

Asunto C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, en liquidación,

contra

Finanzamt Hamburg-Bergedorf

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Hamburg)

«IVA — Sexta Directiva — Artículos 9, 17 y 18 — Determinación del lugar de prestación de servicios — Concepto de “prestaciones consistentes en cesiones de personal” — Trabajadores autónomos — Necesidad de garantizar una apreciación idéntica de la prestación de servicios con respecto al prestador y al destinatario de la prestación»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Prestaciones de servicios — Determinación del lugar de conexión a efectos fiscales — Prestaciones consistentes en cesiones de personal — Concepto*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 9, ap. 2, letra e), sexto guión]

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo)

3. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado*

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 17, aps. 1, 2, letra a), y 3, letra a), y 18, ap. 1, letra a)]

1. El artículo 9, apartado 2, letra e), sexto guión, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «prestaciones consistentes en cesiones de personal» al que se refiere esa disposición incluye también la cesión de personal autónomo, no asalariado de la empresa que presta el servicio.

En efecto, en la medida en que esta interpretación reduce a un lugar único la conexión de la prestación de servicios de que se trata a efectos fiscales, permite precisamente evitar que haya una doble imposición de dicha prestación o que esa prestación se sustraiga a toda imposición al impuesto sobre el valor añadido. Dicha interpretación facilita asimismo la aplicación de la citada norma de conflicto, al permitir una gestión simple, en el lugar de la prestación de los servicios, de las normas relativas a la recaudación del impuesto y a la prevención de la evasión fiscal, ya que el destinatario de la prestación no debe averiguar la naturaleza jurídica de las relaciones que unen al prestador con el «personal» objeto de la cesión.

Además, esa interpretación es conforme con el principio de seguridad jurídica ya que, al hacer que la determinación del lugar de conexión de la prestación de servicios sea más previsible, simplifica la aplicación de las disposiciones de la Sexta Directiva y contribuye a garantizar una recaudación fiable y correcta del impuesto sobre el valor añadido

(véanse los apartados 29 a 32 y el punto 1 del fallo)

2. Cuando no existe una normativa de la Unión en la materia, corresponde, en particular, 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 protección de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) y no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad).

En cuanto al principio de efectividad, a falta de normas especiales en el Derecho procesal nacional, el derecho del prestador de los servicios y el del destinatario de esa prestación, y que consisten en ser tratados de manera idéntica en relación con el carácter imponible de una única prestación y el impuesto sobre el valor añadido debido por razón de ésta, quedan desprovistos en la práctica de todo efecto útil.

(véanse los apartados 35 y 37)

3. Los artículos 17, apartados 1, 2, letra a), y 3, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, deben interpretarse en el sentido de que no imponen a los Estados miembros que configuren sus normas procesales internas de modo que se garantice que el carácter imponible de una prestación de servicios y el impuesto sobre el valor añadido debido por razón de esa prestación se aprecien de manera coherente con respecto al prestador y al destinatario de esa prestación, aun cuando éstos estén sometidos a autoridades fiscales diferentes. No obstante, esas disposiciones obligan a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para garantizar la exactitud de la tributación del impuesto sobre el valor añadido y el respeto del principio de neutralidad fiscal.

En efecto, si bien los artículos 17, apartados 1, 2, letra a), y 3, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva no especifican el contenido concreto de las medidas procesales o de otro tipo que deben adoptarse para garantizar la exactitud de la tributación del impuesto sobre el valor añadido y el respeto del principio de neutralidad fiscal, no es menos cierto que dichas disposiciones obligan a los Estados miembros en cuanto al resultado que debe alcanzarse, dejándoles al mismo tiempo un margen de apreciación en la evaluación de la necesidad de adoptar tales medidas.

A este respecto, si resultase, no obstante, que, incluso en ausencia de cuestiones de interpretación o de validez o en caso de negativa de los órganos jurisdiccionales competentes a plantear al Tribunal de Justicia una remisión prejudicial sobre interpretación o sobre apreciación de la validez del Derecho de la Unión, los distintos órganos administrativos y/o tribunales de un Estado miembro siguen adoptando de manera sistemática posiciones divergentes por lo que se refiere a la conexión de una única prestación de servicios con respecto al prestador, por un lado, y al destinatario de la prestación, por otro, de modo que se vulnere, en particular, el principio de neutralidad fiscal, podría considerarse que se incumplen las obligaciones que incumben a dicho Estado miembro en virtud de la Sexta Directiva.

(véanse los apartados 43 a 45 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 26 de enero de 2012 (*)

«IVA — Sexta Directiva — Artículos 9, 17 y 18 — Determinación del lugar de prestación de servicios — Concepto de “prestaciones consistentes en cesiones de personal” — Trabajadores autónomos — Necesidad de garantizar una apreciación idéntica de la prestación de servicios con respecto al prestador y al destinatario de la prestación»

En el asunto C-218/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Hamburg (Alemania), mediante resolución de 20 de abril de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de mayo de 2010, en el procedimiento entre

ADV Allround Vermittlungs AG, en liquidación,

y

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

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

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de marzo de 2011;

consideradas las observaciones presentadas:

$\frac{3}{4}$ en nombre de ADV Allround Vermittlungs AG, en liquidación, por los Sres. S.

Heinrichshofen y B. Burgmaier, Rechtsanwälte;

¾ en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze, en calidad de agente;

¾ en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de junio de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 9, apartado 2, letra e), 17, apartados 1, 2, letra a), y 3, letra a), y 18, apartado 1, letra a), 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 fue presentada en el marco de un litigio entre ADV Allround Vermittlungs AG, en liquidación (en lo sucesivo, «ADV»), y el Finanzamt Hamburg-Bergedorf (en lo sucesivo, «Finanzamt»), en relación con la determinación, a efectos de la percepción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), del lugar de prestación de los servicios.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

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:

«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, letra e), de esa misma Directiva tiene la siguiente redacción:

«Sin embargo,

[...]

c) 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:

[...]

¾ las prestaciones consistentes en cesiones de personal;

[...]».

6 El artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

7 El artículo 17, apartado 2, letra a), de esa Directiva tiene el siguiente tenor:

«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;

[...]».

8 A tenor del artículo 17, apartado 3, letra a), de dicha Directiva:

«Los Estados miembros concederán igualmente a todo sujeto pasivo la deducción o a la devolución del [IVA] 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».

9 El artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece:

«Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

a) para la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra a), estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3».

Derecho nacional

10 El artículo 3a, apartado 1, primera frase, de la Umsatzsteuergesetz 1999 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270), en su versión que resulta de la Comunicación de 21 de febrero de 2005 (en lo sucesivo, «UStG»), establece:

«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.»

11 A tenor del artículo 3a, apartado 3, primera frase, de la UStG:

«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.»

12 El artículo 3a, apartado 4, de la UStG prevé:

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

7. Las cesiones de personal [...].»

13 El artículo 15, apartado 1, primera frase, número 1, de la UStG dispone:

«El empresario podrá deducir como cuotas del impuesto soportado:

1) el impuesto legalmente debido por entregas de bienes y otras prestaciones de servicios efectuadas a favor de su empresa por otros empresarios. Para poder ejercitar el derecho a la deducción, el empresario deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a los artículos 14 y 14a.»

14 El artículo 18, apartado 9, tercera frase, número 1, de la UStG prevé:

«La solicitud de devolución deberá presentarse en el plazo de seis meses desde el final del año natural en el que haya nacido el derecho a la devolución.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 En 2005 la actividad de la sociedad alemana ADV consistía en la cesión de conductores de camiones autónomos a empresas de transporte establecidas en Alemania y fuera del territorio de dicho Estado miembro, particularmente en Italia. Los contratos celebrados entre ADV y los conductores, denominados «acuerdos de intermediación», preveían que éstos debían facturar sus servicios a ADV. A su vez, dicha sociedad facturaba a las distintas empresas de transporte clientes el coste previsto en los citados acuerdos de intermediación, aplicando un recargo comprendido entre el 8 % y el 20 %.

16 En un primer momento, ADV presentaba a los clientes italianos facturas que no incluían el IVA. En efecto, ADV consideraba que esas prestaciones de servicios debían ser calificadas de «cesión de personal» en el sentido del artículo 3a, apartado 4, número 7, de la UStG y que el lugar de la prestación de los servicios era por tanto Italia, donde estaban establecidos los destinatarios de esas prestaciones.

17 El Finanzamt estimó que esas prestaciones no podían ser calificadas de «cesión de personal» y que, por lo tanto, el lugar de la prestación de los servicios se encontraba, en aplicación del artículo 3a, apartado 1, de la UStG, en el lugar de establecimiento del prestador de los servicios. En consecuencia, el IVA debía ser facturado en Alemania.

18 En cambio, el Bundeszentralamt für Steuern, institución competente para pronunciarse sobre las solicitudes de devolución de IVA, presentadas en el litigio principal por los destinatarios de las prestaciones italianas, apreció que las prestaciones realizadas por ADV constituían prestaciones de «cesión de personal» que no daban lugar a una facturación del IVA en Alemania. Al considerar que, en virtud del artículo 3a, apartado 3, primera frase, de la UStG, esas prestaciones deberían haber sido gravadas en el lugar en que los destinatarios de las prestaciones tienen la sede de sus actividades, a saber, Italia, dicha institución denegó la devolución del IVA alemán a las empresas italianas.

19 El Finanzgericht Hamburg, ante quien se plantea este asunto, estima, en primer lugar, que, en la medida en que el séptimo considerando de la Sexta Directiva establece que la enumeración que figura en el artículo 9, apartado 2, de esta Directiva incluye «especialmente [...] ciertas

prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo coste entre en el precio de los bienes», esa disposición también podría aplicarse a la cesión de trabajadores autónomos, pero subsiste una duda al respecto.

20 Seguidamente, el Finanzgericht Hamburg plantea, por un lado, la cuestión de si la deuda nacida en concepto de IVA para el prestador de los servicios y el derecho del destinatario de la prestación a la devolución del IVA soportado no están necesariamente vinculados, en particular en virtud del principio de neutralidad fiscal, y, por otro lado, la cuestión de si ese vínculo crea una obligación de las autoridades nacionales competentes de evitar la adopción de decisiones contradictorias entre sí.

21 Por último, el Finanzgericht Hamburg se pregunta si el plazo de seis meses concedido al destinatario de la prestación para presentar una solicitud de devolución que, de conformidad con el Derecho nacional, empieza a correr a partir del final del año natural en el que haya nacido el derecho, debe ser suspendido o interrumpido ante la falta de decisión sobre la situación fiscal del prestador.

22 En estas circunstancias, 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 [...] 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 Sexta Directiva [...] en el sentido de que el Derecho procesal nacional debe adoptar medidas para garantizar que el carácter imponible de una única 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 Sexta Directiva [...] 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

23 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 9, apartado 2, letra e), sexto guión, 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 empresario prestador del servicio.

24 Antes de nada, es preciso señalar, como hicieron tanto el órgano jurisdiccional remitente como las partes que presentaron observaciones ante el Tribunal de Justicia, que ni la redacción del artículo 9, apartado 2, letra e), sexto guión, de la Sexta Directiva ni una lectura comparativa de las distintas versiones lingüísticas de esa disposición permiten establecer si puede considerarse que los trabajadores autónomos constituyen «personal» en el sentido de la citada disposición.

25 No obstante, debe puntualizarse que, por las razones señaladas por el Abogado General en los puntos 26 y 27 de sus conclusiones, no puede excluirse *a priori* que, habida cuenta de su tenor, el artículo 9, apartado 2, letra e), sexto guión, de la Sexta Directiva se aplique también a la cesión de personal «autónomo».

26 Ahora bien, según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, debe tenerse en cuenta no sólo su tenor literal, sino también su contexto y el objetivo perseguido por la normativa de la que forma parte (véase, en particular, la sentencia de 9 de marzo de 2006, Gillan Beach, C-114/05, Rec. p. I-2427, apartado 21 y jurisprudencia citada).

27 En este sentido, procede recordar que el artículo 9 de la Sexta Directiva contiene normas para la determinación del lugar de conexión de las prestaciones de servicios a efectos fiscales. Mientras que el apartado 1 de dicha disposición establece a este respecto una regla de carácter general, el apartado 2 de ese mismo artículo enumera una serie de conexiones específicas. Según jurisprudencia reiterada, el objetivo de estas disposiciones es evitar, por una parte, los conflictos de competencia que pueden dar lugar a casos de doble imposición y, por otra, la no imposición de ingresos [véanse, en particular, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Dudda, C-327/94, Rec. p. I-4595, apartado 20; Gillan Beach, antes citada, apartado 14, y de 6 de noviembre de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Rec. p. I-8255, apartado 24).

28 Pues bien, una interpretación del artículo 9, apartado 2, letra e), sexto guión, de la Sexta Directiva según la cual el término «personal» que figura en él se refiera no sólo a los trabajadores por cuenta ajena sino también a los trabajadores autónomos concuerda mejor con el objetivo de una norma de conflicto como la establecida en el artículo 9 de esa Directiva, que trata de evitar los riesgos de doble imposición y de no imposición.

29 En efecto, en la medida en que esta interpretación reduce a un lugar único la conexión de la prestación de servicios de que se trata a efectos fiscales, permite precisamente evitar que haya una doble imposición de dicha prestación o que esa prestación se sustraiga a toda imposición al IVA.

30 Dicha interpretación facilita asimismo la aplicación de la citada norma de conflicto, al permitir una gestión simple, en el lugar de la prestación de los servicios, de las normas relativas a la recaudación del impuesto y a la prevención de la evasión fiscal, ya que el destinatario de la prestación no debe averiguar la naturaleza jurídica de las relaciones que unen al prestador con el «personal» objeto de la cesión.

31 Además, esa interpretación es conforme con el principio de seguridad jurídica ya que, al hacer que la determinación del lugar de conexión de la prestación de servicios sea más previsible, simplifica la aplicación de las disposiciones de la Sexta Directiva y contribuye a garantizar una recaudación fiable y correcta del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Rec. p. I-9309, apartado 34).

32 A la luz de estas consideraciones, procede responder a la primera cuestión que el artículo 9, apartado 2, letra e), sexto guión, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que

el concepto de «prestaciones consistentes en cesiones de personal» al que se refiere esa disposición incluye también la cesión de personal autónomo, no asalariado de la empresa que presta el servicio.

Sobre la segunda cuestión

33 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 17, apartados 1, 2, letra a), y 3, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que imponen a los Estados miembros que configuren sus normas procesales internas de modo que se garantice que el carácter imponible de una prestación de servicios y el IVA debido por razón de esa prestación se aprecien de manera coherente con respecto al prestador y al destinatario de esa prestación, aun cuando éstos estén sometidos a autoridades fiscales diferentes.

34 A este respecto, procede señalar, como hizo el órgano jurisdiccional remitente, que la Sexta Directiva no incluye ninguna disposición que prevea expresamente que los Estados miembros están obligados a adoptar una medida como la que es objeto de la cuestión prejudicial.

35 Pues bien, según reiterada jurisprudencia, cuando no existe una normativa de la Unión en la materia, corresponde, en particular, al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar a las autoridades competentes y configurar la regulación de los procedimientos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni haga imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véanse, en particular, las sentencias de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. p. I-7141, apartado 18, y de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro, C-472/08, Rec. p. I-623, apartado 17).

36 En cuanto al principio de equivalencia, procede señalar que, en el caso de autos, el Tribunal de Justicia no dispone de ningún elemento que pueda suscitar dudas sobre la conformidad de una normativa como la controvertida en el litigio principal con ese principio.

37 En cambio, se expresaron dudas, en particular por el órgano jurisdiccional remitente, sobre la cuestión de si esa situación responde a las exigencias del principio de efectividad. En efecto, a falta de normas especiales en el Derecho procesal nacional, el derecho del prestador de los servicios y el del destinatario de esa prestación, reconocidos por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, Rec. p. I-4227), y que consisten en ser tratados de manera idéntica en relación con el carácter imponible de una única prestación y el IVA debido por razón de ésta, quedan desprovistos en la práctica de todo efecto útil.

38 A este respecto, procede recordar que debe considerarse que se vulnera el principio de efectividad cuando el ejercicio de un derecho conferido por el ordenamiento jurídico de la Unión resulta imposible o excesivamente difícil.

39 Sin embargo, no parece que suceda así en un asunto como el litigio principal.

40 Por una parte, como señaló el Abogado General en el punto 70 de sus conclusiones, la sentencia Genius, antes citada, se refiere únicamente al alcance del derecho a la deducción. No se pronuncia sobre un eventual derecho del prestador o del destinatario de una prestación de servicios a que esa prestación, en un procedimiento iniciado por la otra parte en la operación sujeta al IVA ante una administración distinta de aquella de la que depende, sea calificada, por lo que se refiere en particular al lugar de su ejecución, del mismo modo que lo fue ante la

administración o el tribunal a los que está sometido.

41 Por otra parte, es preciso declarar que tanto el prestador de los servicios como el destinatario de la prestación tienen la posibilidad de invocar sus derechos no sólo ante las autoridades administrativas sino también ante los órganos jurisdiccionales competentes en materia de IVA, según procedimientos que consta que permiten garantizar, en principio, una interpretación y una aplicación correctas y uniformes de las disposiciones de la Sexta Directiva.

42 En efecto, la interpretación y aplicación uniformes del Derecho de la Unión están garantizadas en definitiva por el procedimiento de remisión prejudicial sobre la interpretación o sobre apreciación de la validez del Derecho de la Unión con arreglo a lo dispuesto en el artículo 267 TFUE, que establece un sistema de cooperación entre los tribunales nacionales y el Tribunal de Justicia. Pues bien, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal no permita garantizar el buen funcionamiento de esa cooperación judicial.

43 Si resultase, no obstante, que, incluso en ausencia de cuestiones de interpretación o de validez o en caso de negativa de los órganos jurisdiccionales competentes a plantear al Tribunal de Justicia una remisión prejudicial sobre interpretación o sobre apreciación de la validez del Derecho de la Unión, los distintos órganos administrativos y/o tribunales de un Estado miembro siguen adoptando de manera sistemática posiciones divergentes por lo que se refiere a la conexión de una única prestación de servicios con respecto al prestador, por un lado, y al destinatario de la prestación, por otro, de modo que se vulnere, en particular, el principio de neutralidad fiscal, podría considerarse que se incumplen las obligaciones que incumben a dicho Estado miembro en virtud de la Sexta Directiva.

44 En efecto, si bien los artículos 17, apartados 1, 2, letra a), y 3, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva no especifican el contenido concreto de las medidas procesales o de otro tipo que deben adoptarse para garantizar la exactitud de la tributación del IVA y el respeto del principio de neutralidad fiscal, no es menos cierto que dichas disposiciones obligan a los Estados miembros en cuanto al resultado que debe alcanzarse, dejándoles al mismo tiempo un margen de apreciación en la evaluación de la necesidad de adoptar tales medidas.

45 En tales circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que los artículos 17, apartados 1, 2, letra a), y 3, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no imponen a los Estados miembros que configuren sus normas procesales internas de modo que se garantice que el carácter imponible de una prestación de servicios y el IVA debido por razón de esa prestación se aprecien de manera coherente con respecto al prestador y al destinatario de esa prestación, aun cuando éstos estén sometidos a autoridades fiscales diferentes. No obstante, esas disposiciones obligan a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para garantizar la exactitud de la tributación del IVA y el respeto del principio de neutralidad fiscal.

Sobre la tercera cuestión

46 Habida cuenta de la respuesta dada a la segunda cuestión, no procede responder a la tercera cuestión.

Costas

47 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:

1) **El artículo 9, apartado 2, letra e), sexto guión, 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 el concepto de «prestaciones consistentes en cesiones de personal» al que se refiere esa disposición incluye también la cesión de personal autónomo, no asalariado de la empresa que presta el servicio.**

2) **Los artículos 17, apartados 1, 2, letra a), y 3, letra a), y 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva 77/388 deben interpretarse en el sentido de que no imponen a los Estados miembros que configuren sus normas procesales internas de modo que se garantice que el carácter imponible de una prestación de servicios y el impuesto sobre el valor añadido debido por razón de esa prestación se aprecien de manera coherente con respecto al prestador y al destinatario de esa prestación, aun cuando éstos estén sometidos a autoridades fiscales diferentes. No obstante, esas disposiciones obligan a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para garantizar la exactitud de la tributación del impuesto sobre el valor añadido y el respeto del principio de neutralidad fiscal.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.