Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 18 de julio de 2013*

«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»

En el asunto C-124/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Plovdiv (Bulgaria), mediante resolución de 24 de febrero de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de marzo de 2012, en el procedimiento entre

AES-3C Maritza East 1 EOOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

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

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de abril de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de AES-3C Maritza East 1 EOOD, por la Sra. S. Garbolino, el Sr. E. Evtimov y la Sra. Y. Mateeva, advokati;

— en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv, por el Sr. V. Apostolov, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y C. Soulay y por el Sr. D. Roussanov, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 168, letra a) y 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

2 Dicha petición ha sido 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 «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Plovdiv (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones» de la ciudad de Plovdiv, adscrito a la Administración central de la Agencia nacional de recaudación; en lo sucesivo, «Direktor»), por el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por la adquisición de diversos bienes y servicios destinados a trabajadores cedidos a AES por otra sociedad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 168 de la Directiva 2006/112 establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro 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;

[...]»

4 El artículo 176 de dicha Directiva establece:

«El Consejo [de la Unión Europea], a propuesta de la Comisión [Europea] y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad [Europea] después de esta fecha, en la fecha de su adhesión.»

Normativa búlgara

5 A tenor del artículo 69, apartado 1 de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nº 63, de 4 de agosto de 2006 (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»), vigente desde la fecha de entrada en vigor del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Bulgaria y de Rumanía y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 2005, L 157, p. 203):

«(1) Cuando los bienes y servicios sean utilizados para las operaciones imponibles realizadas por una persona registrada, dicha persona estará facultada para deducir lo siguiente:

1. el impuesto sobre los bienes o servicios que su suministrador o prestador de servicios –asimismo una persona registrada de conformidad con la presente Ley– le haya entregado o prestado o le vaya a entregar o prestar.

[...]»

6 El artículo 70, apartados 1 y 3, de la ZDDS establece, en particular:

«(1) Aunque se reúnan los requisitos de los artículos 69 o 74, no existe derecho a deducción si:

[...]

2. los bienes o servicios se destinan a la realización de operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo;

[...]

(3) El apartado 1, número 2, no se aplicará:

1. […] a la vestimenta especial, de trabajo, uniformes o de representación, así como al equipamiento personal de protección de los trabajadores, incluidos aquéllos que dispongan de un contrato de gerente, si el empresario los pone a disposición a título gratuito para los fines de su actividad económica;

2. al servicio de transporte de ida y vuelta entre el domicilio y el lugar de trabajo de los trabajadores, incluidos aquéllos que dispongan de un contrato de gerente, si el empresario presta dicho servicio a título gratuito para los fines de su actividad económica;

[...]

7. al transporte y las pernoctaciones de los que realicen viajes de trabajo por cuenta del sujeto pasivo;

[...]»

7 En su versión aplicable antes de la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión (DV nº 153, de 23 de diciembre de 1998), la ZDDS establecía en su artículo 64, apartado 1:

«(1) El adquirente o destinatario de servicios o el importador tendrá un derecho de deducción cuando se cumplan los siguientes requisitos:

[...]

5. que el bien o servicio recibido en virtud de una importación o de una operación imponible haya sido destinado, esté siendo destinado o vaya a ser destinado a la realización de operaciones imponibles;

[...]»

8 El artículo 65, apartado 1, de esta última versión de la ZDDS establecía:

«(1) Aunque se reúnan los requisitos de los artículos 64 o 68, no existe derecho a deducción si:

1. el bien o servicio está destinado a fines de representación;

2. se adquiere una motocicleta o un turismo con un número de asientos, excluido el del conductor, no superior a cinco, a excepción de los casos en que el sujeto pasivo realice con dichos bienes su actividad principal;

3. [incorporado en el DV nº 100 de 2005] el bien o servicio está destinado al mantenimiento, reparación, mejora o explotación de motocicletas o turismos conforme al número 2;

4. el bien o servicio se utiliza para efectuar operaciones exentas en el sentido del artículo 33;

5. el bien es confiscado en beneficio del Estado o el edificio es demolido por construcción ilegal.»

9 De conformidad con el artículo 1, apartado 1, de las disposiciones complementarias al Kodeks na truda, DV nº 26, de 1 de abril de 1986, y DV nº 27, de 4 de abril de 1986 (Código del Trabajo), en su versión aplicable en el momento de los hechos que originaron el litigio principal, a los efectos de dicho Código se entenderá por «empresario», «cualquier persona física o persona jurídica o unidad dependiente de ellas, así como cualquier otra unidad separada organizativa y económicamente (empresa, entidad, organización, cooperativa, centro de explotación, local, hogar, sociedad y entes similares) que por su cuenta emplee a trabajadores en el marco de una relación laboral, también a los efectos de realización de trabajos domésticos o a distancia o de la cesión para la realización de trabajos en una empresa usuaria».

10 La Zakon za zdravoslovni i bezopasni uslovia na trud, DV nº 124, de 23 de diciembre de 1997 (Ley de salud y seguridad en el trabajo), establece en el artículo 1 de sus disposiciones complementarias que el término «empresario» se corresponde con el concepto definido en el artículo 1, número 1, de las disposiciones adicionales del Código del Trabajo, así como con todo aquél que emplee a trabajadores y que asuma toda la responsabilidad por la empresa, la cooperativa o la organización.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 AES posee y explota una central eléctrica que, aunque está ubicada en el término municipal de Galabovo (Bulgaria), se encuentra fuera de la zona habitada de dicho municipio.

12 AES no dispone de plantilla propia para garantizar la explotación de la referida central, de modo que está 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 selecciona y contrata al personal necesario para la actividad económica de AES. Los contratos de trabajo se celebran entre los trabajadores y AES Services, que también paga la retribución a dichos trabajadores.

13 A continuación, los trabajadores de que se trata son 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 son facilitados por AES. Los costes de dichos bienes y servicios no están incluidos en el importe de la remuneración pagada a AES Services. Cuando un trabajador realiza un viaje de trabajo, sus gastos de desplazamiento y de pernoctación también los asume directamente AES.

14 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.

15 De la resolución de remisión se desprende que, en la medida en que las personas que trabajan en la central eléctrica viven en zonas habitadas que no disponen de transporte público, AES decidió garantizar por sí misma un servicio de transporte con arreglo a un horario establecido en función de los turnos de los trabajadores.

16 Además, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en virtud de lo dispuesto en el Código del Trabajo y en la Ley de salud y seguridad en el trabajo, AES está obligada a proporcionar la vestimenta de trabajo y el equipamiento de protección a las personas que trabajan en la central eléctrica.

17 La Agencia de recaudación denegó la deducción del IVA correspondiente a una cantidad de 218.377 leva búlgaros (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. En efecto, en aplicación del Código del Trabajo, es empresaria de dichos trabajadores AES Services.

18 Al desestimar el Direktor el recurso administrativo presentado contra la referida liquidación complementaria, AES interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente.

19 Ante dicho órgano jurisdiccional, AES alega 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.

20 El órgano jurisdiccional remitente considera 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.

21 Dicho órgano jurisdiccional señala, además, que, en su versión aplicable hasta la fecha de la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión, la ZDDS no contenía limitación alguna del derecho a deducir el IVA tal como está prevista en el actual artículo 70, apartado 1, número 2, de dicha Ley. En efecto,

en su versión aplicable hasta el 7 de enero de 2007, el artículo 65 de la ZDDS contenía una enumeración exhaustiva de las limitaciones del derecho a deducir el IVA y ninguna de ellas guardaba relación con la entrega de bienes o la prestación de servicios a título gratuito.

22 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

23 Con carácter previo, ha de señalarse que, según el órgano jurisdiccional remitente, puede considerarse, en principio, que los gastos en los que incurrió AES para adquirir los bienes y servicios a los que se refiere la cuestión prejudicial forman parte de los gastos generales relacionados con la actividad

económica de AES en su conjunto y que el problema relativo a su carácter deducible se plantea únicamente por el hecho de que, a diferencia de la situación controvertida en el litigio que dio lugar a la sentencia Fillibeck, antes citada, el sujeto pasivo que invoca el derecho a deducción no tiene, con arreglo a la normativa búlgara, la condición de empresaria de las personas que trabajan en su empresa, sino únicamente la de «empresaria económica».

24 En estas circunstancias, ha de entenderse la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente en el sentido de que tiene por objeto, esencialmente, que se dilucide 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.

25 Para dar respuesta a esta cuestión, procede, en primer lugar, recordar que el derecho de deducción previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita 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).

26 En efecto, 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).

27 Según reiterada jurisprudencia, en principio, es 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).

28 Es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, 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).

29 Además, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que 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), debe interpretarse en el sentido de que el 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. No obstante, teniendo en cuenta determinadas circunstancias especiales, como la dificultad de recurrir a otros medios de transporte apropiados y los cambios de lugar de trabajo, aconsejan que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores, en cuyo caso esta prestación no se realiza con fines ajenos a la empresa (véase, en este sentido, la sentencia Fillibeck, antes citada, apartado 34).

30 En segundo lugar, ha de examinarse si el hecho de que un sujeto pasivo no sea considerado, por la normativa nacional, el empresario de las personas que trabajan en su empresa puede poner 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.

31 A este respecto, ha de señalarse, ante todo, que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 únicamente supedita la existencia del derecho a 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 conformidad con la jurisprudencia citada en los apartados 25 a 29 de la presente sentencia, el vínculo que debe existir ha de ser de naturaleza puramente económica.

32 Como se ha recordado en el apartado 23 de la presente sentencia, ha quedado acreditado en el litigio principal que cabe considerar que los gastos de que se trata tienen un vínculo económico con la actividad económica de AES en su conjunto.

33 A continuación, ha de recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el hecho de que el personal 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).

34 Ahora bien, la respuesta a la cuestión de si la entrega de un bien o la prestación de un servicio, a título gratuito, a las personas que trabajan para el sujeto pasivo que se efectúa para las necesidades de la empresa es independiente de la naturaleza de la relación jurídica existente entre el sujeto pasivo y dichas personas.

35 Por otra parte, como se desprende del apartado 26 de la presente sentencia, el sistema común del IVA garantiza, en virtud del régimen de las deducciones, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, sean cuales fueren los objetivos o los resultados de éstas, siempre que las referidas actividades estén, a su vez, sujetas al IVA.

36 Ahora bien, sería contrario al principio de neutralidad del IVA hacer cargar a un sujeto pasivo con el IVA relativo a gastos, como los controvertidos en el litigio principal, de los que consta, como se desprende de la resolución de remisión, 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.

37 Por último, ha de señalarse 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).

38 En efecto, 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, Rec. p. I-9309, apartado 34, y de 26 de enero de 2012, ADV Allround, C-218/10, apartado 31).

39 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 168, letra a), y 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 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 por viajes de trabajo de las personas que trabajan para el referido sujeto pasivo, no dispone de un derecho a deducir el IVA 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 un vínculo directo e inmediato con los gastos generales vinculados a la actividad económica de dicho sujeto pasivo en su conjunto.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

40 Mediante la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si 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 normativa 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.

41 Para responder a esta cuestión prejudicial, procede, ante todo, declarar que incumbe, en principio, al órgano jurisdiccional remitente la interpretación de la legislación nacional a efectos de determinar su contenido en el momento de la adhesión de un nuevo Estado miembro a la Unión y de establecer si dicha legislación ha tenido como consecuencia, con posterioridad a dicha adhesión, una ampliación del ámbito de aplicación de las exclusiones existentes (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Magoora, C-414/07, Rec. p. I-10921, apartado 32).

42 A continuación, procede recordar que, en el marco del procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, toda apreciación de los hechos del asunto es competencia del órgano jurisdiccional nacional. Sin embargo, para proporcionarle una respuesta útil, el Tribunal de Justicia puede, en aras de la cooperación con los órganos jurisdiccionales nacionales, facilitarle todas las indicaciones que considere necesarias (véase, en este sentido, la sentencia Magoora, antes citada, apartado 33).

43 A este respecto, ha de señalarse que el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 contiene una cláusula de «standstill» que prevé, para los Estados que se adhieren a la Unión, el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la fecha de su adhesión (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013, apartado 5). Sin embargo, la cláusula de «standstill» establecida en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 no permite que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de dicha Directiva. Una modificación en ese sentido sería contraria al espíritu mismo de esta cláusula (véase la sentencia Magoora, antes citada, apartado 39).

44 Por lo tanto, el objetivo de dicha disposición es permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor la Directiva 2006/112, hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA (sentencia Magoora, antes citada, apartado 35).

45 En cambio, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una normativa nacional de un Estado miembro no constituye una excepción permitida por el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 si tiene como consecuencia, tras la adhesión de dicho Estado miembro, ampliar el ámbito de aplicación de las exclusiones existentes efectivamente, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Magoora, antes citada, apartados 37 y 38).

46 En estas circunstancias, la derogación, en la fecha de adhesión de la República de Bulgaria a la Unión, de disposiciones internas y su sustitución, en esa misma fecha, por otras disposiciones internas no permite considerar, en sí, que el Estado miembro de que se trata ha infringido el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, siempre que, sin embargo, dicha sustitución no haya tenido la consecuencia de ampliar, a partir de la referida fecha, las exclusiones nacionales anteriores.

47 Por lo tanto, en el litigio principal incumbe al órgano jurisdiccional remitente, que, como se ha recordado en el apartado 41 de la presente sentencia, es el único competente para interpretar su normativa nacional, apreciar si las modificaciones introducidas en el Derecho nacional de que se trata con ocasión de la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión tienen como consecuencia la ampliación, respecto de las disposiciones nacionales anteriores, del ámbito de aplicación de las limitaciones del derecho a deducción del IVA soportado y que hubiese gravado la adquisición de bienes y servicios de los que cabe considerar que mantienen un vínculo directo e inmediato con los gastos generales vinculados a la actividad económica de un sujeto pasivo en su conjunto.

48 No obstante, ha de señalarse a este respecto que, a tenor de la propia petición de decisión prejudicial, la modificación introducida en la ZDDS en el momento de la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión ha tenido la consecuencia de ampliar el ámbito de aplicación de las limitaciones respecto de la situación existente antes de dicha adhesión, puesto que ninguna de las limitaciones exhaustivamente enumeradas en la ZDDS vigente en el momento de la adhesión de la que se trata estaba vinculada a la entrega de bienes o prestación de servicios a título gratuito, lo que, habida cuenta de la jurisprudencia recordada en el apartado 44 de la presente sentencia, es contrario al artículo 176, párrafo segundo, de la directiva 2006/112.

49 El hecho de que el Tribunal de Justicia declarara en el apartado 72 de su sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11), que el artículo 70, apartado 1, de la ZDDS no limita el derecho a deducción en el sentido del artículo 176 de la Directiva 2006/112 no puede, por sí mismo, poner en tela de juicio la anterior declaración.

50 En efecto, por una parte, el Tribunal de Justicia precisó en el apartado 73 de dicha sentencia que un Estado miembro no puede denegar a los sujetos pasivos que han optado por tratar como bienes empresariales los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados la deducción íntegra e inmediata del IVA soportado por la adquisición de dichos bienes, a la que tienen derecho conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

51 Por otra parte, como se desprende de los apartados 45 y 46 de la presente sentencia, también ha de tomarse en consideración la aplicación efectiva de las disposiciones nacionales relativas a las exclusiones del derecho a deducción del IVA y los efectos que de ello resultan para los sujetos pasivos.

52 Ahora bien, como se desprende del apartado 39 de esta sentencia, la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la que tiene por objeto la primera cuestión prejudicial, que tiene como consecuencia privar a un sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA soportado que haya gravado los gastos respecto de los que cabe considerar que mantienen una relación directa e inmediata con los gastos generales vinculados a la actividad económica de dicho sujeto pasivo en su conjunto.

53 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente interpretar su Derecho interno, en la medida de lo posible, a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva 2006/112 con objeto de alcanzar los resultados que ésta persigue, dando prioridad a la interpretación de las normas nacionales que mejor se ajuste a dicha finalidad, para llegar así a una solución compatible con las disposiciones de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de julio de 2006, Adeneler y otros, C-212/04, Rec. p. I-6057, apartado 124) dejando sin aplicación cualesquiera disposiciones de la Ley nacional eventualmente contrarias (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2005, Mangold, C-144/04, Rec. p. I-9981, apartado 77).

54 Habida cuenta de todas estas consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que 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.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

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

Costas

56 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 Sexta) declara:

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.

Firmas