

**Processo C-222/09**

**Kronospan Mielec sp. z o.o.**

**contra**

**Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie**

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo

Naczelny Sąd Administracyjny)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 9.º, n.º 2, alíneas c) e e) – Trabalhos de investigação e de desenvolvimento realizados por engenheiros – Determinação do lugar da prestação de serviços»

Sumário do acórdão

*Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Prestações de serviços – Determinação do lugar de conexão para efeitos fiscais*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 9.º, n.º 2, alínea e)]*

Prestações de serviços que consistem em realizar trabalhos de investigação e de desenvolvimento em matéria ambiental e tecnológica, efectuadas por engenheiros estabelecidos num Estado-Membro por encomenda e em benefício de um destinatário estabelecido noutro Estado-Membro, devem ser qualificadas de «prestações de [...] engenheiros», na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que determina o lugar das operações tributáveis no que respeita às «prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares.

Com efeito, essas prestações são abrangidas pela referida disposição, uma vez que os trabalhos de investigação e de desenvolvimento, constituem prestações principal e habitualmente efectuadas no âmbito da profissão de engenheiro, como as referidas nessa disposição. É esse o caso das prestações que se caracterizam pelo facto de não se tratar apenas de aplicar conhecimentos e processos existentes a problemas concretos, mas também de adquirir novos conhecimentos e desenvolver processos novos para resolver esses mesmos problemas ou problemas novos. Além disso, essa actividades distinguem-se das referidas no artigo 9.º, n.º 2, alínea c) da Sexta Directiva, uma vez que as prestações em causa não foram fornecidas a uma pluralidade de destinatários, mas foram realizadas apenas em benefício de um destinatário. A circunstância de o beneficiário único das prestações de serviços ser levado a vender, a terceiros ou a sociedades que pertencem ao mesmo grupo que ele, os resultados dos trabalhos que encomendou é irrelevante a esse respeito.

(cf. n.os 20, 21, 24 a 26, 30, disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

7 de Outubro de 2010 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 9.º, n.º 2, alíneas c) e e) – Trabalhos de investigação e de desenvolvimento realizados por engenheiros – Determinação do lugar da prestação de serviços»

No processo C-222/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 23 de Abril de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 18 de Junho de 2009, no processo

**Kronospan Mielec sp. z o.o.**

contra

**Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, J. J. Kasel (relator), A. Borg Barthet, M. Ilešić e M. Berger, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 1 de Julho de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Kronospan Mielec sp. z o.o., por M. Sobańska, adwokat, e T. Michalik, doradca podatkowy,
- em representação do Governo polaco, por M. Dowgielewicz, A. Kramarczyk e A. Rutkowska, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por K. Giorgiadis, Z. Chatzipavlou e V. Karra, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por D. Triantafyllou e K. Herrmann, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de

conclusões,

profere o presente

## **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alíneas c) e e), 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Kronospan Mielec sp. z o.o. (a seguir «Kronospan») ao Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (director da Administração Fiscal de Rzeszów) a propósito da determinação, para efeito da cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), do lugar onde se deve considerar que as prestações de serviços foram efectuadas.

## **Quadro jurídico**

### *Sexta Directiva*

3 O sétimo considerando da Sexta Directiva enuncia:

«Considerando que a determinação do lugar das operações tributáveis provocou conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere à entrega de bens para montagem e às prestações de serviços; que, muito embora o lugar das prestações de serviços deva ser fixado, em princípio, no lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade profissional, convém, no entanto, fixar esse lugar no país do destinatário, designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efectuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens.»

4 O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«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 ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.»

5 O artigo 9.º, n.º 2, alíneas c) e e), da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«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,

[...]

entende-se o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas;

[...]

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 ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

[...]

– 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;

[...]»

### *Legislação nacional*

6 O artigo 27.º, n.º 2, ponto 3, alínea a), da Lei de 11 de Março de 2004 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n.º 54, posição 535), na sua versão aplicável à data dos factos do processo principal (a seguir «lei relativa ao IVA»), dispunha:

«Por lugar das prestações de serviços que têm por objecto actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, de ensino ou recreativas, entende-se o lugar onde essas prestações são materialmente executadas [...]»

7 O artigo 27.º, n.º 3, da lei relativa ao IVA tinha a seguinte redacção:

«O lugar das prestações de serviços referidas no n.º 4 e fornecidas às:

- 1) pessoas singulares e colectivas, bem como às entidades organizacionais que não gozam de personalidade jurídica, que tenham sede ou domicílio no território de um Estado terceiro, ou aos
- 2) sujeitos passivos que tenham sede ou domicílio no território da Comunidade, mas num país diferente do do prestador dos serviços,

é o lugar onde o destinatário dos serviços fixou a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a quem foi efectuada a prestação de serviços ou, na sua falta, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.»

8 O artigo 27.º, n.º 4, ponto 3, da lei relativa ao IVA previa:

«A disposição do n.º 3 aplica-se às prestações de aconselhamento em matéria de informática [...], e de programação [...], em matéria jurídica e contabilística, em matéria de estudos de mercado e de sondagens, em matéria de exercício de uma actividade económica e de gestão [...], em matéria de serviços de engenheiros e de arquitectos [...] sob reserva da disposição do n.º 2, ponto 1, em matéria de estudos e de análises técnicas [...], bem como em matéria de tratamento de dados e de fornecimento de informações e em matéria de traduções.»

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

9 A Kronospan, que tem a sua sede na Polónia, efectuou, para um cliente estabelecido em Chipre, prestações de serviços que consistiam em estudos e em análises técnicas e realizou

trabalhos de investigação e de desenvolvimento no domínio das ciências naturais e da tecnologia.

10 As referidas prestações de serviços dizem mais especificamente respeito a trabalhos que incluem estudos e medição das emissões, designadamente estudos sobre as emissões de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) e as trocas dos direitos de emissão de CO<sub>2</sub>, a elaboração e o controlo da documentação relativa a esses trabalhos e a análise das fontes de poluição potenciais associadas ao fabrico de produtos principalmente compostos de madeira. Esses trabalhos são efectuados com vista à aquisição de novos conhecimentos e um «know-how» tecnológico que permita fabricar novos materiais, produtos e instalações e aplicar processos tecnológicos novos a processos de produção.

11 Por carta de 8 de Dezembro de 2006, a Kronospan pediu à Administração Fiscal de Rzeszów uma interpretação escrita relativa à aplicação de determinadas disposições do direito fiscal polaco a fim de saber em que medida se devia considerar que os serviços em causa tinham sido executados na Polónia e não no Estado-Membro onde se encontra a sede do sujeito passivo destinatário do serviço, a saber, a República de Chipre.

12 A Kronospan considerava que esses serviços deviam, na sua totalidade, ser qualificados de trabalhos de engenharia, de forma que o lugar das prestações de serviços devia estar situado, como prevê o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, no lugar em que está estabelecido o destinatário dos referidos serviços, a saber, em Chipre. Por um parecer de 9 de Março de 2007, a Administração Fiscal de Rzeszów considerou, pelo contrário, que algumas das operações em causa no processo principal constituíam actividades científicas e que, por isso, o lugar das prestações era, assim, nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva, na Polónia.

13 Tendo a reclamação apresentada pela Kronospan contra esse parecer sido indeferida pelo Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, a Kronospan interpôs recurso no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunal Administrativo da voivódie de Rzeszów). Este negou provimento ao referido recurso pelo facto de os serviços em causa constituírem actividades científicas e não prestações de engenheiros.

14 Chamado a decidir o processo, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) pergunta-se se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que as prestações dos engenheiros referidas nessa disposição incluem os trabalhos de investigação e de desenvolvimento efectuados por esses engenheiros. Na medida em que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, e designadamente do acórdão de 27 de Outubro de 2005, *Levob Verzekeringen e OV Bank* (C-41/04, Colect., p. I-9433), que as disposições do referido artigo 9.º, n.º 2, se referem, não às profissões que nele são referidas enquanto tais, mas às prestações habitualmente realizadas pelas mesmas, poder-se-ia sustentar que todos os tipos de prestações regularmente realizadas por engenheiros são abrangidas pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

15 Contudo, entende que uma parte das prestações em causa no processo principal reveste carácter «criativo» e «inovador» e apresenta elementos de trabalhos científicos que podem ser abrangidos pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva, apesar do facto de essas prestações serem realizadas a título comercial e para um único destinatário. A natureza comercial das investigações científicas não põe em causa a natureza geral dos resultados dessas actividades nem a sua aplicação geral futura. Por isso, pode considerar-se que as prestações em questão são fornecidas a uma pluralidade de destinatários, de forma que uma das condições de aplicação dessa disposição elaborada pelo Tribunal de Justiça, designadamente no seu acórdão de 9 de Março de 2006, *Gillan Beach* (C-114/05, Colect., p. I-2427), está preenchida no presente caso.

16 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio observa que os custos das prestações de serviços em causa no presente caso não entram directamente no «preço dos bens», contrariamente ao que está previsto no sétimo considerando da Sexta Directiva. O preço de aquisição desses serviços constitui um componente dos custos indirectos integrados no preço de venda de todos os bens e serviços oferecidos pelo beneficiário dos referidos serviços.

17 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«a) O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva [...], actual artigo 56.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1[...]), deve ser interpretado no sentido de que as prestações de serviços de engenheiros, efectuadas a um sujeito passivo de IVA que executa um contrato que compreende as referidas prestações para um destinatário estabelecido noutro Estado-Membro, são tributadas no lugar onde o destinatário (que solicitou a prestação dos serviços) estabeleceu a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável,

b) ou deve entender-se que estes serviços, enquanto serviços que têm por objecto actividades científicas, devem ser tributados no lugar onde as prestações de serviços são materialmente executadas, em conformidade com o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), primeiro travessão, da Sexta Directiva [actual artigo 52.º, alínea a), da Directiva 2006/112],

partindo do princípio de que estes serviços têm a natureza de trabalhos de investigação e de medição das emissões a que se referem as disposições relativas à protecção do ambiente, designadamente a realização de investigações sobre as emissões de dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) e o comércio de direitos de emissão de CO<sub>2</sub>, a elaboração e o controlo da documentação destinada aos trabalhos acima referidos e a análise das potenciais fontes de poluição, levados a cabo a fim de adquirir novas experiências e novos conhecimentos tecnológicos que permitam o fabrico de novos materiais, produtos e equipamentos e a aplicação de novos procedimentos tecnológicos no processo produtivo?»

### **Quanto à questão prejudicial**

18 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se prestações de serviços, como as que estão em causa no processo principal, que consistem em realizar trabalhos de investigação e de desenvolvimento em matéria ambiental e tecnológica, efectuadas por engenheiros estabelecidos num Estado-Membro por encomenda e em benefício de um destinatário estabelecido noutro Estado-Membro, devem ser qualificadas de «prestações de [...] engenheiros», na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva, ou de «actividades [...] científicas», na acepção do mesmo n.º 2, alínea c), primeiro travessão.

19 Para responder a esta questão, cumpre começar por recordar que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva não visa profissões, como as de advogado, consultor, perito contabilista ou engenheiro, mas prestações. O legislador da União utiliza as profissões que são mencionadas nessa disposição como meio para definir as categorias de prestações que nela são referidas (acórdão de 16 de Setembro de 1997, von Hoffmann, C-145/96, Colect., p. I-4857, n.º 15).

20 Por conseguinte, há que determinar se os trabalhos de investigação e de desenvolvimento, como os que estão em causa no processo principal, constituem prestações principais e

habitualmente efectuadas no âmbito da profissão de engenheiro, como as referidas no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão von Hoffmann, já referido, n.º 16).

21 A este respeito, impõe-se observar que o exercício da profissão de engenheiro cobre prestações que se caracterizam pelo facto de não se tratar apenas de aplicar conhecimentos e processos existentes a problemas concretos mas também de adquirir novos conhecimentos e desenvolver processos novos para resolver esses mesmos problemas ou problemas novos.

22 Assim, não se pode validamente contestar que actividades de investigação e de desenvolvimento constituam prestações que podem ser principal e habitualmente efectuadas por engenheiros.

23 É certo que, embora seja verdade, como o órgão jurisdicional de reenvio observou, que as actividades científicas referidas no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva se caracterizam normalmente por um lado inovador e criativo, não deixa de ser verdade que essa única circunstância não é susceptível de excluir que um sujeito passivo que exerça uma actividade ou uma profissão referida por outra disposição da mesma directiva possa, por sua vez, ser levado a efectuar igualmente, de forma principal e habitual, prestações com essas características.

24 Há que acrescentar que, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, as prestações referidas no artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva se caracterizam, designadamente, pelo facto de terem uma pluralidade de destinatários, a saber, o conjunto de pessoas que participa, a vários títulos, em actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes ou recreativas (v. acórdão Gillan Beach, já referido, n.º 23).

25 Ora, no presente caso, resulta da decisão de reenvio que as prestações de serviços efectuadas pela Kronospan não foram fornecidas a uma pluralidade de destinatários, mas foram realizadas apenas em benefício do destinatário cipriota que encomendou os trabalhos de investigação e de desenvolvimento em causa no processo principal. A circunstância de esse beneficiário único das prestações de serviços ser levado a vender, a terceiros ou a sociedades que pertencem ao mesmo grupo que ele, os resultados dos trabalhos que encomendou é irrelevante a esse respeito. Com efeito, a difusão, pelo destinatário das referidas prestações no âmbito da sua actividade económica, desses resultados junto de um público alargado não permite considerar que essas prestações foram fornecidas a uma pessoa diferente do referido destinatário.

26 Daqui resulta que se deve considerar que prestações como as que estão em causa no processo principal são abrangidas pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

27 Esta conclusão não é posta em causa pelo argumento evocado no n.º 16 do presente acórdão de que, no processo principal, o destinatário das prestações de serviços não inclui directamente os custos das mesmas nos preços dos bens e dos serviços que propõe, de forma que essas prestações seriam abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

28 Com efeito, por um lado, como resulta da utilização do advérbio «designadamente» no sétimo considerando da Sexta Directiva, o âmbito de aplicação do seu artigo 9.º, n.º 2, não está limitado às prestações de serviços entre sujeitos passivos e cujo custo entre no preço dos bens.

29 Por outro lado, a Sexta Directiva não contém nenhuma indicação que permita concluir que o facto de o destinatário integrar os custos das prestações de serviços, não de forma directa, mas indirecta, nos preços dos bens e dos serviços que propõe é pertinente para determinar se uma

prestação de serviços é abrangida pelo n.º 1 ou pelo n.º 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva.

30 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à questão submetida que prestações de serviços, como as que estão em causa no processo principal, que consistem em realizar trabalhos de investigação e de desenvolvimento em matéria ambiental e tecnológica, efectuadas por engenheiros estabelecidos num Estado-Membro por encomenda e em benefício de um destinatário estabelecido noutro Estado-Membro, devem ser qualificadas de «prestações de [...] engenheiros», na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva.

### **Quanto às despesas**

31 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

**Prestações de serviços que consistem em realizar trabalhos de investigação e de desenvolvimento em matéria ambiental e tecnológica, efectuadas por engenheiros estabelecidos num Estado-Membro por encomenda e em benefício de um destinatário estabelecido noutro Estado-Membro, devem ser qualificadas de «prestações de [...] engenheiros», na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), 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.**

Assinaturas

\* Língua do processo: polaco.