

## Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 18 de julio de 2013

**Asunto:** C-124/12

**Partes:** AES-3C Maritza East 1 EOOD/Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv

**Síntesis:**

**Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 168, letra a), y 176 – Derecho a deducción – Gastos relativos a la adquisición de bienes y de prestación de servicios destinados al personal – Personal cedido al sujeto pasivo que alega el derecho a deducir, pero que está empleado por otro sujeto pasivo—Derecho a deducción de gastos generales incurridos como “empleador económico”»**

### 1. Antecedentes.

La cuestión prejudicial sobre la que versa la sentencia del TJUE tiene por objeto la interpretación de los artículos 168, letra a) y 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al IVA. Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre AES-3C Maritza East 1 EOOD (en lo sucesivo, «AES»), sociedad búlgara, y el Direktor na Direktsia (Director de recaudación tributaria de la ciudad de Plovdiv, en lo sucesivo, «Direktor»), por el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de diversos bienes y servicios destinados a trabajadores cedidos a AES por otra sociedad.

El litigio tributario se plantea en relación con el IVA deducible por AES, entidad que posee y explota una central eléctrica en el término municipal de Galabovo (Bulgaria). Tal entidad no disponía de plantilla propia para garantizar la explotación de la referida central, de modo que estaba obligada a contratar personal a jornada completa en virtud de un contrato de cesión de trabajadores celebrado con AES Maritza East 1 Services EOOD (en lo sucesivo, «AES Services»). Conforme a dicho contrato, AES Services seleccionaba y contrataba al personal necesario para la actividad económica de AES. Los contratos de trabajo se celebraron entre los trabajadores y AES Services, que también abonaba la retribución a dichos trabajadores. A continuación, los trabajadores de que se trata eran cedidos a AES. Con arreglo al contrato celebrado entre AES y AES Services, la primera paga a la segunda una remuneración por el servicio de cesión de personal. Esta remuneración incluye los salarios y las cotizaciones a la seguridad social de los trabajadores. La vestimenta de trabajo y el equipamiento personal de protección de los trabajadores, así como el servicio de transporte de ida y vuelta entre la central eléctrica y sus domicilios eran facilitados por AES. Los costes de dichos bienes y servicios no estaban incluidos en el importe de la remuneración pagada a AES Services. Cuando un trabajador realizaba un viaje de trabajo, sus gastos de desplazamiento y de pernoctación también eran asumidos directamente por AES. Entre agosto de 2008 y septiembre de 2010, AES recibió de terceros prestaciones que tuvieron por objeto un servicio de transporte, la puesta a disposición de vestimenta de trabajo y de equipamiento personal de protección, así como prestaciones relacionadas con viajes de trabajo de los empleados. AES también garantizó por sí misma un servicio de transporte con arreglo a un horario establecido en función de los turnos de los trabajadores. Y AES, en virtud de lo dispuesto en el Código del Trabajo y en la Ley de salud y seguridad en el trabajo, era la entidad que estaba obligada a proporcionar la vestimenta de trabajo y el equipamiento de protección a las personas que trabajan en la central eléctrica.

En este contexto, la Agencia de recaudación búlgara denegó la deducción del IVA correspondiente a una cantidad de 218.377 leva búlgaras (BGN), relativo a la adquisición por AES de servicios de transporte, de puesta a disposición de vestimenta de trabajo y de equipamiento de protección personal, así como a los gastos por viajes de trabajo, por la razón de que los bienes y servicios recibidos estaban destinados a ser entregados o prestados gratuitamente a los empleados de AES Services. La referida Agencia no aceptó que se aplicasen las excepciones a dicha limitación del derecho a deducir el IVA previstas en el artículo 70, apartado 3, números 1, 2 y 7, de la ZDDS, porque la ley búlgara no consideraba que AES fuese la empresaria de los trabajadores, considerando que, en aplicación del Código del Trabajo, la empresaria de dichos trabajadores era AES Services.

Al desestimar el Direktor el recurso administrativo presentado contra la referida liquidación complementaria girada por la administración tributaria, AES interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente. Ante dicho órgano jurisdiccional, AES alegó que es la empresaria «económica» de los trabajadores, puesto que se lucra con su trabajo y carga con los costes de dicho trabajo en la medida en que paga una remuneración a AES Services. Además, AES tiene la condición de empresaria en el sentido de la Ley de salud y seguridad en el trabajo, puesto que le incumbe la obligación de proporcionar la vestimenta de trabajo y de establecer las condiciones que garanticen la seguridad de los trabajadores. El Direktor, por su parte, se reiteró en su postura resultante de la resolución de la inspección fiscal.

El órgano jurisdiccional remitente consideró que la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C-258/95, Rec. p. I-5577) no proporciona la respuesta a las cuestiones de interpretación que se plantean en el litigio principal, puesto que los servicios de transporte controvertidos en el litigio que se encontraba en el origen de dicha sentencia no se ofrecían al personal cedido por un sujeto pasivo distinto del que invocaba el derecho a deducción, sino a los trabajadores propios del sujeto pasivo. En estas circunstancias, el Administrativen sad Plovdiv decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. *«¿Es conforme con los artículos 168, letra a), y 176 de la Directiva 2006/112, una norma como la del artículo 70, apartado 1, número 2, de la [ZDDS], en virtud de la cual no se puede reconocer a un sujeto pasivo un derecho a deducir el IVA por los servicios de transporte, la vestimenta de trabajo y el equipamiento de protección recibidos, así como por los gastos realizados por viajes de trabajo, al ser dichos bienes y servicios puestos de forma gratuita a disposición de personas físicas que trabajan para el sujeto pasivo, si se tienen en cuenta las siguientes circunstancias:*
  - a. *el sujeto pasivo no ha celebrado contratos de trabajo con los trabajadores, sino que los emplea en virtud de una relación contractual de “cesión de trabajadores” con otro sujeto pasivo, que es el empresario de los trabajadores;*
  - b. *los servicios de transporte recibidos se utilizan para el transporte de los trabajadores desde diferentes puntos de recogida en distintas localidades hasta el lugar de trabajo y para el transporte de vuelta, sin que los trabajadores dispongan de un servicio de transporte público que enlace con el centro de trabajo;*
  - c. *la puesta a disposición de vestimenta de trabajo y de equipamiento de protección viene exigida por el Código de Trabajo y por la Ley de salud y seguridad en el trabajo;*
  - d. *en lo concerniente a los servicios de transporte, la vestimenta de trabajo, el equipamiento de protección*

*y los gastos por viajes de trabajo, la deducción del impuesto sobre el valor añadido sería indiscutible si el empresario de los trabajadores facilitase dichos bienes y prestase tales servicios. Sin embargo, en el presente asunto, las respectivas adquisiciones las efectúa un sujeto pasivo que, si bien no es el empresario, en virtud de un contrato de cesión de trabajadores se lucra con el trabajo de los asalariados y soporta los gastos relacionados en virtud de un contrato de cesión de personal?*

2. *¿Autoriza el artículo 176 de la Directiva 2006/112 a un Estado miembro a introducir, con ocasión de su adhesión a la Unión Europea, una condición limitativa del ejercicio del derecho de deducción como la prevista en el artículo 70, apartado 1, número 2, [de la ZDDS], que tiene por objeto “los bienes o servicios [...] destinados a operaciones a título gratuito”, si la Ley en vigor hasta el día de la adhesión no preveía expresamente tal limitación?*
3. *En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿se deduce de ello que los bienes y servicios recibidos se destinan a “operaciones a título gratuito” si se adquirieron para las necesidades de la actividad económica pero, debido a su naturaleza, su uso exige que sean cedidos a los asalariados que trabajan en la empresa del sujeto pasivo?»*

## 2. Comentario

El TJUE examinó las tres cuestiones relativas a la interpretación de la Directiva 2006/112 del IVA de forma separada, pero aquí únicamente incluimos la doctrina establecida en relación con la primera cuestión al considerar que es la que posee más relevancia, al referirse la segunda y tercera a cuestiones muy específicas concernientes a las modificaciones realizadas en la legislación búlgara en el momento de la adhesión a la UE.

La primera cuestión planteada tiene por objeto determinar si los artículos 168, letra a), y 176 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual un sujeto pasivo, que incurre en gastos por servicios de transporte, vestimenta de trabajo, equipamientos de protección y viajes de trabajo de personas que trabajan para el referido sujeto pasivo, no dispone de un derecho de deducción del IVA por dichos gastos por la razón de que las referidas personas le son cedidas por otra empresa, de modo que no pueden considerarse, a los efectos de dicha normativa, miembros del personal del sujeto pasivo, si bien puede considerarse que los referidos gastos guardan una relación directa e inmediata con los gastos generales vinculados con la actividad económica de dicho sujeto pasivo en su conjunto.

En aras de responder a tal cuestión, el TJUE se refirió en primer lugar al alcance del derecho de deducción previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, el cual forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, pudiendo ejercitarse inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 55). Ello es debido a que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de éstas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en particular, la sentencia SKF, antes citada, apartado 56 y jurisprudencia citada).

Ahora bien, el TJUE matizó tal principio trayendo a colación su jurisprudencia sobre el derecho a la deducción en el IVA de acuerdo con la cual resulta, en principio, necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencia SKF, antes citada, apartado 57 y jurisprudencia citada). Prosiguió el Tribunal de Justicia indicando que el derecho a la deducción en favor del sujeto pasivo resulta admisible, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los “gastos generales” de aquél y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véase, en particular, la sentencia SKF, antes citada, apartado 58 y jurisprudencia citada). En este mismo orden de cosas, se puso de manifiesto la flexibilización realizada por el propio TJUE en relación con el servicio de transporte gratuito de trabajadores, efectuado por el empresario entre sus domicilios y su lugar de trabajo, con un vehículo afectado a la empresa satisface, en principio, necesidades privadas de los trabajadores y, por tanto, sirve a fines ajenos a la empresa, de suerte que teniendo en cuenta determinadas circunstancias especiales, como la dificultad de recurrir a otros medios de transporte apropiados y los cambios de lugar de trabajo, que aconsejan que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores, se considera que esta prestación no se realiza con fines ajenos a la empresa (véase, en este sentido, la sentencia Fillibeck, antes citada, apartado 34).

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia se refirió al encaje con estos principios de un caso donde un sujeto pasivo que no es considerado, por la normativa nacional, el empresario de las personas que trabajan en su empresa pone en tela de juicio la existencia del vínculo directo e inmediato entre los gastos soportados por el trabajo de dichas personas y los gastos generales vinculados a la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto. El TJUE indicó que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 únicamente supedita la existencia del derecho a la deducción a la condición de que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo que se beneficie de ellos, de suerte que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el vínculo que debe existir ha de ser de naturaleza puramente económica.

El Tribunal de Justicia aplicó al caso estos principios, considerando acreditado en el caso de autos que los gastos de que se trata tienen un vínculo económico con la actividad económica de AES en su conjunto. Asimismo, añadió otra regla derivada de la jurisprudencia comunitaria que tiene incidencia en el caso objeto de análisis, en el sentido de que se considera que el hecho de que el “personal” (lato sensu) pueda obtener una ventaja de una prestación de servicios ofrecida por el empresario, pero que se efectúa en interés de la empresa, ha de considerarse accesoria en relación con las necesidades de la empresa (véase, en este sentido, la sentencia Fillibeck, antes citada, apartado 30).

En el mismo orden de cosas, apeló al principio de neutralidad del IVA, para establecer que resultaría contrario al mismo hacer cargar a un sujeto pasivo con el IVA relativo a gastos, como los controvertidos en el litigio principal, de los que consta que se han efectuado para las necesidades de una actividad económica sujeta, ella misma, al IVA, porque el sujeto pasivo no es el empresario, en el sentido de la normativa nacional, de las personas que trabajan para su empresa y para cuyo trabajo se han efectuado dichos gastos. El TJUE reforzó tal conclusión declarando que la interpretación según la cual, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el sujeto pasivo puede beneficiarse, en aplicación de los artículos 168, letra a), y 176 de la Directiva 2006/112, de un derecho a deducir los gastos efectuados para satisfacer

las necesidades de su empresa, es también la más conforme con los objetivos del sistema del IVA de garantizar la seguridad jurídica y la aplicación correcta y simple de las disposiciones de la referida Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 33), en la medida en que al disociar el derecho a deducir el IVA soportado relativo a gastos efectuados para las necesidades de la actividad económica de un sujeto pasivo de la relación jurídica que vincula el sujeto pasivo a las personas que trabajan para su empresa y para cuyo trabajo se efectúan dichos gastos, la referida interpretación permite una gestión simple del régimen de deducciones establecido por el régimen común del IVA y contribuye a garantizar una recaudación fiable y correcta del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de octubre de 2011, Stoppelkamp, C-421/10, apartado 34, y de 26 de enero de 2012, ADV Allround, C-218/10, apartado 31).

### 3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Sexta) declaró que:

1. Los artículos 168, letra a), y 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en aplicación de la cual un sujeto pasivo, que efectúa gastos por los servicios de transporte, la vestimenta de trabajo y el equipamiento personal de protección y los viajes de trabajo de las personas que trabajan para el referido sujeto pasivo, no dispone de un derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido relativo a dichos gastos, por el hecho de que las referidas personas le son cedidas por otra entidad, de modo que no pueden considerarse, en el sentido de la referida normativa, miembros del personal del sujeto pasivo, si bien cabe considerar que dichos gastos mantienen una relación directa e inmediata con los gastos generales vinculados a la actividad económica de dicho sujeto pasivo en su conjunto.
2. El artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en el momento de su adhesión a la Unión, un Estado miembro introduzca una limitación al derecho a deducción en aplicación de una disposición legislativa nacional que establece la exclusión del derecho a deducción de bienes y servicios destinados a entregas o a prestaciones gratuitas o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, si tal exclusión no estaba prevista en la normativa nacional en vigor hasta la fecha de dicha adhesión.

Incumbe al órgano jurisdiccional nacional interpretar las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal, en la medida de lo posible, de conformidad con el Derecho de la Unión. En el supuesto de que tal interpretación resultara ser imposible, el órgano jurisdiccional nacional deberá dejar sin aplicación dichas disposiciones por ser incompatibles con el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112.