

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. JÁN MAZÁK

presentadas el 28 de junio de 2011 (1)

Asunto C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, en liquidación,

contra

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Hamburg (Alemania)]

«Sexta Directiva IVA — Interpretación del artículo 9, apartado 2, letra e) — Prestaciones consistentes en cesiones de personal — Cesión de conductores que no son asalariados del prestador del servicio — Lugar de prestación del servicio — Devolución»

I. Introducción

1. Mediante resolución de 20 de abril de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de mayo siguiente, el Finanzgericht Hamburg (Juzgado Tributario de Hamburgo) (Alemania) planteó al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, varias cuestiones acerca de la interpretación 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 (2) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2. La petición de decisión prejudicial se formula en el contexto del litigio entre la sociedad ADV Allround Vermittlungs AG, en liquidación (en lo sucesivo, «ADV Allround»), y el Finanzamt Hamburg-Bergedorf (Oficina de Hacienda de Hamburgo-Bergedorf) relativo a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido («IVA») por el año 2005, en razón del lugar de prestación del servicio de cesión de conductores autónomos de camiones a clientes extranjeros.

3. Mediante las preguntas planteadas, el órgano jurisdiccional remitente desea saber esencialmente, en primer lugar, si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la expresión «prestaciones consistentes en cesiones de personal» incluye también la cesión de personal autónomo, no asalariado de la empresa que presta el servicio.

4. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, de conformidad con lo dispuesto en la Sexta Directiva, el Derecho procesal nacional debe garantizar que una única

operación consistente, en este caso, en una prestación de servicios, se valore del mismo modo a efectos de imposición del IVA en lo que respecta al sujeto pasivo prestador del servicio y en lo que respecta al sujeto pasivo destinatario del mismo, y solicita orientación sobre el período en el que este último puede deducir el impuesto soportado en relación con el servicio recibido.

II. Marco normativo

A. La Sexta Directiva

5. El artículo 9 de la Sexta Directiva, titulado «Prestaciones de servicios» establece, en la parte que nos interesa, lo siguiente:

«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.

2. Sin embargo:

[...]

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 consistentes en cesiones de personal;

[...]».

6. El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir» establece, en la parte que nos interesa, lo siguiente:

«[...]

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el apartado 2 en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

a) de sus operaciones correspondientes a las actividades económicas contempladas en el artículo 4, apartado 2, efectuadas en el extranjero, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del país;

[...]».

B. *Derecho nacional aplicable*

7. El artículo 3a, relativo al lugar de la prestación de otros servicios, de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2009, establece, en la parte que nos interesa, lo siguiente:

«Apartado 1, primera frase:

Las otras prestaciones se entenderán realizadas en el lugar a partir del cual el empresario ejerza su actividad, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 3b y 3f.

[...]

Apartado 3, primera frase:

Si el destinatario de una de las otras prestaciones mencionadas en el apartado 4 es una empresa, se entenderá realizada la prestación, como excepción al apartado 1, en el lugar donde dicho destinatario ejerza su actividad.

[...]

Apartado 4

A efectos del apartado 3, se entenderá por otras prestaciones [...]

7. Las cesiones de personal [...]».

III. Antecedentes de hecho, procedimiento y cuestiones prejudiciales planteadas

8. Según la petición de decisión prejudicial, la actividad mercantil de ADV Allround consistía en 2005, el año controvertido, en la cesión de conductores autónomos de camiones a empresas de transporte en Alemania y en el extranjero, particularmente en Italia (Tirol del Sur).

9. Para tal fin, se formalizaban con los conductores contratos por escrito, denominados «acuerdos de intermediación». Las empresas de transporte encargaban el servicio llamando por teléfono a ADV Allround cuando necesitaban un conductor.

10. Los conductores facturaban a ADV Allround su trabajo, que consistía en conducir los camiones proporcionados por las empresas de transporte, mientras que ADV Allround facturaba a estas últimas la cesión de los conductores, aplicando un recargo comprendido entre el 8 % (tareas de larga duración) y el 20 % (tareas aisladas).

11. ADV Allround no incluía inicialmente el impuesto sobre el volumen de negocios en las facturas emitidas a clientes situados fuera de Alemania, como las empresas de transporte italianas del presente asunto, al suponer que el servicio en cuestión constituía una «cesión de personal» en el sentido del artículo 3a, apartado 4, número 7, de la UStG y que el lugar de la prestación y, por ende, de tributación era por tanto Italia, donde estaban establecidos los destinatarios de ese servicio.

12. En un acta de inspección de fecha 3 de julio de 2006, tras una inspección especial del impuesto sobre el volumen de negocios ingresado por ADV Allround por los tres primeros

trimestres de 2005, el Finanzamt Hamburg-Bergedorf expresó la opinión de que las «cesiones de personal» en el sentido de la disposición anterior comprendían únicamente la puesta a disposición de los propios trabajadores de la empresa (cesión de trabajadores) y, por lo tanto, el lugar de prestación del servicio era el lugar en que ADV Allround ejercía su actividad, es decir, Alemania.

13. En consecuencia, ADV Allround empezó a incluir también el impuesto sobre el volumen de negocios al tipo del 16 % entonces vigente, en las facturas de los clientes italianos. Además, expidió facturas corregidas, que incluían el impuesto sobre el volumen de negocios, para todos los servicios que había prestado en 2005, considerando que dicho impuesto sería devuelto a sus clientes italianos, de manera que, exceptuando la carga administrativa adicional ocasionada por el procedimiento de devolución, la consideración de las operaciones como operaciones imponibles en Alemania seguiría siendo económicamente neutra.

14. Sin embargo, el Bundeszentralamt für Steuern (Administración tributaria federal central), competente para las solicitudes de devolución del impuesto soportado, adoptó una opinión distinta a la del Finanzamt Hamburg-Bergedorf, y sostuvo que la noción de «cesiones de personal» del artículo 3a, apartado 4, número 7, del UStG también era aplicable a las cesiones de conductores de la índole de las que aquí se examinan. Según esa opinión, tales operaciones no eran por tanto operaciones imponibles en Alemania, de modo que el impuesto sobre el volumen de negocios había sido cargado injustificadamente en las facturas corregidas y, por lo tanto, no procedía devolverlo. Todas las solicitudes de devolución del impuesto sobre el volumen de negocios soportado presentadas por las empresas destinatarias de las prestaciones fueron así denegadas.

15. Ante esta situación, los clientes italianos se negaron a seguir pagando a ADV Allround el impuesto sobre el volumen de negocios incluido en las facturas. Con precios superiores, en aquel momento, en un 16 %, ADV Allround no pudo continuar su actividad en el mercado, ya que sus clientes no tenían ningún modo de obtener la devolución del impuesto soportado y, en consecuencia, eran ellos quienes soportaban efectivamente la carga del impuesto. Dado que sus márgenes oscilaban entre el 8 % y el 20 %, ADV Allround cesó su actividad y actualmente se encuentra en proceso de liquidación.

16. El Finanzgericht Hamburg, ante el que se ha planteado el litigio, afirma, en primer lugar, que no existe certeza sobre si la expresión «cesiones de personal», que utilizan tanto el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva como el artículo 3a, apartado 4, número 7, de la UStG, que transpone aquella disposición en el Derecho alemán, se refiere únicamente a las personas que tienen una relación de empleo dependiente, es decir, a los asalariados, o si también se aplica a los trabajadores autónomos, como los conductores de camiones del presente asunto. No obstante, indica que, a la luz del objetivo de la Sexta Directiva de facilitar la prestación de servicios en el mercado interior europeo, las dificultades prácticas para distinguir a los asalariados de los trabajadores autónomos y para ofrecer pruebas apropiadas al respecto al destinatario de los servicios pueden redundar en favor de la inclusión en el concepto de «cesiones de personal» de la puesta a disposición de trabajadores autónomos

17. En segundo lugar, habida cuenta de que, en su opinión, el carácter imponible de una operación y la deuda tributaria resultante de ella, por un lado, y el derecho a la deducción del impuesto soportado, por otro, deben considerarse estrechamente relacionados, el órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si esa correlación en la legislación sustantiva debe reflejarse en la legislación procesal y, en particular, si esa conexión entre carácter imponible y deducción en lo que respecta a una misma operación implica la necesidad de excluir decisiones de contenido contradictorio y, en su caso, cómo podría alcanzarse este objetivo.

18. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado aún sobre el plazo fijado en la legislación alemana para que el que el destinatario

de un servicio pueda solicitar una deducción, que es de sólo seis meses desde el final del año natural en el que haya nacido el derecho a la devolución. A su juicio, no queda claro si, de conformidad con la Sexta Directiva y con los principios de seguridad jurídica y efectividad, dicho período puede expirar antes de que se haya adoptado una resolución firme sobre el carácter imponible de la operación y la deuda tributaria en lo que respecta al prestador del servicio.

19. En ese contexto, el Finanzgericht Hamburg decidió suspender el procedimiento y plantear las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 9, apartado 2, letra e), sexto guión, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 [actualmente artículo 56, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2009], en el sentido de que las “prestaciones consistentes en cesiones de personal” incluyen la cesión de personal autónomo no asalariado de la empresa que presta el servicio?

2) ¿Deben interpretarse el artículo 17, apartados 1, 2, letra a), y 3, letra a), y el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388 [actualmente artículos 167, 168, letra a), 169, letra a), y 178, letra a), de la Directiva 2006/112] en el sentido de que el Derecho procesal nacional debe adoptar medidas para garantizar que el carácter imponible de una sola y misma prestación y la deuda tributaria resultante de ella se valoren del mismo modo en lo que respecta a la empresa que presta el servicio y a la empresa destinataria del mismo, aun cuando ambas empresas estén sometidas a autoridades fiscales diferentes?

Sólo para el caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión:

3) ¿Deben interpretarse el artículo 17, apartados 1, 2, letra a), y 3, letra a), y el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388 [actualmente artículos 167, 168, letra a), 169, letra a) y 178, letra a), de la Directiva 2006/112] en el sentido de que el plazo dentro del cual el destinatario de la prestación puede deducir el IVA soportado no debe finalizar hasta que recaiga una resolución firme sobre el carácter imponible de la operación y la deuda tributaria resultante de ella en lo que respecta a la empresa que presta el servicio?»

IV. Análisis jurídico

A. Primera cuestión

20. Mediante la primera pregunta planteada, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, esencialmente, si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «prestaciones consistentes en cesiones de personal» incluye también la cesión de personal autónomo no asalariado del prestador del servicio.

1. Posturas de las partes.

21. En el presente procedimiento, presentaron observaciones escritas el Gobierno alemán y la Comisión Europea. Además de esas partes, ADV Allround estuvo representada en la vista oral celebrada el 30 de marzo de 2011.

22. El Gobierno alemán y la Comisión son de la opinión de que la noción de «prestaciones consistentes en cesiones de personal» utilizada en el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta

Directiva no incluye la cesión de personal autónomo no asalariado de la empresa que presta el servicio y que, por tanto, debe darse una respuesta negativa a la primera cuestión.

23. Ambas partes alegan, en esencia, que el término «personal» suele hacer referencia normalmente a trabajadores asalariados del prestador del servicio. Apoya esta interpretación el hecho de que ese término se utilice en un sentido similar en los artículos 5, apartado 6, 6, apartado 2, y 13, parte A, letra k), de la Sexta Directiva, que deben ser interpretados de modo uniforme, así como en otras áreas del Derecho de la Unión Europea. Además, el sistema y el objeto del artículo 9 de la Sexta Directiva se verían comprometidos si el concepto de cesiones de personal debiese interpretarse en el sentido de que incluye a los trabajadores autónomos.

24. En cambio, ADV Allround propone que se responda afirmativamente a la primera cuestión. La tesis de que el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva también se refiere a la cesión de personal autónomo se ve corroborada en particular, en su opinión, por consideraciones prácticas y de seguridad jurídica. No está de acuerdo con la alegación de que esa interpretación puede abrir la puerta a la manipulación y a la evasión fiscal por parte del prestador del servicio.

2. Apreciación

25. Debo decir, de entrada, que la interpretación puramente literal del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva no me parece concluyente para la cuestión de si las «cesiones de personal» mencionadas en esa disposición incluyen las cesiones de trabajadores autónomos aquí controvertidas.

26. A ese respecto debe señalarse, en primer lugar, que al menos en algunas versiones de otras lenguas, el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva utiliza el término más general de «personal» o términos equivalentes (por ejemplo, «Personal» en alemán, «personnel» en francés y «personal» en la redacción española), en lugar de un término más específico como «trabajador» o «asalariado», y por tanto que el término general no se refiere necesariamente a personas en una relación de empleo dependiente.

27. En segundo lugar, lo que es más importante, en contra de la opinión sobre la que la Comisión y el Gobierno alemán parecen basar su argumento, no se ha acreditado en absoluto de modo concluyente que el término «personal» haga referencia a la relación entre el prestador del servicio y las personas cedidas y no a la relación entre esas personas y el destinatario del servicio. En otras palabras, las «prestaciones consistentes en cesiones de personal» del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva no describen necesariamente el servicio en el que un sujeto pasivo pone su propio personal a disposición de otra persona, sino que la característica principal de ese servicio puede consistir perfectamente en el hecho de que a esa otra persona se le proporcione personal o mano de obra, con independencia de la naturaleza de la relación contractual entre el prestador de ese servicio y las personas cedidas.

28. También procede señalar que el término «personal» del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva no debe tener necesariamente el mismo significado que tiene en otras disposiciones de esa Directiva, y menos aún en otras normas de la legislación de la Unión, ya que se debe tener en cuenta el contexto específico de cada disposición en la que se utiliza ese término.

29. Así, las disposiciones de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, que contienen el término «personal» y son citadas por la Comisión a este respecto, tienen por objeto garantizar que el sujeto pasivo que utiliza un bien o servicio de su empresa para sus necesidades privadas o las de su personal recibe el mismo trato que el consumidor final, (3) mientras que el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva forma parte de unas normas con un

objeto muy diferente: el de determinar el lugar en el que se considera que se ha prestado un servicio.

30. Por lo tanto, procede pasar a analizar si el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, teniendo en cuenta su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte, (4) debe interpretarse en el sentido de que una cesión de personal autónomo como la que aquí se discute constituye también una «cesión de personal» que debe ser gravada en el país en el que está establecido el destinatario del servicio.

31. Conviene recordar, en primer lugar, que el artículo 9 de la Sexta Directiva establece las reglas de determinación del lugar donde se consideran prestados los servicios a efectos fiscales, con el fin de evitar conflictos de competencia que puedan dar lugar a casos de doble imposición o, secundariamente, de no imposición. (5)

32. A estos efectos, el artículo 9, apartado 1, establece una regla de carácter general según la cual los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté establecido quien los preste. (6)

33. Es necesario señalar que esta regla constituye en sí una excepción al principio de territorialidad estricto y es, como ha indicado el Tribunal, una ficción, en el sentido de que, para mayor simplicidad, (7) el servicio se considera prestado donde la persona que lo preste tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento, con independencia del lugar en que se preste efectivamente el servicio. (8)

34. Sin embargo, para los servicios específicos para los que el legislador ha considerado inadecuada la regla según la cual el servicio se considera prestado en el lugar en que el prestador tiene la sede de su actividad económica o posee un establecimiento, el artículo 9, apartado 2, de la Sexta Directiva menciona algunos casos especiales en los que los servicios se consideran prestados en el lugar de establecimiento del cliente. (9)

35. En lo que se refiere a la relación entre los apartados 1 y 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva, debe recordarse, además, que el Tribunal de Justicia ha sostenido sistemáticamente que el apartado 1 no es preeminente con respecto al apartado 2 de esta disposición, lo que significa que este último no constituye una excepción que deba interpretarse de modo restrictivo. (10)

36. Antes bien, en cada situación, como la del presente asunto, en la que unos conductores autónomos de camiones se ponen a disposición de sujetos pasivos situados en el extranjero, es preciso considerar si tal situación está comprendida en uno de los casos mencionados en el artículo 9, apartado 2 de la Sexta Directiva, es decir, en las circunstancias del presente asunto, en el concepto de «cesiones de personal» a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra e), de esa Directiva. De no ser así, le será aplicable el apartado 1 de este mismo artículo. (11)

37. A este respecto procede señalar en primer lugar que, según el séptimo considerando de la exposición de motivos de la Sexta Directiva, el objetivo general del artículo 9, apartado 2, de dicha Directiva es establecer un régimen especial para ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entra en el precio de los bienes. (12)

38. Por lo que se refiere a este objetivo más general, el coste de la cesión de personal, en este caso la cesión de conductores de camiones, está incluido en el precio de los bienes o servicios producidos por el destinatario de la prestación, (13) con independencia de que el personal cedido esté compuesto por asalariados del prestador del servicio o, como en este caso, la cesión sea de trabajadores autónomos que están vinculados al prestador del servicio tan solo mediante un

acuerdo de intermediación.

39. En segundo lugar, y del mismo modo, aunque la propia Sexta Directiva guarda silencio respecto al objetivo concreto perseguido al incluir específicamente la cesión de personal entre las categorías de servicios mencionadas en el artículo 9, apartado 2, de esa Directiva, subsiste el hecho de que el legislador aparentemente estimaba inapropiado que a efectos fiscales dicho servicio se considerase prestado, según la regla general del apartado 1 de ese mismo artículo, en el lugar en el que el prestador del servicio tuviera la sede de su actividad económica o poseyera un establecimiento. (14) En vez de eso, el legislador consideró que el lugar donde tuviera la sede de su actividad económica o poseyera un establecimiento el destinatario de las cesiones de personal, bajo cuya dirección y control harían su trabajo las personas puestas a su disposición, debía ser el principal criterio geográfico de vinculación fiscal y, por lo tanto, el lugar de referencia para determinar la competencia territorial a efectos fiscales en lo que respecta a tales servicios.

40. En vista de estas consideraciones, parece igualmente que no hay ninguna razón objetiva —tampoco la han alegado la Comisión o el Gobierno alemán— por la que, a efectos de determinar el lugar de tributación, deba establecerse una distinción entre las cesiones de personal según las personas cedidas sean o no asalariados del prestador del servicio, o por la que esa particularidad deba constituir una característica del servicio de «cesión de personal» conforme al artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva.

41. Por el contrario, podría alegarse que, si se estima necesario establecer una excepción a la regla general establecida en el artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva y considerar que el personal es cedido en el lugar en que el destinatario de la prestación tenga la sede de su actividad económica o posea un establecimiento en el caso de que dicho personal esté compuesto por asalariados del prestador del servicio, la tesis de que ése es el lugar de tributación parece aún más justificada cuando las personas cedidas no sean asalariados del prestador del servicio y, por lo tanto, tengan un vínculo menor con él y con la sede de su actividad económica o con su establecimiento.

42. Además, como correctamente ha observado ADV Allround, esta interpretación es más congruente con el objetivo del artículo 9 de la Sexta Directiva de efectuar un reparto racional de las competencias fiscales, puesto que contribuye más a la simplicidad de la gestión, evita problemas prácticos y aumenta la seguridad jurídica en la aplicación de las normas de conflicto de leyes establecidas en ese artículo, (15) en comparación con una situación en la que el lugar de tributación en los casos de cesión de personal deba ser determinado dependiendo de que las personas cedidas sean asalariados del prestador del servicio o autónomos, a pesar de que ambos servicios persiguen de hecho un mismo objetivo.

43. Por último, no cabe acoger la tesis del Gobierno alemán de que incluir a los conductores autónomos en la definición de «cesiones de personal» del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva permitiría a los trabajadores autónomos manipular o escoger el lugar de tributación de un mismo servicio, como el servicio de conducción de este asunto, dependiendo de si prestan el servicio a través de un agente o no.

44. A efectos, entre otras cosas, de la aplicación de las normas sobre el lugar de tributación que contiene la Sexta Directiva, cada operación debe ser definida y clasificada objetivamente, teniendo en cuenta todas sus características y las circunstancias en las que se desarrolla. (16)

45. Así, en un contexto como el del litigio principal, procede determinar si la característica principal o la finalidad principal del servicio controvertido consiste en facilitar mano de obra, en este caso conductores de camiones, a un sujeto pasivo, de forma que la operación deberá considerarse una cesión de personal, o si consiste en la ejecución de servicios de transporte por

parte del prestador del servicio y los asalariados o subcontratistas autónomos se facilitan como parte de la prestación del servicio. Además, en esas circunstancias generalmente se mezclan varias operaciones distintas que deben ser examinadas por separado a efectos fiscales, como por ejemplo el servicio proporcionado por los conductores autónomos de camiones al agente o proveedor de personal con arreglo al contrato de intermediación, el servicio prestado por ese agente a las empresas de transporte extranjeras y, por último, los servicios de transporte que puedan prestar esas empresas de transporte a sus clientes.

46. De las consideraciones anteriores se deduce que la respuesta que propongo a la primera cuestión planteada es que el artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la expresión «prestaciones consistentes en cesiones de personal» incluye también la cesión de personal autónomo no asalariado de la empresa que presta el servicio.

B. *Segunda cuestión*

47. Mediante la segunda cuestión planteada, el órgano jurisdiccional remitente intenta dirimir en qué medida, en su caso, la Sexta Directiva, y en particular sus disposiciones relativas al derecho a deducir, exigen que el Derecho procesal nacional adopte medidas para garantizar que el carácter imponible de una sola y misma prestación y la deuda tributaria resultante de ella se valoren del mismo modo en lo que respecta a la empresa que presta el servicio y a la empresa destinataria del mismo, aun cuando ambas empresas estén sometidas a autoridades fiscales diferentes, evitando o eliminando así las resoluciones contradictorias al respecto.

1. Postura de las partes.

48. La Comisión sostiene que el Derecho procesal nacional debe garantizar que, a efectos de recaudación del IVA, una sola y misma prestación se valore del mismo modo en lo que respecta a la persona que presta el servicio en cuestión y a la persona destinataria del mismo.

49. A su parecer, la autonomía procesal de los Estados miembros no puede ser tan amplia como para limitar los efectos del derecho básico a la deducción y devolución del IVA, que está concebido para liberar a la empresa por completo de la carga del IVA que deba abonar o abone al desarrollar todas sus actividades económicas, garantizando de ese modo una absoluta neutralidad en el gravamen de todas las actividades económicas.

50. La Comisión alega que los Estados miembros deben evitar, en virtud de su obligación de cooperación leal, las situaciones en que las opiniones divergentes de distintas autoridades fiscales puedan impedir que los sujetos pasivos deduzcan todo el IVA soportado u obtengan su devolución. A tal fin, es necesario establecer una coordinación entre las distintas autoridades fiscales y tribunales que puedan ser competentes en virtud del Derecho nacional.

51. ADV Allround se muestra de acuerdo con la Comisión en lo esencial, invocando ante todo los principios de neutralidad del IVA y de seguridad jurídica. En particular, considera que las demás autoridades fiscales afectadas deberían poder intervenir como partes en el procedimiento sustanciado ante el órgano jurisdiccional nacional.

52. El Gobierno alemán no está conforme con esa alegación, puesto que opina que la legislación de la Unión no requiere que se adopte ninguna medida específica en el Derecho procesal nacional a fin de garantizar que el carácter imponible de una sola y misma prestación y la deuda tributaria resultante de ella se valoren del mismo modo en lo que respecta a la empresa que presta el servicio y a la empresa destinataria del mismo, aun cuando ambos sujetos pasivos estén sometidos a autoridades fiscales diferentes.

53. El Gobierno alemán señala que, al no existir una normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los particulares, todo ello sin vulnerar los principios de equivalencia y efectividad, principios que, sin embargo, no han sido vulnerados en el presente contexto.

54. Según este Gobierno, nunca es posible impedir totalmente la adopción de resoluciones divergentes por parte de las autoridades fiscales o los tribunales, ya sea en el interior de un mismo Estado miembro o en el caso de autoridades y tribunales de distintos Estados miembros. Esas divergencias constituyen de hecho un problema de organización clásico, que debe resolverse mediante la estructura jerárquica de la administración fiscal y de los tribunales fiscales.

55. Por último, el Gobierno alemán explica que la coordinación de las autoridades y/o los tribunales fiscales deseada por la Comisión para garantizar la uniformidad, sería imposible de aplicar en la práctica, y menciona a este respecto los numerosos problemas prácticos y jurídicos que puede plantear esa coordinación, en particular habida cuenta del principio de seguridad jurídica y de la fuerza de cosa juzgada de las resoluciones administrativas y judiciales.

2. Apreciación

56. Procede recordar con carácter previo el principio con arreglo al cual, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde en principio al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales y las autoridades administrativas competentes, y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los particulares. (17)

57. Esa regulación procesal no debe ser menos favorable que la aplicable a recursos similares de Derecho interno (principio de equivalencia) ni hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad). (18)

58. A este respecto es preciso señalar, en primer lugar, que en el presente asunto no se ha impugnado como tal el reparto interno de competencias en materia de IVA, con arreglo al cual las autoridades fiscales competentes en lo relativo a la obligación de pago del IVA repercutido del prestador del servicio son distintas de las autoridades fiscales competentes para la solicitud de devolución del IVA soportado por los destinatarios del servicio.

59. La cuestión del órgano jurisdiccional remitente tiene más bien su origen en el hecho de que las autoridades implicadas han adoptado, en esos procedimientos administrativos, interpretaciones divergentes de las normas de la Sexta Directiva relativas al lugar de tributación y, por tanto, sobre la deuda tributaria del sujeto pasivo que presta el servicio, con la consecuencia de que, aunque una autoridad tributaria consideró imponible en Alemania la operación objeto de litigio, otra autoridad tributaria denegó la devolución del IVA soportado en dicha operación.

60. En este contexto, y habida cuenta del vínculo material existente entre la deducción del IVA soportado y la recaudación del IVA repercutido, (19) lo que el órgano jurisdiccional remitente desea saber es, en esencia, si, de conformidad con el Derecho de la Unión, deben adoptarse medidas procesales particulares en el ordenamiento interno con el fin de garantizar la interpretación y aplicación uniforme de las normas sobre el lugar de tributación y sobre la obligación tributaria en los procedimientos tributarios que se refieren a la misma operación, como los del presente asunto. A este respecto, aunque la redacción de la segunda cuestión no lo deja totalmente claro, el órgano jurisdiccional remitente parece pensar principalmente en las normas procesales que regulan los procesos judiciales, como el recurso en el procedimiento principal.

61. Sobre este punto procede señalar que, en efecto, incumbe en general a los órganos jurisdiccionales nacionales, así como a las autoridades administrativas, garantizar dentro del ámbito de sus competencias la aplicación íntegra del Derecho de la Unión directamente aplicable. (20)

62. También se desprende de reiterada jurisprudencia –y es, de hecho, un requisito inherente a la primacía del Derecho de la Unión– que este Derecho debe interpretarse, aplicarse correctamente y de modo uniforme en toda la Unión. (21)

63. En términos de procedimiento, esta aplicación e interpretación uniforme del Derecho de la Unión se garantiza normalmente, en un sistema de aplicación de la norma por lo demás descentralizado, mediante el procedimiento de remisión de cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación o a la validez de una disposición de Derecho de la Unión, de conformidad con el artículo 267 TFUE, que establece un mecanismo de cooperación judicial entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia. (22)

64. En virtud de ese sistema, los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno pueden plantear una cuestión prejudicial interpretativa al Tribunal de Justicia, mientras que sólo los órganos jurisdiccionales cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno están obligados en principio, cuando se plantee ante ellos una cuestión pertinente de Derecho de la Unión, a someter la cuestión al Tribunal de Justicia. (23)

65. Esta obligación tiene por objetivo principal impedir que se consolide en un Estado miembro una jurisprudencia nacional que no se ajuste a las normas del Derecho de la Unión. (24)

66. En cambio, el sistema de cooperación judicial configurado en virtud del artículo 267 TFUE no tiene, obviamente, el objetivo de conseguir una aplicación e interpretación uniforme del Derecho de la Unión en todos los casos individuales y en los tribunales de todos los niveles, y menos aún de impedir las divergencias al respecto entre las autoridades nacionales, ya sea en el interior de un mismo Estado miembro o entre varios Estados miembros.

67. La uniformidad en la aplicación e interpretación de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión debe garantizarse más bien en cada Estado miembro considerado en su conjunto, a través de su propio sistema judicial, y en última instancia mediante la remisión de cuestiones

prejudiciales al Tribunal de Justicia.

68. Más allá de ese límite, esto es, siempre que un Estado miembro garantice una protección judicial efectiva frente a las decisiones de las autoridades administrativas, no existe ninguna obligación de coordinar los procedimientos administrativos a fin de que las autoridades implicadas adopten en todos los casos una posición uniforme respecto a las disposiciones del Derecho de la Unión.

69. En el presente asunto cabe señalar a este respecto que la Comisión ha estimado necesario establecer una coordinación entre las diferentes autoridades fiscales y tribunales que puedan ser competentes con arreglo al Derecho nacional, a fin de garantizar la uniformidad en las decisiones relativas a una misma operación, pero no ha especificado en modo alguno cómo deben las normas de procedimiento alcanzar en la práctica este objetivo en casos en que están en juego dos procedimientos administrativos diferentes y ante distintas autoridades fiscales, iniciados por distintas partes y con un objeto principal diferente, a pesar de referirse a una misma prestación de servicios.

70. A continuación procede señalar que, aparte de las dificultades para conseguir esa coordinación, no se desprende de la sentencia *Genius Holding*, (25) citada por el órgano jurisdiccional remitente en este contexto, que, bien el prestador del servicio, bien el destinatario de un servicio determinado sujeto al IVA, tengan algún derecho especial a que esa operación se califique del modo en que lo han hecho las autoridades de su propio país, en lo que concierne al lugar de tributación y a la deuda tributaria resultante de ella, en los procedimientos incoados por el otro sujeto pasivo ante una autoridad fiscal diferente. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia solamente declaró que el derecho a deducir sólo puede ejercitarse en lo que respecta a los impuestos realmente devengados, es decir a los impuestos que correspondan a una operación sujeta al IVA, o ya abonados en la medida en que se devengaron, y que ese derecho no se aplica por tanto a los impuestos devengados exclusivamente por ser mencionados en la factura. (26)

71. Además, debe tenerse en cuenta que los destinatarios del servicio en el presente asunto no han recurrido la resolución administrativa del Bundeszentralamt für Steuern por la que se les denegó su solicitud de devolución del IVA soportado. Por lo tanto, en lo que concierne al principio de efectividad citado por el órgano jurisdiccional remitente, (27) no resulta evidente que las normas de procedimiento que regulan la devolución del impuesto sobre el volumen de negocios como tal hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión, tales como el derecho de los destinatarios del servicio controvertido a deducir el IVA soportado.

72. Por último, en lo que concierne a las normas procesales que regulan los procedimientos judiciales como el sustanciado ante el órgano jurisdiccional remitente, parece desprenderse de la petición de decisión prejudicial, así como de las alegaciones del Gobierno alemán, que las resoluciones administrativas del Bundeszentralamt für Steuern respecto a las solicitudes de devolución de los destinatarios del servicio han adquirido firmeza en lo que respecta a esa autoridad y a esos destinatarios. Por lo tanto, todo intento de ampliar la fuerza vinculante de la resolución que debe adoptar el órgano jurisdiccional remitente respecto al lugar de tributación y la deuda tributaria resultante del servicio de que se trata, extendiéndola a los destinatarios del servicio —ya sea haciendo intervenir en el procedimiento al Bundeszentralamt für Steuern o a los destinatarios del servicio o de cualquier otra forma— sería contrario a la fuerza de cosa juzgada que tienen las resoluciones administrativas del Bundeszentralamt für Steuern antes citadas.

73. A este respecto conviene recordar que el Tribunal ha destacado en repetidas ocasiones la importancia que tienen, tanto en el ordenamiento jurídico comunitario como en los ordenamientos jurídicos nacionales, las normas relativas a la firmeza de las decisiones judiciales o

administrativas, en la medida en que contribuyen a la seguridad jurídica, que es un principio fundamental del Derecho de la Unión. (28)

74. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado, en determinadas circunstancias, que las normas de Derecho nacional que reconocen la firmeza de las resoluciones pueden ser cuestionadas invocando la autoridad y la eficacia del Derecho de la Unión. Sin embargo, esta jurisprudencia sólo se aplica excepcionalmente y con unos requisitos muy estrictos, (29) de los cuales varios no concurren en las circunstancias del presente asunto.

75. Desde ese punto de vista, el Derecho de la Unión no puede exigir que el Derecho procesal nacional establezca que la resolución sobre el lugar de tributación y la deuda tributaria que debe adoptar un órgano jurisdiccional nacional respecto al prestador del servicio pueda extenderse igualmente, en circunstancias como las del presente asunto, a los destinatarios de ese servicio.

76. En vista de todas las consideraciones anteriores, propongo que se responda a la segunda cuestión planteada que la Sexta Directiva, y en particular sus disposiciones relativas al derecho a deducir, no exigen que el Derecho procesal nacional adopte medidas para garantizar que, en circunstancias como las del presente asunto, el carácter imponible de una sola y misma prestación y la deuda tributaria resultante de ella se valoren del mismo modo en lo que respecta a la empresa que presta el servicio y a la empresa destinataria del mismo, aun cuando ambas empresas estén sometidas a autoridades fiscales diferentes.

C. *Tercera cuestión*

77. En vista de la respuesta dada a la segunda cuestión, no es necesario analizar la tercera cuestión planteada.

V. **Conclusión**

78. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas del siguiente modo:

«— El 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, debe interpretarse en el sentido de que la expresión “prestaciones consistentes en cesiones de personal” incluye también la cesión de personal autónomo no asalariado de la empresa que presta el servicio.

— La Sexta Directiva, y en particular sus disposiciones relativas al derecho a deducir, no exigen que el Derecho procesal nacional adopte medidas para garantizar que, en circunstancias como las del presente asunto, el carácter imponible de una sola y misma prestación y la deuda tributaria resultante de ella se valoren del mismo modo en lo que respecta a la empresa que presta el servicio y a la empresa destinataria del mismo, aun cuando ambas empresas estén sometidas a autoridades fiscales diferentes.»

1 – Lengua original: inglés.

2 DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en su versión modificada en último término por la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004 (DO L 168, p. 35).

3 – Véanse, a tal efecto, las sentencias de 6 de mayo de 1992, de Jong (C?20/91, Rec. p. I?2847), apartado 15, y de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C?258/95, Rec. p. I?5577), apartado 25.

4 – Véanse, entre otras, las sentencias de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach (C?114/05, Rec. p. I?2427), apartado 21, y de 7 de junio de 2005, VEMW y otros (C?17/03, Rec. p. I?4983), apartado 41.

5 – Véase a tal efecto la sentencia de 5 de junio de 2003, Design Concept (C?438/01, Rec. p. I?5617), apartado 22, y la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Dudda (C?327/94, Rec. p. I?4595), apartado 20.

6 – Véase a tal efecto al sentencia de 12 de mayo de 2005, RAL (Channel Islands) y otros, (C?452/03, Rec. p. I?3947), apartado 23.

7 – Véase a tal efecto la sentencia de 15 de marzo de 1989, Hamann (51/88, Rec. p. 767), apartado 17.

8 – Véase la sentencia 23 de enero de 1986, Trans Tirreno Express (283/84, Rec. p. 231), apartado 15.

9 – Véanse, entre otras, las sentencias Trans Tirreno Express, citada en la nota 8, apartado 16, y RAL (Channel Islands) y otros, citada en la nota 6, apartado 23.

10 – Véanse a tal efecto, entre otras, las sentencias de 15 de marzo de 2001, SPI (C?108/00, Rec. p. I?2361), apartados 16 y 17; de 7 de septiembre de 2006, Heger (C?166/05, Rec. p. I?7749), apartado 17, y de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C?291/07, Rec. p. I?8255), apartado 25.

11 – Véase también, entre otras, la sentencia de 6 de diciembre de 2007, Comisión/Alemania (C?401/06, Rec. p. I?10609), apartado 30.

12 – Véase la sentencia Gillan Beach, citada en la nota 4, apartado 17.

13 – A pesar de que la redacción del séptimo considerando hace referencia únicamente al destinatario de la prestación que produce bienes, su razonamiento debe aplicarse también a las situaciones en las que el destinatario de la prestación es a su vez prestador de servicios: véanse a tal efecto la sentencia de 17 de noviembre de 1993, Comisión/Francia (C?68/92, Rec. p. I?5881), apartado 15, y las conclusiones del Abogado General Sr. Jacobs presentadas el 12 de diciembre de 2002 en el asunto Design Concept, citado en la nota 5, punto 23.

14 – Véase, en este contexto, el punto 34 anterior y la sentencia 6 de noviembre de 1997, Reisebüro Binder (C?116/96, Rec. p. I?6103), apartado 13.

15 – Véanse a tal efecto las sentencias Reisebüro Binder, citada en la nota 14, apartado 12, y Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, citada en la nota 10, apartados 30 a 33.

16 – Véanse a tal efecto, entre otras, las sentencias de 16 de diciembre de 2010, Macdonald Resorts, (C?270/09, Rec. p. I?13179), apartado 46; SPI, citada en la nota 10, apartado 20, y de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, Rec. p. I?7257), apartado 33.

17 – A tal efecto véanse, entre otras, las sentencias de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, Rec. p. I?623), apartado 17; de 17 de noviembre de 1998, Aprile (C?228/96, Rec. p.

l?7141), apartado 18, y de 21 de septiembre de 1983, Deutsche Milchkontor y otros (asuntos 205/82 a 215/82, Rec. p. 2633), apartado 17.

18 – Véanse, entre otras, las sentencias de 18 de marzo de 2010, Alassini y otros (C?317/08 a C?320/08, Rec. p. l?2213), apartado 48, y de 8 de marzo de 2011, Lesoochranárske zoskupenie (C?240/09, Rec. p. l?1255), apartado 48.

19 – Véase a tal efecto, entre otras, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, Rec. p. l?13805), apartado 35.

20 – Véanse a tal efecto, entre otras, la sentencia de 8 de septiembre de 2010, Winner Wetten (C?409/06, Rec. p. l?8015), apartado 55; la sentencia de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz (C?453/00, Rec. p. l?837), apartado 20; la sentencia de 24 de octubre de 1996, Kraaijeveld y otros (C?72/95, Rec. p. l?5403), apartados 55 a 61; y la sentencia de 22 de junio de 1989, Fratelli Costanzo (103/88, Rec. p. 1839), apartado 33.

21 – Véanse a tal efecto, entre otras, la sentencia Winner Wetten, citada en la nota 20, apartado 61; la sentencia de 18 de octubre de 2007, Österreichischer Rundfunk (ORF) (C?195/06, Rec. p. l?8817), apartado 24; la sentencia de 6 de diciembre de 2005, Gaston Schul Douane-expediteur (C?461/03, Rec. p. l?10513), apartado 21, y la sentencia de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports (C?495/03, Rec. p. l?8151), apartados 33 y 38.

22 – El Tribunal de Justicia destacó el hecho de que el artículo 267 TFUE establece un procedimiento de colaboración exclusivamente entre tribunales en su sentencia Intermodal Transports, citada en la nota 21, apartado 38.

23 – Véase la sentencia Intermodal Transports, citada en la nota 21, apartados 28 a 31.

24 – En particular, véanse las sentencias de 4 de junio de 2002, Lyckeskog (C?99/00, Rec. p. l?4839), apartado 14, y de 22 de febrero de 2001, Gomes Valente (C?393/98, Rec. p. l?1327), apartado 17.

25 – Sentencia de 13 de diciembre de 1989 (C?342/87, Rec. p. 4227).

26 – *Ibid.*, apartados 13 y 19.

27 – Véase el punto 57 de las presentes conclusiones.

28 – Véanse a tal efecto, entre otras, las sentencias de 16 de marzo de 2006, Kapferer (C?234/04, Rec. p. l?2585), apartado 20, y Kühne & Heitz, citada en la nota 20, apartado 24.

29 – Véanse los apartados 26 y 27 de la sentencia Kühne & Heitz, citada en la nota 20: en primer lugar, el Derecho nacional debe reconocer al órgano administrativo la posibilidad de reconsiderar la resolución firme controvertida; en segundo lugar, la resolución administrativa en cuestión debe haber adquirido firmeza mediante el pronunciamiento de una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial; en tercer lugar, esta sentencia debe basarse en una interpretación del Derecho comunitario que, a la vista de una sentencia posterior del Tribunal de Justicia, era errónea y que se había adoptado sin someter la cuestión con carácter prejudicial a este último conforme a los requisitos previstos en el artículo 267 TFUE, apartado 3; en cuarto lugar, la persona interesada debe haberse dirigido al órgano administrativo inmediatamente después de haber tenido conocimiento de esta sentencia del Tribunal de Justicia.