

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 11 de marzo de 2020 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 77/388/CEE — Artículos 2 y 6 — Ámbito de aplicación — Operaciones gravadas — Prestación de servicios efectuada a título oneroso — Desplazamiento de personal por una sociedad matriz a su filial — Reembolso por la filial limitado a los costes en que se haya incurrido»

En el asunto C-94/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), mediante resolución de 27 de noviembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de febrero de 2019, en el procedimiento entre

**San Domenico Vetraria SpA**

y

**Agenzia delle Entrate,**

con intervención de:

**Ministero dell'Economia e delle Finanze,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. P. G. Xuereb, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz y A. Kumin (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y S. Mortoni, 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 de los artículos 2 y 6 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), y del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2 Dicha petición se presentó en el contexto de un litigio entre San Domenico Vetraria SpA y la Agenzia delle Entrate (Administración Tributaria, Italia) en relación con las deducciones practicadas por San Domenico Vetraria, correspondientes al ejercicio fiscal 2005, relativas al IVA pagado por los importes reembolsados a su sociedad matriz Avir SpA por el desplazamiento de un directivo.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión Europea***

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

4 El artículo 6 de esta Directiva establece en su apartado 1, párrafo primero:

«Serán consideradas como “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.»

### ***Derecho italiano***

5 Conforme al tenor del artículo 30 del Decreto Legislativo n. 276 — Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n.º 30 (Decreto Legislativo n.º 276 de ejecución de las funciones en materia de empleo y mercado de trabajo delegadas en virtud de la Ley n.º 30 de 14 de febrero de 2003), de 10 de septiembre de 2003 (suplemento ordinario a la GURI n.º 235, de 9 de octubre de 2003):

«1. Se produce un desplazamiento cuando un empresario, para satisfacer un interés propio, pone temporalmente a uno o más trabajadores a disposición de otro sujeto para la ejecución de una determinada actividad profesional.

2. En caso de desplazamiento, el empresario sigue siendo responsable del régimen económico y normativo que debe aplicarse al trabajador.»

6 El artículo 8, apartado 35, de la legge n. 67 — Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 1988) [Ley n.º 67 relativa a las disposiciones para la elaboración del presupuesto anual y plurianual del Estado (Ley de Presupuestos de 1988)], de 11 de marzo de 1988 (suplemento ordinario a la GURI n.º 61, de 14 de marzo de 1988; en lo sucesivo, «Ley n.º 67/88»), dispone que:

«No se considerarán relevantes a efectos del [IVA] las transferencias temporales o los desplazamientos de personal respecto de los cuales solo se abone el reembolso del coste correspondiente.»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

7 En 2004, Avir desplazó a uno de sus directivos a su filial, San Domenico Vetraria, para ocupar el puesto de director de uno de los establecimientos de esta última. En este contexto, San Domenico Vetraria recibió de su sociedad matriz facturas por importes correspondientes a los costes relativos al directivo desplazado. Al reembolsar a Avir los costes correspondientes a dicho desplazamiento, San Domenico Vetraria aplicó el IVA a efectos del ejercicio posterior del derecho a deducción.

8 La Administración Tributaria consideró que dichos reembolsos quedaban excluidos del ámbito de aplicación del IVA, ya que no se referían a prestaciones de servicios entre una filial y su sociedad matriz, por lo que practicó una liquidación con el fin de recuperar el IVA deducido por ese concepto.

9 El recurso interpuesto por San Domenico Vetraria contra la liquidación de oficio fue desestimado por los órganos jurisdiccionales de primera y de segunda instancia. En concreto, el órgano jurisdiccional de segunda instancia consideró que los importes abonados por dicha sociedad correspondían únicamente, a falta de prueba de que el trabajador desplazado hubiera recibido cantidades adicionales o ejercido funciones diferentes de las ya ejercidas en la sociedad de origen, a reembolsos de costes, a efectos del artículo 8, apartado 35, de la Ley n.º 67/88.

10 La Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), que conoce del recurso de casación interpuesto por San Domenico Vetraria, considera de importancia decisiva para la resolución del litigio principal la cuestión de si el desplazamiento de personal a cambio del reembolso de los costes correspondientes puede considerarse sujeto a gravamen.

11 A este respecto, dicho órgano jurisdiccional precisa que, con arreglo al artículo 8, apartado 35, de la Ley n.º 67/88, en caso de que la cantidad reembolsada corresponda al importe de los gastos efectuados en relación con el personal desplazado, la operación de desplazamiento no está gravada, ya que no es relevante a efectos del IVA. No obstante, en su opinión, subsisten dudas respecto a la exclusión del ámbito de aplicación del IVA de una prestación como el desplazamiento de personal a cambio del reembolso del coste de las prestaciones correspondientes.

12 En efecto, según dicho órgano jurisdiccional, la naturaleza económica de una operación de desplazamiento como la controvertida en el litigio principal parece derivarse de la existencia necesaria, sobre la base del artículo 30 del Decreto Legislativo mencionado en el apartado 5 de la presente sentencia, de un interés específico del empresario que lleva a cabo el desplazamiento, a saber, garantizar el mejor funcionamiento de la organización común de la sociedad matriz y de la filial. Además, en el presente asunto no se discute la existencia de dicho interés.

13 Por otra parte, el hecho de que tal operación de desplazamiento dé lugar a una prestación de servicios realizada a título oneroso podría resultar del importe, no desdeñable en el presente asunto, pagado por la sociedad destinataria del desplazamiento y equivalente al importe de los gastos y cargas que han de asumirse por los trabajadores.

14 La Corte suprema di cassazione (Tribunal Supremo de Casación) considera, además, que la norma nacional parece dar lugar a una desigualdad de trato injustificada, que puede tener

incidencia en el principio de neutralidad fiscal, entre el desplazamiento de personal y la puesta a disposición de mano de obra, dado que esta última operación siempre da lugar a una prestación gravada.

15 En esas circunstancias, la Corte suprema de cassazione (Tribunal Supremo de Casación) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 2 y 6 de la [Sexta Directiva] y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual no deben considerarse relevantes a efectos del [IVA] las transferencias temporales o los desplazamientos de personal de la sociedad matriz cuando la sociedad filial solo abona el reembolso del coste correspondiente?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

16 Para responder a la cuestión prejudicial planteada, procede recordar que, con arreglo al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

17 Además, a tenor del artículo 6, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva, se consideran prestaciones de servicios «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes».

18 En el presente asunto, de las indicaciones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que no se discute que Avir tiene la condición de sujeto pasivo y que la prestación de servicios controvertida en el litigio principal, a saber, el desplazamiento de un directivo de esta sociedad a su filial San Domenico Vetraria, se produjo en el interior del país de que se trata.

19 Por lo tanto, queda por determinar si esa prestación de servicios se efectuó «a título oneroso», a efectos del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

20 A este respecto, conforme a reiterada jurisprudencia, en el marco del sistema del IVA, las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de un negocio jurídico entre las partes en el cual se haya pactado un precio o un contravalor. De este modo, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y, por tanto, dichas prestaciones no están sujetas al IVA (sentencia de 22 de junio de 2016, *Ěeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, apartado 20 y jurisprudencia citada).

21 De ello se deduce que una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso» a efectos del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva y, por tanto, solo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Así ocurre cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de junio de 2016, *Ěeský rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, apartados 21 y 22 y jurisprudencia citada; de 22 de noviembre de 2018, *MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 39, y de 3 de julio de 2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 69).

22 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que el desplazamiento se efectuó sobre la base de una relación jurídica de naturaleza

contractual entre Avir y San Domenico Vetraria.

23 Por otra parte, resulta que, en el marco de esa relación jurídica, se intercambiaron prestaciones recíprocas, a saber, el desplazamiento de un directivo de Avir a San Domenico Vetraria, por una parte, y el pago por esta a aquella de las cantidades que se le facturaron, por otra.

24 Sin embargo, la Comisión niega la existencia de un vínculo directo entre ambas prestaciones, alegando que, si no se estipuló una remuneración superior a los costes en que incurrió Avir, el desplazamiento controvertido en el litigio principal no tuvo lugar con el fin de recibir una contraprestación.

25 No puede acogerse esta argumentación.

26 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que existe un vínculo directo cuando dos prestaciones se condicionan mutuamente (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartados 13 a 20, y de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, apartados 15 a 17), a saber, que una de ellas se realiza únicamente a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, apartado 14, y de 2 de junio de 1994, Empire Stores, C-33/93, EU:C:1994:225, apartado 16).

27 Así, en caso de que se acredite, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, que el pago por San Domenico Vetraria de los importes que le facturó su sociedad matriz era un requisito para que esta última desplazase al directivo y que la filial pagó dichos importes únicamente como contraprestación por el desplazamiento, debería concluirse que existe un vínculo directo entre ambas prestaciones.

28 Como consecuencia de ello, la operación debería considerarse realizada a título oneroso y, dado que se cumplen también los demás requisitos que figuran en el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, estaría sujeta al IVA.

29 Es irrelevante, a este respecto, el importe de la contraprestación, en particular el hecho de que sea igual, superior o inferior a los costes en que haya incurrido el sujeto pasivo en el marco de la realización de su prestación (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, apartado 22, y de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 45 y jurisprudencia citada). En efecto, esa circunstancia no afecta al vínculo directo entre la prestación de servicios efectuada y la contraprestación recibida (sentencia de 2 de junio de 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, apartado 46 y jurisprudencia citada).

30 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual no se consideran relevantes a efectos del IVA las transferencias temporales o los desplazamientos de personal de una sociedad matriz a su filial realizados contra el mero reembolso de los costes correspondientes, siempre que los importes abonados por la filial a su sociedad matriz, por una parte, y tales transferencias temporales o desplazamientos, por otra, se condicionen mutuamente.

## **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 este 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 Séptima) declara:

**El artículo 2, punto 1, 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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual no se consideran relevantes a efectos del IVA las transferencias temporales o los desplazamientos de personal de una sociedad matriz a su filial realizados contra el mero reembolso de los costes correspondientes, siempre que los importes abonados por la filial a su sociedad matriz, por una parte, y tales transferencias temporales o desplazamientos, por otra, se condicionen mutuamente.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: italiano.