# SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 7 de octubre de 2010*

En el asunto C-222/09,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 23 de abril de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de junio de 2009, en el procedimiento entre

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

y

**Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. J.-J. Kasel (Ponente), A. Borg Barthet, M. Ilešič y la Sra. M. Berger, Jueces;

* Lengua de procedimiento: polaco.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de julio de 2010;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Kronospan Mielec sp. z o.o., por el Sr. M. Sobańska, adwokat, y el Sr. T. Michalik, doradca podatkowy;

— en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. M. Dowgielewicz y por las Sras. A. Kramarczyk y A. Rutkowska, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. K. Georgiadis y por las Sras. Z. Chatzipavlou y V. Karra, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. K. Herrmann, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 9, apartado 2, letras c) y e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Kronospan Mielec sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Kronospan») y el Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie (Director de la administración tributaria de Rzeszów; en lo sucesivo, «Dyrektor») en relación con la determinación, a efectos de percepción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), del lugar en que se consideran efectuadas las prestaciones de servicios.

## Marco jurídico

*Sexta Directiva*

3 El séptimo considerando de la Sexta Directiva enuncia:

«Considerando que la determinación del lugar de las operaciones imponibles ha provocado conflictos de competencia entre los Estados miembros, en especial por lo que se refiere a la entrega de bienes para su montaje y a las prestaciones de servicios; que, si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los presta tenga establecida la sede de su actividad profesional, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el país del destinatario de la prestación, especialmente en lo relativo a ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo coste entre en el precio de los bienes».

4 El artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone:

«1. Los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.»

5 El artículo 9, apartado 2, letras c) y e), de la Sexta Directiva, tiene la siguiente redacción:

«Sin embargo,

[…]

c) el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto:

— actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades;

[…]

será el lugar en que estas prestaciones sean materialmente realizadas;

[…]

e) el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos

servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual:

[…]

— las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y el suministro de informaciones;

[…].»

*Normativa nacional*

6 El artículo 27, apartado 2, número 3, letra a), de la Ustawa z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nº 54, posición 535 (Ley de 11 de marzo de 2004 del impuesto sobre el valor añadido), en su versión aplicable en el momento de los hechos que dieron lugar al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), disponía:

«En el caso de la prestación de servicios que tengan por objeto actividades culturales, artísticas, científicas, docentes o recreativas, el lugar de prestación del servicio será […] el lugar en el que los servicios se ejecutan materialmente.»

7 El artículo 27, apartado 3, de la Ley del IVA tiene el siguiente tenor:

«Cuando las prestaciones de servicios enunciadas en el apartado 4 se ejecuten en beneficio de

1) personas físicas, personas jurídicas u organizaciones sin personalidad jurídica que tienen su sede o domicilio en el territorio de un Estado tercero, o

2) sujetos pasivos que tienen su sede o domicilio dentro de la Comunidad, pero en un Estado distinto del de la persona que presta el servicio,

el lugar de ejecución de la prestación del servicio será el lugar en el que el destinatario del servicio tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente para el que se ejecuta el referido servicio o, cuando no exista establecimiento permanente, el lugar donde tenga su domicilio o su residencia habitual.»

8 El artículo 27, apartado 4, número 3, de la Ley del IVA establece:

«El apartado 3 será aplicable a las prestaciones de servicios de asesoramiento en materia de hardware para ordenadores […]; y de software […]; en materia jurídica y contable, en materia de sondeos y estudios de mercado, de asesoramiento en materia de ejercicio de una actividad económica y de gestión […]; prestaciones de servicios de arquitectos e ingenieros […] –con la salvedad de lo dispuesto en el apartado 2, número 1; en materia de estudios y análisis técnicos […]; de transmisión de datos y de suministro de informaciones; en materia de traducción […].»

**Litigio principal y cuestión prejudicial**

9 Kronospan, que tiene su domicilio en Polonia, ha prestado a un cliente domiciliado en Chipre servicios en el ámbito de los estudios y análisis técnicos, y ha realizado trabajos de investigación y desarrollo en el ámbito de las ciencias naturales y de la tecnología.

10 Las referidas prestaciones se refieren más concretamente a trabajos que comprenden el estudio y la medición de emisiones, entre ellos, la realización de estudios en relación con la emisión de dióxido de carbono (CO2) y el comercio de derechos de emisión de CO2, la redacción y el control de la documentación de los citados trabajos, así como el análisis de posibles fuentes de contaminación vinculadas a la fabricación de productos compuestos principalmente de madera. Dichos trabajos se llevan a cabo con el objetivo de adquirir nuevas experiencias y conocimientos tecnológicos dirigidos a la fabricación de nuevos materiales, productos e instalaciones, así como a la aplicación de nuevos procedimientos tecnológicos en los procesos productivos.

11 Mediante escrito de 8 de diciembre de 2006, Kronospan solicitó ante la administración tributaria de Rzeszów una interpretación escrita sobre la aplicación de determinadas disposiciones del Derecho tributario polaco para saber en qué medida debía considerarse que los servicios de que se trata se habían prestado en Polonia y no en el Estado miembro en el que se encuentra la sede de la actividad del sujeto pasivo destinatario, a saber, la República de Chipre.

12 Kronospan considera que dichos servicios deben calificarse en su conjunto de trabajos de ingenieros, de manera que el lugar de prestación de los servicios debe ser, como se establece en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, el lugar en el que esté establecido el destinatario de los referidos servicios, es decir, Chipre. En un dictamen de 9 de marzo de 2007, la administración tributaria de Rzeszów consideró, sin embargo, que algunas de las operaciones de que se trata en el litigio principal

constituyen actividades científicas, por lo que el lugar de prestación está situado, en aplicación del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, en Polonia.

13 Al haber desestimado el Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie la reclamación presentada por Kronospan contra dicho dictamen, la referida empresa presentó un recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie (Tribunal administrativo del Voivodato en Rzeszów). Éste desestimó el recurso por considerar que los servicios controvertidos constituyen actividades científicas y no prestaciones de ingenieros.

14 El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que conoce del asunto, se pregunta si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las prestaciones de los ingenieros previstas en dicha disposición incluyen los trabajos de investigación y desarrollo efectuados por dichos ingenieros. En la medida en que se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y en particular de la sentencia de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C-41/04, Rec. p. I-9433), que lo dispuesto en dicho artículo 9, apartado 2, no se refiere a las profesiones contempladas en él en cuanto tales, sino a las prestaciones que habitualmente realizan éstas, podría considerarse que todos los tipos de prestaciones normalmente efectuadas por los ingenieros están comprendidas dentro del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva.

15 No obstante, una parte de las prestaciones controvertidas en el litigio principal revisten un carácter «creativo» e «innovador» y presentan elementos de los trabajos científicos que pueden estar comprendidos en el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, pese al hecho de que dichas prestaciones se efectúen con carácter comercial y para un único destinatario. La naturaleza comercial de las investigaciones científicas no pone en tela de juicio ni la naturaleza general de los resultados de dichas actividades ni su aplicación general en el futuro. Por lo tanto, cabe considerar que las prestaciones de que se trata se ofrecen a una pluralidad de destinatarios, de manera que en el caso de autos se cumple una de las condiciones para la aplicación de dicha

disposición establecida por el Tribunal de Justicia particularmente en su sentencia de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach (C-114/05, Rec. p. I-2427).

16 Además, el órgano jurisdiccional remitente señala que los costes de la prestación de servicios de que se trata en el caso de autos no entran directamente en el «precio de los bienes», contrariamente a lo que está previsto en el séptimo considerando de la Sexta Directiva. El precio de adquisición de dichos servicios constituye un elemento de los costes indirectos integrados en el precio de venta de todos los bienes y servicios que el beneficiario de los referidos servicios ofrece.

17 En esta situación, el Naczelny Sąd Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«a) ¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la […] Sexta Directiva […], que corresponde actualmente al artículo 56, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1, […]), en el sentido de que los servicios de ingenieros que en él se mencionan, prestados a una persona que es sujeto pasivo del IVA, la cual ejecuta un encargo que comprende tales servicios para otro destinatario establecido en otro Estado miembro, están sujetos al impuesto en el lugar donde el destinatario de los servicios (que ha encargado la prestación) tiene la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente?

b) ¿O bien ha de entenderse que esas prestaciones de servicios, en cuanto tienen por objeto actividades científicas deben gravarse en el lugar en el que se realizan materialmente, de conformidad con el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva [actualmente, artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112],

si se parte de la premisa de que tales servicios son trabajos que comprenden el estudio y la medición de emisiones en el sentido de las disposiciones medioambientales, entre ellos la realización de estudios en relación con la emisión de dióxido de carbono (CO2) y el comercio de derechos de emisión de CO2, la redacción y el control de la documentación de los citados trabajos, así como el análisis de posibles fuentes de contaminación y que se llevan a cabo con el objetivo de adquirir nuevas experiencias y conocimientos tecnológicos dirigidos a la fabricación de nuevos materiales, productos e instalaciones, así como a la aplicación de nuevos procedimientos tecnológicos en los procesos productivos?»

**Sobre la cuestión prejudicial**

18 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si las prestaciones de servicio, como las que se discuten en el litigio principal, consistentes en trabajos de investigación y desarrollo en materia medioambiental y tecnológica, llevadas a cabo por ingenieros establecidos en un Estado miembro por encargo y en beneficio de un destinatario domiciliado en otro Estado miembro, han de calificarse de «prestaciones de los ingenieros» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva, o de «actividades científicas» en el sentido del mismo apartado 2, letra c), primer guión.

19 Para responder a dicha cuestión, procede recordar de entrada que el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva no se refiere a profesiones, como las de abogado, asesor, experto contable o ingeniero, sino a prestaciones. El legislador de la Unión utiliza las profesiones mencionadas en dicho precepto como medio para definir las categorías de prestaciones a las que esta disposición se refiere (sentencia de 16 de septiembre de 1997, von Hoffmann, C-145/96, Rec. p. I-4857, apartado 15).

20 Por consiguiente, procede determinar si los trabajos de investigación y desarrollo, como los controvertidos en el litigio principal, constituyen prestaciones realizadas de forma principal y habitual en el marco de la profesión de ingeniero, como las contenidas en el artículo 9, apartado 2, letra e), tercer guión, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia von Hoffmann, antes citada, apartado 16).

21 A este respecto, procede señalar que el ejercicio de la profesión de ingeniero engloba prestaciones que se caracterizan por no ser meramente aplicaciones de conocimientos y procedimientos existentes a problemas concretos, sino también por la adquisición de nuevos conocimientos y por el desarrollo de nuevos procedimientos para resolver esos mismos problemas u otros nuevos.

22 Por lo tanto, no puede negarse fundadamente que las actividades de investigación y desarrollo constituyen prestaciones que pueden ser realizadas de forma principal y habitual por ingenieros.

23 Si bien es cierto que, como señaló el órgano jurisdiccional remitente, las actividades científicas previstas en el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, se caracterizan normalmente por un elemento innovador y creativo, no es menos cierto que esa circunstancia por sí sola no puede excluir que un sujeto pasivo que ejerce una actividad o una profesión prevista en otra disposición de la misma Directiva pueda, a su vez, llegar a efectuar igualmente, de forma principal y habitual, prestaciones de tales características.

24 Procede añadir que, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, se caracterizan, en particular, por el hecho de ofrecerse a una pluralidad de destinatarios, es decir, al conjunto de personas que participan, de manera

diferente, en actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o recreativas (véase la sentencia Gillan Beach, antes citada, apartado 23).

25 Ahora bien, en el presente asunto, se desprende de la resolución de remisión que las prestaciones de servicios efectuadas por Kronospan no han sido ofrecidas a una pluralidad de destinatarios, sino que han sido llevadas a cabo en beneficio del único destinatario chipriota de los servicios, que ha encargado los trabajos de investigación y desarrollo de que se trata en el litigio principal. El hecho de que dicho beneficiario único de las prestaciones de servicio pueda vender a terceros o a sociedades pertenecientes al mismo grupo del que forma parte, los resultados de los trabajos que ha encargado, carece de pertinencia a este respecto. En efecto, la difusión de dichos resultados entre un público amplio que hace el destinatario de dichas prestaciones en el marco de su actividad económica, no permite considerar que las referidas prestaciones de servicios se han realizado para una persona distinta del citado destinatario.

26 De ello resulta que las prestaciones de servicio como las controvertidas en el litigio principal deben considerarse comprendidas dentro del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva.

27 Dicha conclusión no se pone en tela de juicio por el argumento expuesto en el apartado 16 de la presente sentencia y según el cual, en el litigio principal, el destinatario de las prestaciones de servicios no incluye directamente los costes de éstas en el precio de los bienes y servicios que ofrece, de manera que dichas prestaciones de servicio están supuestamente comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva.

28 En efecto, por una parte, como se desprende del uso del adverbio «especialmente» en el séptimo considerando de la Sexta Directiva, el ámbito de aplicación de su artículo 9, apartado 2, no está limitado a las prestaciones de servicio entre sujetos pasivos y cuyo coste esté comprendido en el precio de los bienes.

29 Por otra parte, la Sexta Directiva no contiene indicación alguna que permita concluir que el hecho de que el destinatario no integre los costes de las prestaciones de servicio de manera directa sino indirecta en el precio de los bienes y servicios que ofrece sea pertinente para determinar si una prestación de servicio está comprendida en el apartado 1 o el apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva.

30 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que las prestaciones de servicios, como las que se discuten en el litigio principal, consistentes en trabajos de investigación y desarrollo en materia medioambiental y tecnológica, llevadas a cabo por ingenieros establecidos en un Estado miembro por encargo y en beneficio de un destinatario establecido en otro Estado miembro, deben calificarse de «prestaciones de los ingenieros» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva.

**Costas**

31 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

**Las prestaciones de servicio consistentes en trabajos de investigación y desarrollo en materia medioambiental y tecnológica, llevadas a cabo por ingenieros establecidos en un Estado miembro por encargo y en beneficio de un destinatario establecido en otro Estado miembro, deben calificarse de «prestaciones de los ingenieros» en el sentido del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.**

Firmas