

**Causa C-222/09**

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

**contro**

**Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny)

«Sesta direttiva IVA — Art. 9, n. 2, lett. c) e lett. e) — Lavori di ricerca e di sviluppo effettuati da ingegneri — Determinazione del luogo della prestazione di servizi»

Massime della sentenza

*Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Prestazioni di servizi — Determinazione del luogo di riferimento fiscale*

*[Direttiva del Consiglio 77/388, art. 9, n. 2, lett. e)]*

Prestazioni di servizi consistenti nell'esecuzione di lavori di ricerca e sviluppo in materia ambientale e tecnologica, effettuate da ingegneri stabiliti in uno Stato membro su incarico e a favore di un destinatario stabilito in un altro Stato membro, devono essere qualificate come «prestazioni di ingegneri» a norma dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva 77/388, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, che determina il luogo di collegamento fiscale per le prestazioni di consulenti, ingegneri, uffici studi, avvocati, periti contabili ed altre simili prestazioni.

Infatti, queste prestazioni devono essere considerate come rientranti nell'ambito di applicazione della suddetta disposizione poiché i lavori di ricerca e sviluppo costituiscono prestazioni principalmente ed abitualmente fornite nel contesto della professione di ingegnere, come quelle contemplate in questa disposizione. Questo è il caso delle prestazioni che si caratterizzano per il fatto che non si tratta soltanto di applicare conoscenze e procedimenti esistenti a problemi concreti, bensì anche di acquisire nuove conoscenze e di sviluppare procedimenti nuovi per risolvere questi stessi problemi o problemi nuovi. Simili attività si distinguono, tra l'altro, da quelle contemplate dall'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, in quanto le prestazioni in questione non sono fornite ad una molteplicità di destinatari, ma sono eseguite a favore di un solo destinatario. Al riguardo, è priva di rilievo la circostanza che il beneficiario unico delle prestazioni di servizi sia indotto a vendere, a terzi o a società appartenenti allo stesso gruppo di cui esso fa parte, i risultati di lavori da esso commissionati.

(v. punti 20, 21, 24-26, 30 e dispositivo)

## SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

7 ottobre 2010 (\*)

«Sesta direttiva IVA – Art. 9, n. 2, lett. c) ed e) – Lavori di ricerca e di sviluppo effettuati da ingegneri – Determinazione del luogo della prestazione di servizi»

Nel procedimento C-222/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione 23 aprile 2009, pervenuta in cancelleria il 18 giugno 2009, nella causa

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

contro

**Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. J. J. Kasel (relatore), A. Borg Barthet, M. Ilešič, e dalla sig.ra M. Berger, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig. K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 1° luglio 2010,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Kronospan Mielec sp. z o.o., dall'avv. M. Sobańska, adwokat, e dal sig. T. Michalik, doradca podatkowy;
- per il governo polacco, dal sig. M. Dowgielewicz nonché dalle sig.re A. Kramarczyk e A. Rutkowska, in qualità di agenti;
- per il governo ellenico, dal sig. K. Georgiadis nonché dalle sig.re Z. Chatzipavlou e V. Karra, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, dal sig. D. Triantafyllou e dalla sig.ra K. Herrmann, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 9, n. 2, lett. c) ed e), 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 presentata nell'ambito di una controversia tra la Kronospan Mielec sp. z o.o. (in prosieguo: la «Kronospan») ed il Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (direttore dell'amministrazione finanziaria di Rzeszów) in merito alla determinazione, ai fini della riscossione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), del luogo in cui si considerano effettuate talune prestazioni di servizi.

## **Contesto normativo**

### *La sesta direttiva*

3 Il settimo 'considerando' della sesta direttiva enuncia quanto segue:

«considerando che la determinazione del luogo delle operazioni imponibili ha provocato conflitti di competenza tra Stati membri, segnatamente per quanto riguarda la cessione di un bene che richiede un montaggio e le prestazioni di servizi; che anche se il luogo delle prestazioni di servizi deve essere fissato, in linea di massima, là dove il prestatore ha stabilito la sede della sua attività professionale, occorre tuttavia fissare tale luogo nel paese del destinatario, in particolare per talune prestazioni di servizi tra soggetti di imposta, il cui costo è compreso nel prezzo delle merci».

4 L'art. 9, n. 1, della sesta direttiva così dispone:

«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 o, in mancanza di tale sede o di tale centro di attività stabile, il luogo del suo domicilio o della sua residenza abituale».

5 L'art. 9, n. 2, lett. c) ed e), della sesta direttiva è formulato nei seguenti termini:

«Tuttavia:

(...)

c) il luogo delle prestazioni di servizi aventi per oggetto:

– attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, prestazioni di servizi accessorie a tali attività,

(...)

è quello in cui tali prestazioni sono materialmente eseguite;

(...)

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,

(...)».

### *La normativa nazionale*

6 L'art. 27, n. 2, punto 3, lett. a), della legge 11 marzo 2004 relativa all'imposta sul valore aggiunto (Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. n. 54, posizione 535), nella versione applicabile alla data dei fatti nella causa principale (in prosieguo: la «legge relativa all'IVA»), così disponeva:

«Nel caso di prestazione di servizi nel settore culturale, artistico, sportivo, scientifico, di insegnamento o ricreativo, luogo di prestazione di tali servizi è il luogo dove i servizi sono materialmente eseguiti (...)».

7 L'art. 27, n. 3, della legge relativa all'IVA era del seguente tenore:

«Qualora i servizi di cui al n. 4 siano prestati a:

1) persone fisiche, persone giuridiche nonché enti organizzatori non aventi personalità giuridica, che dispongono della sede o di un centro di attività stabile sul territorio di uno Stato terzo, o

2) soggetti passivi di imposta che dispongono della sede o di un centro di attività stabile sul territorio della Comunità, ma in un paese diverso dal paese del fornitore di servizi,

luogo della prestazione di tali servizi è il luogo dove l'acquirente del servizio dispone della sede della sua attività economica, o di un centro di attività stabile dal quale la prestazione di servizi viene resa, o, in mancanza di tale centro di attività stabile, l'indirizzo permanente o il luogo della residenza».

8 L'art. 27, n. 4, punto 3, della legge relativa all'IVA prevedeva quanto segue:

«Il disposto del n. 3 è applicabile ai servizi di consulenza relativi al materiale informatico (...) ed alla programmazione (...), in materia giuridica e contabile, di ricerche di mercato e sondaggi di opinione, relativi all'esercizio di un'attività economica e di gestione (...), ai servizi di architetto e di ingegnere (...) con riserva del n. 2, punto 1, ai servizi in materia di ricerche ed analisi tecniche (...) nonché di elaborazione di dati e fornitura di informazioni e in materia di traduzione».

### **Causa principale e questione pregiudiziale**

9 La Kronospan, con sede in Polonia, ha effettuato, per un cliente stabilito a Cipro, prestazioni di servizi relativi a ricerche ed analisi tecniche nonché realizzato lavori di ricerca e sviluppo nel settore delle scienze naturali e della tecnologia.

10 Le suddette prestazioni di servizi riguardano, più particolarmente, lavori comprendenti ricerche e misurazioni di emissioni, segnatamente studi sulle emissioni di diossido di carbonio (CO<sub>2</sub>) e sugli scambi di emissioni di CO<sub>2</sub>, redazione e controllo della documentazione afferente a tali lavori nonché analisi delle potenziali fonti di inquinamento connesse alla fabbricazione di prodotti composti principalmente da legno. Tali lavori sono effettuati al fine di acquisire nuove conoscenze e competenze tecnologiche, che consentano la produzione di nuovi materiali, prodotti ed impianti nonché l'applicazione di nuovi procedimenti tecnologici nel processo produttivo.

11 Con lettera 8 dicembre 2006 la Kronospan ha chiesto all'amministrazione finanziaria di Rzeszów un'interpretazione scritta relativa all'applicazione di talune disposizioni di diritto tributario polacco, al fine di conoscere in quale misura i servizi di cui trattasi dovessero considerarsi come eseguiti in Polonia e non nello Stato membro in cui si trova la sede del destinatario soggetto passivo dell'imposta, ossia la Repubblica di Cipro.

12 La Kronospan riteneva che tali servizi, nel loro insieme, dovessero essere qualificati come lavori di ingegneri, talché il luogo delle prestazioni di servizi doveva essere situato, come previsto dall'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva, nel luogo in cui è stabilito il destinatario dei medesimi servizi, ossia a Cipro. Con avviso del 9 marzo 2007, l'amministrazione finanziaria di Rzeszów ha invece ritenuto che talune delle operazioni in esame nella causa principale costituissero attività scientifiche e che, di conseguenza, in applicazione dell'art. 9, n. 2), lett. c), della sesta direttiva, il luogo delle prestazioni fosse quindi situato in Polonia.

13 Poiché il reclamo proposto dalla Kronospan avverso tale avviso era stato respinto dal Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie, la Kronospan ha esperito un ricorso dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunale amministrativo del voivodato di Rzeszów). Quest'ultimo ha respinto il ricorso adducendo che i servizi di cui trattasi costituivano attività scientifiche e non prestazioni di ingegneri.

14 Investito della causa, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) si chiede se l'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che le prestazioni degli ingegneri, contemplate in tale disposizione, comprendono i lavori di ricerca e sviluppo effettuati dai medesimi. Poiché dalla giurisprudenza della Corte, e segnatamente dalla sentenza 27 ottobre 2005, causa C-41/04, Levob Verzekeringen e OV Bank (Racc. pag. I-9433), si evince che le disposizioni del suddetto art. 9, n. 2, si riferiscono non alle professioni ivi contemplate in quanto tali, bensì alle prestazioni abitualmente effettuate da queste ultime, si potrebbe sostenere che tutti i tipi di prestazioni regolarmente fornite da ingegneri rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva.

15 Tuttavia una parte delle prestazioni in questione nella causa principale avrebbe carattere «creativo» ed «innovativo» e presenterebbe taluni elementi di lavori scientifici che possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva, nonostante il fatto che tali prestazioni siano effettuate a titolo commerciale e per un unico destinatario. La natura commerciale delle ricerche scientifiche non rimetterebbe in questione né il carattere generale dei risultati di tali attività né la loro applicazione generale in futuro. Si potrebbe quindi considerare che le prestazioni in esame siano fornite ad una molteplicità di destinatari, cosicché, nel caso di specie, risulterebbe soddisfatta una delle condizioni di applicazioni di tale disposizione enucleata dalla Corte, segnatamente nella sentenza 9 marzo 2006, causa C-114/05, Gillan Beach (Racc. pag. I-2427).

16 Peraltro il giudice del rinvio rileva che i costi delle prestazioni di servizi considerate nella fattispecie non sarebbero direttamente compresi nel «prezzo delle merci», contrariamente a quanto previsto dal settimo 'considerando' della sesta direttiva. Il prezzo di acquisto di tali servizi

costituirebbe una componente dei costi indiretti integrati nel prezzo di vendita di tutti i beni e servizi offerti dal beneficiario dei suddetti servizi.

17 Ciò premesso, il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alle Corti la seguente questione pregiudiziale:

«a) Se l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva (...), corrispondente attualmente all'art. 56, n. 1, lett. c), della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [GU L 347, pag. 1; (...)] debba essere interpretato nel senso che le prestazioni di ingegneri fornite al soggetto passivo IVA, il quale esegue un incarico comprendente tali prestazioni a favore di un destinatario residente in un altro Stato membro della Comunità, sono soggette ad imposizione nel luogo in cui il destinatario (il committente) dispone della sede della propria attività economica o di un centro di attività stabile;

b) o se si debba ammettere che tali prestazioni, in quanto riferentisi ad un'attività scientifica, sono soggette ad imposizione nel luogo in cui sono materialmente eseguite, conformemente all'art. 9, n. 2, lett. c), primo trattino, della sesta direttiva [attualmente art. 52, lett. a), della direttiva 2006/112],

qualora si parta dal presupposto che tali servizi consistono in lavori comprendenti ricerche e misurazioni di emissioni, di cui alle disposizioni sulla tutela dell'ambiente, compresa l'esecuzione di verifiche connesse all'emissione di diossido di carbonio (CO<sub>2</sub>) ed agli scambi dei diritti di emissioni CO<sub>2</sub>, redazione e controllo della documentazione dei lavori summenzionati nonché analisi delle potenziali fonti di inquinamento, effettuati allo scopo di acquisire nuove esperienze e conoscenze tecnologiche, ai fini della produzione di nuovi materiali, prodotti ed impianti, nonché dell'applicazione di nuovi procedimenti tecnologici nel processo produttivo».

### **Sulla questione pregiudiziale**

18 Con la sua questione il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se prestazioni di servizi, come quelle in esame nella causa principale, consistenti nell'esecuzione di lavori di ricerca e di sviluppo in materia ambientale e tecnologica, effettuate da ingegneri stabiliti in uno Stato membro su incarico e a favore di un destinatario stabilito in un altro Stato membro, debbano essere qualificate come «prestazioni di ingegneri» a norma dell'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva o come «attività scientifiche» ai sensi del medesimo n. 2, lett. c), primo trattino.

19 Per risolvere tale questione, si deve anzitutto ricordare che l'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva non riguarda professioni, come quelle di avvocato, di consulente, di perito contabile o di ingegnere, ma prestazioni. Il legislatore dell'Unione 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).

20 Di conseguenza occorre accertare se lavori di ricerca e sviluppo, come quelli di cui si controverte nella causa principale, costituiscano prestazioni principalmente ed abitualmente fornite nell'ambito della professione di ingegnere, come quelle contemplate dall'art. 9, n. 2, lett. e), terzo trattino, della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza van Hoffmann, cit., punto 16).

21 A tal riguardo è necessario constatare che l'esercizio della professione di ingegnere comprende prestazioni caratterizzate dal fatto che non si tratta soltanto di applicare conoscenze e procedimenti esistenti a problemi concreti, bensì anche di acquisire nuove conoscenze e di sviluppare procedimenti nuovi per risolvere questi stessi problemi o problemi nuovi.

22 Pertanto, non si può legittimamente contestare che attività di ricerca e sviluppo costituiscano prestazioni che possono essere effettuate principalmente ed abitualmente da ingegneri.

23 Certamente, sebbene, come rilevato dal giudice del rinvio, le attività scientifiche di cui all'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva si caratterizzano generalmente per un aspetto innovatore e creativo, ciò non toglie che questa sola circostanza non sia tale da escludere che un soggetto passivo d'imposta, il quale esercita un'attività o una professione, contemplata da un'altra disposizione della stessa direttiva, possa a sua volta essere indotto ad effettuare altresì, in via principale ed abitualmente, prestazioni aventi tali caratteristiche.

24 Occorre aggiungere che, come emerge dalla giurisprudenza della Corte, le prestazioni contemplate dall'art. 9, n. 2, lett. c), della sesta direttiva si caratterizzano, in particolare, per il fatto che sono fornite ad una molteplicità di destinatari, cioè all'insieme delle persone che partecipano, a diverso titolo, ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, di insegnamento o ricreative (v. sentenza Gillan Beach, cit., punto 23).

25 Orbene, nella specie, dalla decisione di rinvio risulta che le prestazioni di servizi effettuate dalla Kronospan non sono state fornite ad una molteplicità di destinatari, ma sono state eseguite a favore di un solo destinatario cipriota che ha commissionato i lavori di ricerca e sviluppo di cui trattasi nella causa principale. La circostanza che tale beneficiario unico delle prestazioni di servizi sia indotto a vendere, a terzi o a società appartenenti allo stesso gruppo di cui esso fa parte, i risultati di lavori da esso commissionati, è priva di rilievo al riguardo. Infatti la divulgazione, da parte del destinatario di suddette prestazioni nell'ambito della propria attività economica, di tali risultati presso un vasto pubblico non permette di considerare che tali prestazioni siano state fornite ad una persona diversa dal suddetto destinatario.

26 Ne consegue che prestazioni, come quelle in esame nella causa principale, devono essere considerate come rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, lett. e), della sesta direttiva.

27 Tale conclusione non è rimessa in questione dall'argomento menzionato al punto 16 della presente sentenza e secondo cui, nella causa principale, il destinatario delle prestazioni di servizi non include direttamente i costi di queste ultime nel prezzo dei beni e dei servizi da esso offerti, talché queste prestazioni rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 1, della sesta direttiva.

28 Infatti, da un lato, come risulta dall'impiego dell'avverbio «segnatamente» al settimo 'considerando' della sesta direttiva, l'ambito di applicazione dell'art. 9, n. 2, della direttiva in parola, non è limitato alle prestazioni di servizi tra soggetti passivi ed il cui costo sia compreso nel prezzo dei beni.

29 D'altra parte, la sesta direttiva non contiene alcuna indicazione che permetta di concludere che la circostanza che il destinatario includa i costi delle prestazioni non direttamente, bensì indirettamente nel prezzo dei beni e dei servizi da esso offerti è rilevante al fine di determinare se una prestazione di servizi rientri nell'ambito di applicazione del n. 1 o del n. 2 dell'art. 9 della sesta direttiva.

30 Alla luce delle considerazioni che precedono, la questione sollevata deve essere risolta nel senso che prestazioni di servizi, come quelle di cui trattasi nella causa principale, consistenti nell'esecuzione di lavori di ricerca e sviluppo in materia ambientale e tecnologica, effettuate da ingegneri stabiliti in uno Stato membro su incarico e a favore di un destinatario stabilito in un altro Stato membro, devono essere qualificate come «prestazioni di ingegneri» a norma dell'art. 9, n. 2,

lett. e), della sesta direttiva.

### **Sulle spese**

31 Nei confronti delle parti nella 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:

**Prestazioni di servizi consistenti nell'esecuzione di lavori di ricerca e sviluppo in materia ambientale e tecnologica, effettuate da ingegneri stabiliti in uno Stato membro su incarico e a favore di un destinatario stabilito in un altro Stato membro, devono essere qualificate come «prestazioni di ingegneri» a norma dell'art. 9, n. 2, lett. e), 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.**

Firme

\* Lingua processuale: il polacco.