusões há mesmo a tendência de dar primazia, neste caso, ao interesse prático sobre a exactidão: v. conclusões apresentadas pelo advogado-geral G. Cosmas em 1 de Fevereiro de 1996, no processo Faaborg Gelting Linien (C-231/94, Colect. 1996, pp. I-2395, I-2397, n.º 14), conclusões apresentadas pelo advogado-geral N. Fennelly em 25 de Abril de 1996, no processo Dudda (C-327/94, Colect. 1996, pp. I-4595, 4597, n.º 35), e conclusões apresentadas pelo advogado-geral N. Fennelly em 11 de Junho de 1998, no processo CPP (C-349/96, Colect. 1999, pp. I-976, I-973, n.ºs 47 e segs.).

ção. É certo que, no acórdão CPP, as afirmações do Tribunal de Justiça se referem a um conjunto de prestações de serviços. Porém, são também aplicáveis ao caso em que são efectuadas conjuntamente entregas e prestações de serviços [24].

67. Segundo o Tribunal de Justiça, está-se perante uma prestação global única, designadamente, quando uma prestação constitui a prestação principal e a outra apenas uma prestação acessória, de carácter subordinado. Uma prestação acessória existe «quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador» [25].

68. No caso em apreço, nenhuma das duas prestações essenciais (o fornecimento de *software* normalizado e a sua configuração) está de tal modo subordinada à outra que constitua claramente uma prestação acessória. Porém, isto não permite concluir que, em termos de IVA, não é possível classificar ambas as prestações como uma prestação global única. Com efeito, a combinação entre prestação principal e prestação acessória constitui apenas *uma* das categorias já reconhecidas pela jurisprudência.

69. Essencialmente, é ainda necessário determinar os elementos característicos das prestações tomando em consideração todas as circunstâncias. Neste contexto, é importante saber se ambas as prestações estão tão estreitamente ligadas que, isoladas, não têm para o cliente, aqui entendido como consumidor médio, a necessária utilidade prática [26].

70. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio decidir definitivamente, à luz de todas as circunstâncias de facto pertinentes, se existe em concreto uma tal ligação estreita entre o fornecimento do *software* normalizado e a sua configuração. Porém, o Tribunal de Justiça pode fornecer elementos úteis para este fim.

71. A favor da existência de uma ligação indissociável entre ambas as prestações milita que uma empresa de seguros neerlandesa como a Levob — contrariamente ao que uma empresa americana possivelmente poderá fazer — não tem a possibilidade de utilizar o *software* normalizado sem as configurações. As prestações de configura-

24 — Assim, no acórdão de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Colect., p. I-2395), o fornecimento de refeições e o serviço de restaurante foram considerados uma única prestação de serviços. No acórdão de 15 de Maio de 2001, Primback (C-34/99, Colect., p. I-3833), o Tribunal de Justiça qualificou a concessão de um crédito e o fornecimento de móveis como prestação global.

25 — Acórdão CPP (já referido na nota 22, n.º 30), v. também acórdãos de 13 de Julho de 1989, Henriksen (173/88, Colect., p. I-2763, n.ºs 14 a 16), de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.º 24), e de 11 de Janeiro de 2001, Comissão/França (C-76/99, Colect., p. I-249, n.º 27).

26 — Também no acórdão Henriksen (já referido na nota 25, n.º 15), o Tribunal de Justiça considerou importante a ligação estreita das prestações.

ção também não podem ser realizadas isoladamente se não for fornecido antes qualquer *software* base, que pode ser objecto da adaptação e com o qual o técnico está familiarizado.

72. É certo que, teoricamente, o cliente pode incumbir um terceiro de efectuar as configurações. Mas, na prática, a Levob não enveredou por este caminho e por boas razões. Com efeito, a repartição das tarefas entre dois operadores levantaria dificuldades no plano jurídico e prático. Do ponto de vista jurídico, seria provavelmente necessário obter o consentimento do autor para modificar o programa [27]. Do ponto de vista técnico, o terceiro teria de possuir os conhecimentos necessários sobre a estrutura do programa para o poder modificar.

73. Um forte indício da existência de uma ligação indissociável entre ambas as prestações é a responsabilidade da empresa de *software* pelo bom funcionamento de todo o pacote de *software* normalizado e das configurações. Nos termos deste contrato, o bom funcionamento deve ser comprovado através de um *Integral Acceptance Test*. Portanto, parece que qualquer anomalia, quer resulte de um defeito no *software* normalizado ou na programação das configurações, pode implicar a anulação de todo o contrato. Esta responsabilidade geral da empresa de *software* corresponde aos objectivos do contrato. De nada aproveita à Levob dispor de um *software* normalizado sem defeitos que, porém, não foi adaptado com êxito aos seus objectivos.

74. Sendo ambas as prestações recebidas da mesma empresa, garante-se que o mesmo parceiro comercial é responsável pelo bom funcionamento de todos os componentes. Pelo contrário, se a Levob tivesse adquirido o *software* normalizado de uma empresa e encarregado uma outra empresa de efectuar a configuração, não podia assacar a uma os erros da outra. Como consequência, a Levob não teria, por exemplo, a possibilidade de rescindir o contrato relativo à entrega do *software* normalizado sem defeitos, só porque a configuração falhou.

75. As particularidades na configuração do contrato, indicadas pela Levob, não se opõem à qualificação como prestação global. Em especial, no entender do Tribunal de Justiça, o modo da facturação das prestações constitui apenas um indício. Assim, decidiu já que podem existir prestações diferentes

27 — Por força do artigo 4.º, alínea b), da Directiva 91/250, é necessário obter autorização, em especial, para efectuar a tradução, adaptação, ajustamentos ou outras modificações do programa.

mesmo quando é facturado um preço único [28]. *A contrario*: não pode ser excluída a existência de uma prestação global pelo facto de os preços para as várias partes integrantes serem indicados e facturados separadamente [29].

76. O preço foi decomposto em dois elementos para permitir a sua configuração flexível, em função dos custos efectivos. Porém, este modo de regular o preço não permite concluir que existem necessariamente também duas prestações a tratar em separado para efeitos de tributação do IVA. Também um marceneiro, que fabrica um armário por medida, pode indicar na sua oferta os preços dos materiais como preço fixo e a prestação de trabalho de acordo com as horas de trabalho efectivamente necessárias. Contudo, não há dúvida de que, tudo ponderado, se trata do fornecimento de um armário e não de duas prestações diferentes. Este exemplo mostra que o cálculo separado do preço de duas prestações não fornece necessariamente indicações sobre a sua relação interna.

77. Nem a facturação separada do *software* normalizado nem a entrega dos suportes informáticos com este *software* aos membros do pessoal da Levob, que se deslocaram aos Estados Unidos para este fim, põem em causa a ligação estreita, acima demonstrada, entre esta prestação e a configuração do *software*. Com efeito, parece evidente que, através das operações descritas, devia ser preenchida uma previsão especial de importação para que as regras favoráveis, em vigor nessa altura, sobre a determinação do valor aduaneiro se reflectissem sobre o IVA. Ao invés, a configuração contratual da entrega dos suportes informáticos e a facturação separada do preço para o *software* normalizado não depende de determinadas características desta prestação, que justificam um tratamento em sede de IVA separado da configuração.

78. Se se atribuísse importância decisiva às estipulações contratuais em matéria de preço e de emissão de facturas, as partes contratantes poderiam influenciar a qualificação em sede de IVA à medida dos seus desejos. Isto contrariaria o princípio da apreciação objectiva da prestação contratual típica ou das prestações contratuais típicas em função dos seus elementos característicos.

79. Por conseguinte, deve responder-se à questão prejudicial 1 a) que o fornecimento de *software* normalizado incorporado num suporte informático e a sua subsequente adaptação às necessidades do cliente na acepção da Sexta Directiva devem ser considerados uma prestação única quando as prestações parciais estão tão estreitamente ligadas que, isoladas, não têm para o cliente, aqui entendido como consumidor médio, a

28 — Acórdão CPP (já referido na nota 22, n.º 31).

29 — V. conclusões apresentadas pelo advogado-geral N. Fennely em 25 de Maio de 2000, no processo Comissão/França (C-76/99, Colect. 2001, pp. I-249, I-251, n.º 31).

necessária utilidade prática. Para apreciar esta questão não é decisivo saber se são acordados preços autónomos para as prestações parciais e se são emitidas facturas separadas.

2. Hipótese 1: uma prestação única

80. O órgão jurisdicional de reenvio colocou as questões 1 b), c) e d) para o caso de as prestações deverem ser qualificadas como uma prestação única o que, atendendo às considerações precedentes, é muito provável. Através da questão 1 b), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a prestação única deve ser qualificada na sua totalidade como entrega de um bem ou como prestação de serviços. As restantes questões referem-se à determinação do lugar da prestação.

a) Qualificação como entrega de um bem ou como prestação de serviços [questão 1 b)]

81. A prestação global recebida pela Levob compreende quer elementos da entrega quer da prestação de serviços, não sendo possível classificar como mera prestação acessória nem o fornecimento do *software* normalizado nem a sua configuração.

82. No acórdão Faaborg-Gelting Linien [30], o Tribunal de Justiça decidiu que, quando uma operação constitui uma prestação de serviços composta de vários elementos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve. Mesmo se os vários elementos do conjunto de serviços também não estão relacionados como prestações principais e prestações acessórias, importa contudo examinar se o ponto fulcral das prestações se localiza nas entregas de bens ou nas prestações de serviços. Relativamente à exploração de um restaurante, que estava em causa no acórdão Faaborg-Gelting Linien, o Tribunal de Justiça entendeu que os serviços eram predominantes.

83. No caso vertente, tomando em consideração todas as circunstâncias, o ponto fulcral localiza-se igualmente nos elementos da prestação de serviços. A este respeito, é decisivo, em primeiro lugar, que o *software* normalizado não pode ser utilizado, como tal, pela Levob. Por conseguinte, o objectivo principal da Levob era adquirir não um

30 — Já referido na nota 24, n.os 12 a 14; v. também acórdãos CPP (já referido na nota 22, n.º 28), e de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Colect., p. I-493, n.º 26).

software de seguros normalizado, mas sim um *software* especialmente adaptado às suas necessidades.

84. Em segundo lugar, importa constatar que a configuração e a instalação eram operações muito caras, que duraram mais de um ano. Os trabalhos começaram com a apreciação conjunta das exigências de configuração e foram concluídos com o exame de todo o programa. É certo que a instalação e a formação do pessoal constituem apenas prestações acessórias. Todavia, são também parte integrante das prestações contratuais, tal como mostra o facto de que a FDP devia assegurar um amplo «serviço completo», que ia muito para além do fornecimento do programa base.

85. Por último, os elementos de prestação de serviços, ou seja, a configuração do *software*, a sua instalação e as prestações de formação constituem, também atendendo ao seu valor, uma parte mais significativa do preço total que a entrega do *software* normalizado.

86. Por conseguinte, deve responder-se à questão prejudicial 1 b) que uma prestação global que consiste no fornecimento de *software* normalizado, na sua adaptação às necessidades do cliente, instalação e prestações de formação, deve ser qualificada no seu conjunto como prestação de serviços, na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva se, tomando em consideração todas as circunstâncias, predominam os elementos da prestação de serviços. Este pode ser o caso, por exemplo

— se a configuração do *software* normalizado reveste importância decisiva para a sua utilização pelo adquirente

— se a configuração e a instalação são tão caras que não podem ser consideradas uma prestação acessória e

— se os elementos da prestação de serviços representam a parte predominante do valor da prestação global.

b) Lugar da prestação de serviços [questões 1 c) e d)]

87. Através das questões 1 c) e d), que devem ser examinadas em conjunto, o órgão

jurisdicional de reenvio pergunta se o lugar da prestação a qualificar no seu conjunto como prestação de serviços deve ser determinado nos termos da regra geral do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva ou se existe um dos casos previstos no n.º 2 desta disposição. Nos termos do n.º 1, o lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador dos mesmos tem a sede, nos termos do n.º 2 o lugar onde o destinatário tem a sua sede.

88. O Governo neerlandês e a Comissão concordam que é pertinente o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva, defendendo que a prestação de serviços foi realizada nos Países Baixos. A Levob entende, em primeira linha, que se deve partir do princípio de que existem duas prestações distintas, devendo o lugar da prestação de serviços (configuração do *software*) ser determinado nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Na hipótese de o Tribunal de Justiça considerar que existe uma prestação composta, a Levob entende que esta constitui, no seu conjunto, uma entrega de um bem que, nos termos do artigo 8.º da Sexta Directiva, se verificou nos Estados Unidos.

89. Segundo a jurisprudência, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o lugar em que o prestador de serviços estabeleceu a sede da sua actividade económica constitui o nexo de ligação prioritário para a determinação do lugar da prestação de serviços [31].

90. No que respeita à relação entre os n.os 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça já precisou que o n.º 2 do artigo 9.º indica toda uma série de conexões específicas, enquanto o n.º 1 estabelece, a este respeito, uma regra de carácter geral; o objectivo destas disposições é o de evitar, por um lado, os conflitos de competência, susceptíveis de conduzir a dupla tributação, e, por outro, a não tributação de receitas [32].

91. Daí concluiu o Tribunal de Justiça que, no que respeita à interpretação do artigo 9.º da Sexta Directiva, não existe qualquer proeminência do n.º 1 sobre o n.º 2 dessa disposição. A questão que se coloca em cada situação concreta é a de saber se ela é regida por um dos casos mencionados no artigo 9.º, n.º 2; se o não for, inclui-se no n.º 1 [33]. Assim, os n.os 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva não se encontram numa relação regra-

31 — Acórdãos Faaborg (já referido na nota 24, n.º 16), e de 4 de Julho de 1985, Berkholz (168/84, Recueil, p. 2251, n.º 17).

32 — Acórdão de 15 de Março de 2001, SPI [Syndicat des producteurs indépendants] (C-108/00, Colect., p. I-2361, n.º 15). V. também acórdãos de 26 de Setembro de 1996, Dudda (C-327/94, Colect., p. I-4595, n.º 20), de 25 de Janeiro de 2001, Comissão/França (C-429/97, Colect., p. I-637, n.º 41), e de 27 de Maio de 2004, Lipjes (C-68/03, Colect., p. I-0000, n.º 16, que se refere à relação entre os artigos 9.º, n.º 1 e 28.º-B, E, da Sexta Directiva).

33 — Acórdãos SPI (já referido na nota 32, n.º 16) e Dudda (já referido na nota 32, n.º 21).

excepção com o resultado de que o n.º 2 deva ser objecto de interpretação estrita [34].

92. É certo que, no acórdão Comissão/ /França, invocado pela Levob, o Tribunal de Justiça rejeitou a aplicação do n.º 2 a uma prestação complexa e escolheu o regime previsto no n.º 1 como solução mais prática. Porém, daqui não é possível deduzir que, em geral, está excluída a aplicação do n.º 2 a prestações complexas. Pelo contrário, a escolha feita no acórdão Comissão/França deve ser apreciada no contexto da situação concreta. Com efeito, naquele caso a tributação no lugar onde se encontrava o destinatário da prestação de serviços teria conduzido a um conflito de competência, dado que a prestação foi realizada para uma pluralidade de destinatários, estabelecidos em vários Estados-Membros.

93. No caso vertente não existe este perigo, dado que a Levob é a única destinatária da prestação complexa. Embora exista uma prestação complexa importa, portanto, começar por analisar se está preenchida uma das previsões normativas do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

34 — Acórdão SFI (já referido na nota 32, n.º 17).

94. À primeira vista, o fornecimento e a configuração do *software* parece constituir uma concessão de licenças na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), primeiro travessão, da Sexta Directiva. Com efeito, o contrato celebrado entre a FDP e a Levob prevê que é concedida uma licença quer para o *software* normalizado quer para a configuração.

95. Porém, como já foi referido, a concessão do direito de utilização do *software* normalizado, a par do fornecimento do suporte informático não reveste importância decisiva. O mesmo é válido para as prestações de configuração. Com efeito, faria pouco sentido efectuar uma configuração especial do *software* para a Levob, sem que fosse a seguir também transferido um correspondente direito de utilização. Assim, dado que o ponto fulcral se localiza na (totalidade da) prestação de serviços e não na concessão da licença, não é aplicável o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), primeiro travessão, da Sexta Directiva.

96. Além disso, analisadas isoladamente, as prestações de formação a realizar pela FDP podem ser qualificadas como prestações de serviços que têm como objecto actividades docentes, nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva. Contudo, estas prestações são apenas acessórias, pelo que deve ser excluída uma determinação separada do lugar da prestação de serviços para esta actividade.

97. Logo, coloca-se essencialmente a questão de saber se é possível recorrer ao artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva, que é aplicável às «prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares e, bem assim, o tratamento de dados e o fornecimento de informações».

98. Esta disposição pode ser interpretada de duas maneiras. Por um lado, pode ser interpretada restritivamente, no sentido de que abrange apenas as prestações das profissões liberais referidas, incluindo o tratamento de dados e o fornecimento de informações realizados *no âmbito destas actividades*. Nesta hipótese, a norma não seria relevante no caso em apreço, dado que falta um nexo correspondente com as prestações das referidas categorias profissionais.

99. Por outro lado, o tratamento de dados e o fornecimento de informações podem ser considerados outras prestações, que são referidas autonomamente, a par dos primeiros elementos da enumeração. Assim, as prestações controvertidas podem ser subsumidas nestes conceitos, embora seja certo que actualmente já não se designaria o fornecimento e a programação de *software*, sem mais, como «tratamento de dados e o fornecimento de informações». Porém, estes conceitos não devem ser apreciados à luz de critérios demasiado rigorosos, sendo sim necessário ter em conta que esta parte da directiva mantém ainda a redacção que lhe foi dada em 1977.

100. O texto, em especial a escolha da conjunção (e, bem assim, ainsi que, as well as ...) indica que — também noutras versões linguísticas — há uma equiparação de todos os elementos da enumeração.

101. É certo que, ao aplicar artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça tem até aqui considerado importante se as prestações a apreciar em cada caso pertencem aos serviços principal e habitualmente efectuados no âmbito das profissões enunciadas na disposição [35]. Esta análise é correcta, porque o legislador comunitário só utiliza as profissões referidas nesta disposição para definir os tipos de prestações aí mencionadas, mas não exige que o prestador pertença também, efectivamente, a uma das categorias profissionais enunciadas [36].

102. Por outro lado, o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva abrange porém — mas sem qualquer referência a categorias profissionais — «o tratamento de dados e o fornecimento de informações». Com efeito, em 1977 ainda não havia qualquer imagem clara da activi-

35 — Acórdãos de 6 de Março de 1997, Linthorst, Pouwels e Scheres (C-167/95, Colect., p. I-1195, n.os 19 e segs.), e de 16 de Setembro de 1997, von Hoffmann (C-145/96, Colect., p. I-4857, n.os 15 e segs.).

36 — V. acórdão SFI (já referido na nota 32, n.os 19 e 20), que remete para os acórdãos de 17 de Novembro de 1993, Comissão/França (C-68/92, Colect., p. I-5881, n.º 17), e Comissão/Luxemburgo (C-69/92, Colect., p. I-5907, n.º 18), nos termos do qual podem também existir prestações de serviços de publicidade mesmo quando não são fornecidas por uma agência de publicidade.

dade de uma empresa de *software*. Neste caso — ou seja, relativamente a prestações de tratamento de dados e de fornecimento de informações — deve por isso excluir-se também uma comparação com as actividades das categorias profissionais enumeradas, tal como tem sido efectuada pelo Tribunal de Justiça nos casos até agora decididos.

103. Além disso, se os autores da directiva só tivessem pretendido abranger o «tratamento de dados e o fornecimento de informações» tal como é normalmente efectuado pelos membros das categorias profissionais referidas, não teria sido necessária qualquer menção especial destas prestações, dado que já fariam parte das actividades destas categorias profissionais, incluindo as demais prestações similares.

104. Por último, a Levob sublinha ainda que a tributação de serviços prestados por via electrónica na sede do destinatário de tais serviços foi introduzida pela Directiva 2002/38 porque, anteriormente, a tributação de tais prestações na Comunidade só era possível de modo muito limitado [37].

105. A este respeito, basta observar que as alterações introduzidas na Sexta Directiva pela Directiva 2002/38 não são pertinentes no presente caso, dado que o fornecimento e a configuração do *software* não tiveram lugar por via electrónica. Deste modo, a introdução das regras sobre serviços prestados por via electrónica não permite tirar quaisquer conclusões a nível da interpretação das disposições aqui pertinentes, em vigor antes da adopção da Directiva 2002/38.

106. Dado que as prestações devem ser classificadas como prestações de tratamento de dados e de fornecimento de informações, na acepção do artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva, o lugar da prestação de serviços é o lugar onde o destinatário tem a sua sede.

3. Hipótese 2: duas prestações diferentes [questão 2 a), b) e c)]

107. No caso em apreço, tudo indica que — sem prejuízo da apreciação definitiva pelo órgão jurisdicional de reenvio — existe uma prestação global que deve ser qualificada em conjunto. Portanto, não é necessário responder à questão 2 a), que o órgão jurisdicional de reenvio colocou apenas para o caso de ser rejeitada a existência de uma prestação global.

37 — A este propósito, a Levob remete para o primeiro considerando da Directiva 2002/38 (já referida na nota 4).

108. Todavia se, contrariamente ao que se prevê, for necessária uma análise distinta do fornecimento de *software* normalizado num suporte informático, decorre das considerações tecidas em IV B 1 que esta prestação constitui uma entrega na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Em consequência, não é necessário responder à questão 2 b), que só seria relevante se se entendesse existir uma prestação de serviços.

109. Quanto à questão 2 c), relativa ao lugar da prestação de serviços de configuração do *software* normalizado, remete-se para a resposta às questões 1 c) e d). Mesmo analisando separadamente a configuração, o lugar da prestação de serviços é, nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva, o lugar onde o destinatário tem a sua sede.

V — Conclusão

110. Com base nas considerações que precedem, propomos que se responda da seguinte forma às questões prejudiciais submetidas pelo Hoge Raad:

«1. Nos termos da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve considerar-se que o fornecimento de *software* normalizado incorporado num suporte informático e a sua subsequente adaptação constituem uma prestação única quando as prestações parciais estão tão estreitamente ligadas que, isoladas, não têm para o cliente, aqui entendido como consumidor médio, a necessária utilidade prática. Para apreciar esta questão não é decisivo saber se foram estipulados preços distintos para as prestações parciais e se são emitidas facturas separadas.

2. Uma prestação global, que consiste no fornecimento de um *software* normalizado, na sua adaptação às necessidades do cliente, instalação e prestações de formação, deve ser qualificada, no seu conjunto, como prestação de serviços, na acepção do artigo 6.°, n.° 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE se, tomando em consideração todas as circunstâncias, predominam os elementos da prestação de serviços. Este pode ser o caso, por exemplo,

— se a configuração do *software* normalizado reveste importância decisiva para a sua utilização pelo adquirente,

— se a configuração e a instalação são tão caras que não podem ser consideradas uma prestação acessória e

— se os elementos da prestação de serviços representam a parte predominante do valor da prestação global.

3. Uma prestação global, que consiste no fornecimento de *software* normalizado, na sua adaptação às necessidades do cliente, instalação e prestações de formação, deve ser entendida como tratamento de dados e fornecimento de informações na acepção do artigo 9.°, n.° 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva 77/388, pelo que o lugar da prestação de serviços é o lugar onde o destinatário tem a sua sede.»