



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 16 de febrero de 2012 *

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 168 y 176 — Derecho a deducción — Requisito relativo a la utilización de los bienes y servicios para las necesidades de operaciones gravadas — Nacimiento del derecho a deducción — Contrato de arrendamiento de un automóvil — Contrato de arrendamiento financiero — Vehículo utilizado por el empresario para el transporte a título gratuito de un empleado entre su domicilio y su lugar de trabajo»

En el asunto C-118/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Varna (Bulgaria), mediante resolución de 24 de febrero de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de marzo de 2011, en el procedimiento entre

Eon Aset Menidjmont OOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno búlgaro, por el Sr. T. Ivanov y la Sra. D. Drambozova, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. D. Roussanov, en calidad de agentes;

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

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 168, 173 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; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Eon Aset Menidjmunt OOD (en lo sucesivo, «Eon Aset») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones» de Varna ante la administración central de la agencia de recaudación) relativo a la liquidación complementaria por la que se somete a Eon Aset al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») como consecuencia de habersele denegado un derecho a deducción.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 A tenor del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA:
«Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»
- 4 El artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva dispone:
«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»
- 5 De conformidad con el artículo 14, apartado 2, letra b), de la referida Directiva, se considerará entrega de bienes «la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo».
- 6 El artículo 24, apartado 1, de la misma Directiva establece:
«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»
- 7 Según el artículo 26 de la Directiva IVA:
«1. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:
a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA;
b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

2. Los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia.»

8 El artículo 63 de dicha Directiva enuncia que «el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios».

9 El artículo 64, apartado 1, de la referida Directiva precisa:

«Cuando den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, las entregas de bienes distintas de las que tengan por objeto un arrendamiento de bienes durante un cierto período o la venta a plazos de bienes a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 14, y las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran.»

10 A tenor del artículo 167 de la Directiva IVA, «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

11 Según el artículo 168 de la citada Directiva:

«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;

[...]».

12 El artículo 173, apartado 1, de la referida Directiva enuncia:

«Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

La prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.»

13 El artículo 176 de la Directiva IVA dispone:

«El Consejo, a propuesta de la Comisión 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 después de esta fecha, en la fecha de su adhesión.»

Normativa nacional

- 14 Con arreglo al artículo 6, apartado 3, número 1, de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n° 63, de 4 de agosto de 2006 (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»), se considerará entrega de bienes efectuada a título oneroso «la apropiación o la puesta a disposición de un bien para el uso personal del sujeto pasivo, del propietario, de sus trabajadores, o de terceros, siempre que se hubiese deducido el impuesto soportado total o parcialmente en el momento de su fabricación, importación o adquisición».
- 15 El artículo 9, apartado 3, número 1, de la ZDDS equipara a una prestación de servicios efectuada a título oneroso «el servicio prestado para sus necesidades personales a un sujeto pasivo que sea una persona física, a un propietario, a sus trabajadores, o a terceros, siempre que, en la prestación del servicio, se utilizara un bien al cual se hubiese deducido el impuesto soportado total o parcialmente en el momento de su fabricación, importación o adquisición».
- 16 Como excepción a lo dispuesto en el referido artículo 9, apartado 3, el artículo 9, apartado 4, número 1, de la ZDDS dispone que no constituye una prestación de servicios efectuada a título oneroso «la puesta a disposición a título gratuito por el empresario de un servicio de transporte de ida y vuelta entre el domicilio y el lugar de trabajo de sus trabajadores, incluido el de aquellos que disponen de un contrato de gerente, cuando ello se hace para los fines de la actividad económica del sujeto pasivo».
- 17 El artículo 69, apartado 1, de la ZDDS dispone:
- «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;
- [...]».
- 18 A tenor del artículo 70, apartado 1, de la ZDDS:
- «Aunque se reúnan los requisitos de los artículos 69 o 74, no existe derecho a deducción si:
- [...]
2. los bienes o servicios están destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo;
- [...]».
- 19 A tenor del artículo 70, apartado 3, de la ZDDS:
- «El apartado 1, número 2, no se aplicará:
- [...]
2. al servicio de transporte de ida y vuelta entre el domicilio y el lugar de trabajo de los trabajadores, incluidos aquellos que dispongan de un contrato de gerente, si el empresario presta dicho servicio a título gratuito para los fines de su actividad económica;
- [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 20 Eon Aset es una sociedad domiciliada en Bulgaria que ejerce sus actividades económicas en varios ámbitos.
- 21 Con ocasión de una inspección fiscal relativa al período comprendido entre el 1 de julio de 2008 y el 31 de octubre de 2009, las autoridades competentes comprobaron que Eon Aset había celebrado, por una parte, un contrato de arrendamiento de un automóvil por un período comprendido entre el 1 de octubre de 2008 y el 1 de marzo de 2009 con una sociedad y, por otra, un contrato de arrendamiento financiero de otro automóvil de 48 meses de duración con otra sociedad.
- 22 Eon Aset dedujo el IVA desglosado en todas las facturas emitidas en el período fiscal en el que recibió cada una de ellas.
- 23 Las referidas autoridades consideraron que, a falta de prueba en este sentido, debía considerarse que los vehículos no se habían utilizado para los fines de la actividad económica de Eon Aset.
- 24 En virtud del artículo 70, apartado 1, número 2, de la ZDDS, se denegó a Eon Aset el derecho a deducir el IVA correspondiente.
- 25 Mediante un recurso administrativo interpuesto ante el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» — Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite, Eon Aset impugnó la liquidación complementaria que le había sido girada.
- 26 Al haber confirmado éste parcialmente la referida liquidación, Eon Aset interpuso un recurso ante el Administrativen sad Varna (tribunal administrativo de Varna).
- 27 En apoyo de su recurso, Eon Aset sostiene que los automóviles de que se trata en el litigio principal se han utilizado para garantizar el transporte de su gerente entre el domicilio de éste y su lugar de trabajo. Sobre la base del artículo 70, apartado 3, número 2, de la ZDDS, Eon Aset considera que la exclusión del derecho a deducción previsto en el artículo 70, apartado 1, número 2, de la ZDDS se refiere al transporte de miembros del personal a título gratuito por el empresario entre el domicilio y el lugar de trabajo de éstos.
- 28 Eon Aset impugna asimismo la compatibilidad del artículo 70, apartado 1, número 2, de la ZDDS con el Derecho de la Unión.
- 29 En estas circunstancias, el Administrativen sad Varna decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Cómo debe interpretarse el requisito de que “se utilicen” establecido en el artículo 168 de la Directiva [IVA] y —en el marco de la determinación del nacimiento del derecho a deducción— en qué momento ha de cumplirse dicho requisito: en el período impositivo en el que se adquirieron los bienes o se recibieron los servicios o basta con que se cumpla en un período impositivo ulterior?
- 2) A la vista de los artículos 168 y 176 de la Directiva [IVA], ¿es admisible una disposición como la del artículo 70, apartado 1, número 2, de la [ZDDS], que permite excluir desde el principio del sistema de deducción del IVA los bienes y servicios “destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo”?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, ¿debe interpretarse el artículo 176 de la Directiva [IVA] en el sentido de que un Estado miembro que pretende hacer uso de la facultad de excluir el derecho a deducción en relación con determinados bienes y servicios y que ha definido

las categorías de gastos como los bienes o servicios destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, con la salvedad de los supuestos del artículo 70, apartado 3, de la [ZDDS], cumple el requisito de determinar una categoría de bienes y servicios suficientemente definidos, es decir, los ha definido en función de su naturaleza?

- 4) Según se responda a la tercera cuestión, a la vista de los artículos 168 y 173 de la Directiva [IVA], ¿cómo debe calificarse la finalidad (la utilización o la utilización futura) de los bienes o servicios adquiridos por el sujeto pasivo? ¿Debe calificarse de requisito para el nacimiento del derecho a deducción o de causa para la corrección del importe de la deducción?
- 5) Si la finalidad (la utilización) debe calificarse de causa para la corrección del importe de la deducción, ¿cómo debe interpretarse el artículo 173 de la Directiva [IVA]? ¿Prevé que pueda procederse a la corrección también en supuestos en los que los bienes y servicios se utilizaron inicialmente para una actividad no sujeta al impuesto o no se utilizaron en absoluto tras su adquisición, pero están a disposición de la empresa y se utilizan en un período impositivo posterior a su adquisición para la actividad gravada del sujeto pasivo?
- 6) Si el artículo 173 de la Directiva [IVA] debiera interpretarse en el sentido de que la corrección prevista resulta aplicable también a supuestos en los que los bienes o servicios, tras su adquisición, se utilizaron inicialmente para una actividad no sujeta al impuesto o no se utilizaron en absoluto, pero se incluyeron posteriormente en la actividad imponible del sujeto pasivo, ¿debe considerarse —a la vista de la limitación del artículo 70, apartado 1, número 2, de la [ZDDS] y del hecho de que, de conformidad con el artículo 79, apartados 1 y 2, de dicha Ley, únicamente se realizan correcciones en casos en los que los bienes cuyo uso originario reunía los requisitos para dar derecho a deducir se usen posteriormente en una operación que no reúne dichos requisitos— que el Estado miembro ha cumplido su obligación de regular el derecho a deducción para todos los sujetos pasivos de la manera lo más fiable y justa posible?
- 7) Según se responda a las cuestiones que preceden, ¿debe entenderse que, según el régimen de limitación del derecho a deducción o corrección del importe deducido previsto en la [ZDDS], un sujeto pasivo registrado de conformidad con la [ZDDS] está facultado, en un supuesto como el del litigio principal y a la vista del artículo 168 de la Directiva [IVA], para practicar la deducción sobre bienes y servicios, entregados o realizados en su beneficio por otro sujeto pasivo, dentro del período impositivo en el que éstos se le han entregado o se han realizado en su beneficio y se devengó el impuesto?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones primera, cuarta y séptima

- 30 Mediante sus cuestiones primera, cuarta y séptima, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pretende, esencialmente, saber en qué condiciones permite el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA a un sujeto pasivo deducir el IVA soportado, por una parte, en virtud de un contrato de arrendamiento de un automóvil y, por otra, en virtud del arrendamiento de un automóvil con arreglo a un contrato de arrendamiento financiero, y en qué momento deben reunirse dichos requisitos a efectos del nacimiento del derecho a deducción.

Consideraciones previas

- 31 En virtud del artículo 168 de la Directiva IVA, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. Por consiguiente, es necesario calificar previamente las actividades de que se trata en el litigio principal teniendo en cuenta el concepto de hecho imponible.

- 32 Según el artículo 24, apartado 1, de la Directiva IVA, «serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes», exigiendo el concepto de entrega de bienes, a tenor del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva, la «transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario».
- 33 Al no constituir el arrendamiento de un automóvil una entrega de bienes, debe calificarse, en principio, de prestación de servicios en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la referida Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de septiembre de 2003, *Cookies World*, C-155/01, Rec. p. I-8785, apartado 45, y de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06, Rec. p. I-897, apartado 61).
- 34 El arrendamiento de un automóvil en virtud de un contrato de arrendamiento financiero puede, no obstante, presentar características equiparables a la adquisición de un bien de inversión.
- 35 Como señaló el Tribunal de Justicia en el contexto de una disposición que permitía a los Estados miembros excluir los bienes de inversión del régimen de deducciones del IVA por un período transitorio, el concepto de bien de inversión incluye los bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se distinguen por su carácter duradero y su valor, que hacen que los costes de adquisición normalmente no sean contabilizados como gastos corrientes, sino amortizados en el curso de varios ejercicios (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de febrero de 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Rec. p. 113, apartado 12, y de 6 de marzo de 2008, *Nordania Finans y BG Factoring*, C-98/07, Rec. p. I-1281, apartados 27 y 28).
- 36 Además, según el artículo 14, apartado 2, letra b), de la Directiva IVA, tendrán la consideración de entregas de bienes la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo.
- 37 En el supuesto de un contrato de arrendamiento financiero, no existe necesariamente adquisición del bien, puesto que puede establecerse en tal contrato que el tomador puede optar por no adquirir el bien al término del período de arrendamiento.
- 38 No obstante, como se desprende de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 17, relativa a los contratos de arrendamiento, recogida por el Reglamento (CE) n° 1126/2008 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2008, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (DO L 320, p. 1), el contrato de arrendamiento operativo ha de distinguirse del contrato de arrendamiento financiero, caracterizándose este último por que se transiten al arrendatario la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal. El hecho de que una transmisión de la propiedad esté prevista al finalizar el contrato o que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien constituyen, individual o conjuntamente, criterios que permiten determinar si un contrato puede calificarse de contrato de arrendamiento financiero.
- 39 Como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho de él como si fuera la propietaria del bien (véanse las sentencias de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rec. p. I-285, apartado 7, y de 6 de febrero de 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rec. p. I-1317, apartado 32).
- 40 Por lo tanto, en el supuesto en el que el contrato de arrendamiento financiero relativo a un automóvil prevea bien la transmisión de la propiedad de dicho vehículo al arrendatario al término de dicho contrato, bien que el arrendatario disponga de los atributos esenciales de la propiedad de dicho

vehículo, en particular que se le transmita la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal de éste y que la cantidad actualizada de los vencimientos sea prácticamente idéntica al valor venal del bien, la operación debe equipararse a la adquisición de un bien de inversión.

- 41 Incumbe al órgano jurisdiccional nacional determinar, a la vista de las circunstancias del caso concreto, si se cumplen los criterios enunciados en el apartado anterior.

Sobre los requisitos del derecho a deducción

- 42 Del artículo 168, letra a), de la Directiva IVA resulta que un sujeto pasivo puede deducir el IVA soportado por bienes o servicios en la medida en que éstos se utilicen para las necesidades de sus actividades económicas.
- 43 A este respecto, procede destacar que el régimen de deducciones establecido en la referida Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en particular, la sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Rec. p. I-839, apartado 27).
- 44 Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (véanse las sentencias de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 24, y Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, antes citada, apartado 28).
- 45 El criterio basado en la utilización del bien o del servicio para las necesidades de operaciones que forman parte de la actividad económica de la empresa difiere según se trate de la adquisición de un servicio o de un bien de inversión.
- 46 Por lo que respecta a una operación consistente en la adquisición de un servicio, como el arrendamiento de un automóvil, es, 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 el IVA y que den derecho a deducir para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho (sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 57 y la jurisprudencia citada).
- 47 Es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ninguna relación directa e inmediata entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA y 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 toda la actividad económica del sujeto pasivo (sentencia SKF, antes citada, apartado 58 y la jurisprudencia citada).
- 48 En uno u otro de los casos mencionados en los apartados 46 y 47 de la presente sentencia, la existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA esté incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (sentencia SKF, antes citada, apartado 60).

- 49 Si bien incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar si existe una relación directa e inmediata entre el arrendamiento del automóvil de que se trata en el litigio principal y la actividad económica de Eon Aset, corresponde al Tribunal de Justicia facilitar a dicho órgano jurisdiccional indicaciones útiles en relación con el Derecho de la Unión.
- 50 En el caso de autos, Eon Aset sostuvo ante el órgano jurisdiccional remitente que los automóviles controvertidos en el litigio principal, arrendados en virtud del contrato de arrendamiento o del contrato de arrendamiento financiero, se utilizan para garantizar el transporte de su gerente entre el domicilio de éste y su lugar de trabajo.
- 51 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que el hecho de que el desplazamiento del domicilio al lugar de trabajo sea un requisito necesario de la presencia en el trabajo y, por consiguiente, de su cumplimiento no constituye un elemento determinante para considerar que el transporte del trabajador entre su domicilio y su lugar de trabajo no satisface necesidades privadas del trabajador en el sentido del artículo 26, apartado 1, de la Directiva IVA. En efecto, sería contrario al objetivo de esta disposición que tal relación indirecta bastara por sí sola para excluir la asimilación del desplazamiento a una prestación a título oneroso (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartado 27).
- 52 Por el contrario, en circunstancias particulares, las necesidades de la empresa pueden aconsejar que el empresario efectúe por sí mismo el transporte de los trabajadores entre el domicilio y el lugar de trabajo, de modo que la organización del transporte se efectúa para fines que no son ajenos a la empresa (véase, en este sentido, la sentencia Fillibeck, antes citada, apartados 29 y 30).
- 53 Por lo que respecta al arrendamiento de un automóvil en virtud de un contrato de arrendamiento financiero que pueda equipararse a una operación consistente en la adquisición de un bien de inversión destinado, en parte, a un uso privado y, en parte, a un uso profesional, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar. A efectos del IVA, puede elegir entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, apartado 20, y de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, apartado 23 y la jurisprudencia citada).
- 54 Si el sujeto pasivo opta por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes de empresa, el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente. En estas circunstancias, cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso con arreglo al artículo 26, apartado 1, de la Directiva IVA (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Charles y Charles-Tijmens, apartados 24 y 25 y la jurisprudencia citada, y Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, apartado 37).
- 55 Si el sujeto pasivo opta por conservar enteramente en su patrimonio privado un bien de inversión, aunque lo utilice al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, no es deducible ninguna parte del IVA devengado o pagado con motivo de la adquisición del bien (sentencia de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831, apartado 27). En tal supuesto, la utilización de dicho bien para las necesidades de su empresa no puede quedar sujeta al IVA (véase, en este sentido, la sentencia Bakcsi, antes citada, apartado 31).

- 56 Por último, si el sujeto pasivo opta por afectar el bien al patrimonio profesional de su empresa únicamente por la parte de su utilización profesional efectiva, la parte del bien sustraída a dicho patrimonio profesional no forma parte de los bienes de la empresa, por lo que no está incluida en el ámbito de aplicación del sistema del IVA (véase, en este sentido, la sentencia Armbrecht, antes citada, apartado 28).
- 57 Asimismo, ha de precisarse que la adquisición de un bien por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de las mercancías únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 15).
- 58 La cuestión de si el sujeto pasivo ha adquirido el bien actuando como tal, es decir, para las necesidades de su actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA, es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éste y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Bakcsi, antes citada, apartado 29).
- 59 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente valorar si, en su caso, el automóvil arrendado en virtud de un contrato de arrendamiento financiero ha sido afectado al patrimonio de la empresa y determinar el alcance del derecho a deducción del que ésta puede beneficiarse en el supuesto en que dicho bien sólo haya sido afectado parcialmente a su patrimonio profesional.

Sobre el nacimiento del derecho a deducción

- 60 En virtud del artículo 167 de la Directiva IVA, el derecho a deducir el IVA nace en el momento en que el impuesto se hace exigible.
- 61 Procede interpretar esta disposición a la luz del artículo 63 de la referida Directiva, según el cual el impuesto se hace exigible en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.
- 62 En virtud del artículo 64 de la citada Directiva, cuando el arrendamiento de un automóvil se caracteriza por ser una prestación de servicios que da lugar a pagos sucesivos, el derecho a deducir nacerá al término del período al que se refiere cada uno de dichos pagos, momento en el que procederá tener en cuenta la existencia de una relación directa e inmediata entre el vehículo arrendado y la actividad económica del sujeto pasivo.
- 63 Si se trata de un bien de inversión, el sujeto pasivo que afecta la totalidad de éste al patrimonio de su empresa dispone de un derecho inmediato a la deducción del IVA (véase, en este sentido, la sentencia Charles y Charles-Tijmens, antes citada, apartado 24 y la jurisprudencia citada).
- 64 De las anteriores consideraciones se desprende que procede interpretar el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA en el sentido de que:
- un automóvil arrendado se considerará utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo si existe una relación directa e inmediata entre el uso de dicho vehículo y la actividad económica del sujeto pasivo, y el derecho a deducir nacerá al término del período al que se refiere cada uno de dichos pagos, momento en que procederá tener en cuenta la existencia de tal relación;

- un automóvil arrendado en virtud de un contrato de arrendamiento financiero y calificado de bien de inversión se considerará utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas si el sujeto pasivo que actúa como tal adquiere dicho bien y lo afecta en su totalidad al patrimonio de su empresa, siendo la deducción del IVA soportado íntegra e inmediata y estando toda utilización del referido bien para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa equiparada a una prestación de servicios efectuada a título oneroso.

Sobre las cuestiones segunda y tercera

- 65 Mediante sus cuestiones segunda y tercera, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 70, apartado 1, número 2, de la ZDDS, en la medida en que permite la exclusión del derecho a deducción por bienes y servicios destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, es compatible con los artículos 168 y 176 de la Directiva IVA.
- 66 Con carácter previo, procede recordar que no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse, en el marco de un procedimiento iniciado con arreglo al artículo 267 TFUE, sobre la interpretación de disposiciones legislativas o reglamentarias nacionales ni sobre la compatibilidad de tales disposiciones con el Derecho de la Unión. No obstante, puede proporcionar al órgano jurisdiccional nacional los elementos de interpretación relacionados con el Derecho de la Unión que le permitan resolver el problema jurídico que le ha sido sometido (véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 2000, Borawitz, C-124/99, Rec. p. I-7293, apartado 17, y de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rec. p. I-10835, apartado 32).
- 67 En tales circunstancias, procede considerar que, mediante las referidas cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si los artículos 168 y 176 de la Directiva IVA se oponen a una normativa nacional que prevé la exclusión del derecho a deducción por bienes y servicios destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo.
- 68 A este respecto, procede destacar que el derecho a deducción forma parte integrante del mecanismo del IVA, que, en principio, no puede limitarse y que se ejercita para la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones imponibles anteriores (véanse las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y de 13 de marzo de 2008, Securenta C-437/06, Rec. p. I-1597, apartado 24).
- 69 Del artículo 168, letra a), de la Directiva IVA y de la jurisprudencia citada en los apartados 43 y siguientes de la presente sentencia se desprende que la existencia de un derecho a deducción presupone que el sujeto pasivo que actúa como tal adquiere un bien o un servicio y lo utiliza para las necesidades de su actividad económica.
- 70 La normativa nacional controvertida en el litigio principal excluye todo derecho a deducción cuando los bienes o servicios están destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo.
- 71 Tal normativa equivale a excluir el derecho a deducir el IVA cuando no se cumplen las condiciones necesarias para que exista dicho derecho.
- 72 Por lo tanto, el artículo 70, apartado 1, de la ZDDS no limita el derecho a deducción en el sentido del artículo 176 de la Directiva IVA.

- 73 No obstante, ha de precisarse que los Estados miembros no pueden 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 la reiterada jurisprudencia mencionada en el apartado 63 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia Charles y Charles-Tijmens, antes citada, apartado 28).
- 74 Por lo tanto, procede responder a las cuestiones segunda y tercera que los artículos 168 y 176 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que prevé la exclusión del derecho a deducción por bienes y servicios destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, siempre que los bienes calificados de bienes de inversión no estén afectados al patrimonio de la empresa.

Sobre las cuestiones quinta y sexta

Sobre la admisibilidad

- 75 El Gobierno búlgaro y la Comisión alegan que no es preciso responder a las cuestiones quinta y sexta, puesto que tienen por objeto una hipótesis que no guarda relación con el litigio principal.
- 76 A este respecto, procede recordar que, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, la apreciación de los hechos del asunto es competencia del juez nacional. Asimismo corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que adopte, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véanse, en particular, las sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 59, y de 14 de febrero de 2008, Varec, C-450/06, Rec. p. I-581, apartado 23 y la jurisprudencia citada).
- 77 No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado igualmente que, en casos excepcionales, le corresponde examinar las circunstancias en las que el juez nacional se dirige a él, con objeto de verificar su propia competencia. La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias, antes citadas, Bosman, apartado 61, y Varec, apartado 24 y la jurisprudencia citada).
- 78 Este es el caso en el presente asunto. En efecto, no se desprende de la resolución de remisión que los bienes adquiridos hubieran servido a actividades desprovistas de carácter económico antes de ser afectados a una actividad económica o que no hubieran sido nunca utilizados. Por lo tanto, la hipótesis que tienen por objeto dichas cuestiones no tiene relación alguna con el objeto controvertido en el litigio principal.
- 79 Por consiguiente, procede declarar la inadmisibilidad de las cuestiones quinta y sexta.

Costas

- ⁸⁰ 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 Segunda) declara:

- 1) **El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que:**
 - **un automóvil arrendado se considerará utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo si existe una relación directa e inmediata entre el uso de dicho vehículo y la actividad económica del sujeto pasivo, y el derecho a deducir nacerá al término del período al que se refiere cada uno de dichos pagos, momento en que procederá tener en cuenta la existencia de tal relación;**
 - **un automóvil arrendado en virtud de un contrato de arrendamiento financiero y calificado de bien de inversión se considerará utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas si el sujeto pasivo que actúa como tal adquiere dicho bien y lo afecta en su totalidad al patrimonio de su empresa, siendo la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado íntegra e inmediata y estando toda utilización del referido bien para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa equiparada a una prestación de servicios efectuada a título oneroso.**
- 2) **Los artículos 168 y 176 de la Directiva 2006/112 no se oponen a una normativa nacional que prevé la exclusión del derecho a deducción por bienes y servicios destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, siempre que los bienes calificados de bienes de inversión no estén afectados al patrimonio de la empresa.**

Firmas