

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ065334

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 26 de enero de 2017

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 1968/2016.

**SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. Servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida es determinar si la regla recogida en el ordinal sexto del art. 96.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA), exige o no para su aplicación que la Administración acredite que los gastos de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración han sido objeto de regularización en el IRPF o en el IS. A tenor del citado precepto, para que las cuotas de IVA soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración sean deducibles es preciso que el importe de los mencionados servicios sea también deducible en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades. Y a la inversa, si el importe de los servicios no es fiscalmente deducible en estos impuestos directos tampoco lo será la cuota soportada por IVA correspondiente a dicho importe. Pues bien, el mencionado art. 96.Uno.6º de la ley 37/1992 (Ley IVA) en su literalidad no exige que la Administración haya regularizado al obligado en su imposición directa los gastos correspondientes. La finalidad de la norma parece, pues, ligar o vincular las condiciones de deducibilidad de las cuotas de IVA con las de los gastos correspondientes en la imposición directa, de manera que cuando el importe de los servicios reúna las condiciones de deducibilidad en los impuestos directos la cuota soportada de IVA se tendrá también por deducible en el impuesto indirecto. La deducibilidad de las cuotas en el IVA se hace depender, por tanto, del cumplimiento de unos requisitos de deducibilidad fijados para los gastos correspondientes en los impuestos directos. A juicio del Tribunal Central, por tanto, la vinculación que el art. 96.Uno.6º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) establece entre la deducibilidad de las cuotas de IVA y la de los gastos correspondientes en el IRPF o el IS es una vinculación objetiva pero no procedimental, pues presupone o exige la comprobación de determinados requisitos objetivos, sin imponer límites procedimentales para ello y con independencia de si el interesado es o no sujeto pasivo del IRPF o del IS. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 96.

Ley 58/2003 (LGT), art. 12.

Código Civil, art. 3.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 16 de abril de 2015, recaída en la reclamación nº 08/02862/2010 y 08/02863/2010, acumuladas, relativa a liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2004 y 2005.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- En fecha 7 de enero de 2010 fueron notificadas a la interesada dos liquidaciones provisionales de IVA de los cuatro períodos de liquidación trimestrales comprendidos en los años 2004 y 2005.

En las liquidaciones provisionales se negaba el derecho de la entidad a deducir un conjunto de cuotas de IVA soportadas, entre las que se encontraba en el ejercicio 2004 la cuota soportada por el concepto "Tarjeta Club ...". El órgano de gestión ponía de manifiesto en la liquidación que "Respecto de la Tarjeta Club ...esta Oficina entiende que al no figurar la entrega de los cheques a los trabajadores como dietas exentas de gravamen ni como retribución en especie no se acredita suficientemente que dichas tarjetas se estén usando en el desplazamiento de los trabajadores por lo que no procede admitir la deducción del IVA soportado".

2.- Contra las mencionadas liquidaciones la entidad interpuso las reclamaciones económico-administrativas números 08/02862/2010 y 08/02863/2010.

En relación con la factura correspondiente a "Tarjeta Club ..." manifestó que se refiere a un medio a través del cual se obtienen descuentos en restaurantes y otros establecimientos hoteleros, por lo que su adquisición resulta conveniente para el desarrollo de la actividad de la empresa, ya que su uso en los desplazamientos profesionales de los agentes supone un ahorro de costes para la misma.

3.- Previa acumulación de las reclamaciones, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEAR, en adelante) dictó resolución en la que desestima la reclamación número 08/02863/2010, confirmando la liquidación provisional de IVA del ejercicio 2005, y estima parcialmente la reclamación número 08/02862/2010 anulando la liquidación provisional del ejercicio 2004 con retroacción de actuaciones.

El fundamento de derecho sexto de la resolución del TEAR aborda la deducibilidad de determinadas cuotas de IVA, entre ellas la cuota soportada por el concepto "Tarjeta Club ...", manifestando que[1]:

6.- Por otro lado, el artículo 96 LIVA describe las exclusiones del derecho a deducir, estableciendo que:

**"Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:**

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.

A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

2.º Suprimido.

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7.º, números 2.º y 4.º de esta Ley.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas. 6.º **Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades".**

El precepto legal es claro y terminante y obvia las intenciones de la empresa recurrente y la conveniencia o no para sus intereses de proceder a efectuar los gastos por los que soporta las cuotas que pretende deducir, negando tal deducibilidad cuando tales gastos son efectuados para obsequiar a clientes, asalariados o terceros, como es el caso de las cuotas relativas a las siguientes facturas: **S** Joyería y **Z** (no cuestionadas por la recurrente) y **MB**. La exclusión del derecho a deducir tales cuotas en la Ley es, por tanto, clara, y ha de negarse su deducibilidad.

No ocurre lo mismo con **la cuota de IVA soportado respecto de la Tarjeta Club ...**, no admitida por la gestora.

A este respecto, la Dirección General de Tributos admite determinados gastos como deducibles siempre que se demuestre que están efectivamente relacionados con la actividad desarrollada y con la obtención de ingresos de la misma, lo que no ha resultado acreditado en el presente caso, debiendo tenerse en cuenta a estos efectos el artículo 105 LGT según el cual “En los procedimientos de aplicación de los Tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

Pues bien, **del precepto referido -art. 96.Uno.6º- resulta que la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido se supedita a la deducción en el IRPF o I. Sociedades. Por tanto, sólo en aquellos casos en que no resulte deducible por dichos impuestos tampoco lo será en aquél. En este sentido corresponde a la Oficina Gestora acreditar no sólo que el gasto no es deducible en dichos impuestos sino también que los mismos han sido objeto de regularización por cuanto de otro modo se produciría la incongruencia de no admitir el gasto en el IVA y admitirlo en la imposición directa, admisión que por el transcurso del tiempo daría lugar a su consolidación. No habiendo acreditado la Oficina Gestora dicha circunstancia procede la anulación de lo actuado en este extremo y la admisión de la cuota soportada como deducible.**

### Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por el Director del Departamento de Gestión de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea y por tratarse de un criterio que trasciende al concreto expediente aquí examinado y que ha sido reiterado por el citado Tribunal Regional (por ejemplo, en la resolución 08/13812/2012 y acumuladas). Formula el Director recurrente, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1.- El artículo 96. Uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), recoge una regla general de no deducción en ninguna proporción de las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, si bien en la misma norma se prevé una excepción, cual es que el importe de estos servicios tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

En consideración a los artículos 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) y 3.1 del Código Civil, la interpretación de las normas debe realizarse partiendo de la dicción literal de las mismas, sin perjuicio de que pueda completarse dicho criterio de partida mediante la atención a otras circunstancias como el contexto histórico, legislativo o social, o la finalidad de la propia norma.

La interpretación que hace el TEAR del ordinal sexto del apartado Uno del artículo 96 de LIVA va más allá de la dicción literal del precepto, pues este artículo se limita a disponer que las cuotas soportadas por la adquisición de servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración solo serán deducibles en el IVA si el correspondiente gasto tuviera la consideración de fiscalmente deducible a efectos de la imposición directa (IRPF o IS) del sujeto pasivo de IVA, pero en ningún momento dispone este precepto que aun cuando no tengan esa consideración las cuotas de IVA serán deducibles mientras la imposición directa del sujeto no haya sido regularizada de manera efectiva.

Cabría plantearse si el criterio del TEAR puede tener encaje en una interpretación finalista de la norma. El artículo 96.Uno.6º LIVA realiza una remisión a las reglas de deducción de los gastos por desplazamientos, hostelería y restauración que se contienen en las leyes del IRPF y del IS y en atención a esta circunstancia podría admitirse que la norma de IVA busca conseguir una congruencia entre la imposición directa y la indirecta de un mismo sujeto, pero los términos que emplea el legislador nos permiten deducir que esa congruencia se persigue a nivel de regulación de las obligaciones materiales, haciendo coincidir la deducibilidad en un tributo con la deducibilidad teórica en el otro, sin que se haya adoptado medida normativa alguna en el plano procedimental, como sería condicionar la posibilidad de regularizar en un tributo al hecho de que se haya producido una regularización efectiva en el otro.

2.- La única razón esgrimida por el TEAR en defensa de su criterio es que de no producirse la regularización efectiva en la imposición directa se acabaría produciendo la consolidación de la deducción por el transcurso del tiempo. En contra de este argumento debe señalarse que:

La postura del TEAR de exigir que la regularización se produzca en todos los tributos potencialmente afectados podría conducir a que determinadas situaciones desemboquen en la falta de regularización de todos ellos. Así, por el diferente juego de la prescripción y las causas interruptivas de la misma, nos podríamos encontrar con

que en el momento de inicio de actuaciones de comprobación en relación con el IVA ya se encontrara prescrito el derecho a liquidar el tributo directo. En este caso sería de imposible cumplimiento el requisito exigido por el TEAR y, por tanto, de imposible regularización el tributo indirecto.

Por otra parte, el supuesto que ahora nos ocupa entendemos que tendría encaje en el concepto de “obligaciones tributarias conexas”, del artículo 68.9 de la Ley 58/2003, General Tributaria, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Aunque este precepto no es aplicable a los hechos aquí examinados, resulta procedente la remisión al mismo en consideración a la finalidad unificadora de criterio hacia futuro que tiene el presente recurso. Al amparo de esta nueva norma la situación de hecho que expone el TEAR para fundamentar su tesis no podría darse, pues al iniciarse la comprobación del IVA se estaría interrumpiendo la prescripción del derecho a liquidar el tributo directo.

En los supuestos en que sean de aplicación métodos de estimación objetiva de los rendimientos netos sometidos a tributos directos, no hay cabida para regularizaciones en estos tributos de gastos por desplazamientos, hostelería y restauración, aun no cumpliéndose los requisitos para poder considerar como deducible el gasto. En estos casos tampoco tendría sentido el requisito exigido por el TEAR.

Si la intención del legislador fuera condicionar la regularización en IVA a la existencia de una regularización en la imposición directa con el fin de impedir la consolidación de la deducción por el transcurso del tiempo, igual condición tendría que haberse previsto en sentido inverso. Es decir, tan importante debe ser impedir la consolidación de las deducciones en los tributos directos como en los indirectos y, sin embargo, ni en la ley del IRPF ni en la del Impuesto sobre Sociedades se condiciona la regularización de estas deducciones a que exista también una regularización de las mismas en el IVA.

La regla del artículo 96.Uno.6º de la LIVA no debe ser aplicada únicamente por la Administración, sino también por el sujeto pasivo en las autoliquidaciones de IVA que está obligado a presentar. Desde esta perspectiva, el condicionar la aplicación de la regla en el IVA a que haya aplicado la correspondiente regla en la imposición directa supondría que el sujeto pasivo no estaría obligado a no deducir las cuotas de IVA soportadas por desplazamientos, hostelería y restauración mientras no se produzca la presentación de la correspondiente autoliquidación del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades sin aplicación de la correlativa deducción. A juicio del Director recurrente resulta evidente que no es esta la intención del legislador y demuestra que no estamos ante una norma procedimental que actúa como límite a las facultades de regularización de la Administración, sino ante una regla de deducción que opera a nivel de determinación y cuantificación de la obligación tributaria material, afectando a los dos sujetos que deben/pueden realizar tales operaciones: el sujeto pasivo de IVA vía autoliquidación y la Administración tributaria vía liquidación.

Resulta paradójico que el TEAR censure una forma de actuar de la Administración por el riesgo de obtención por parte del obligado tributario de un beneficio indebido (el que resultaría de consolidarse la deducción en la imposición directa) y que la consecuencia de la censura consista en incrementar ese beneficio indebido por la vía de admitir también la deducción en el IVA.

El Director recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio a fin de declarar que la regla recogida en el ordinal sexto del apartado Uno del artículo 96 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no exige a la Administración para su aplicación que acredite que los gastos de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración han sido objeto de regularización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades.

### Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no realizó alegaciones en el plazo concedido a tal fin.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

### Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio es determinar si la regla recogida en el ordinal sexto del apartado Uno del artículo 96 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, exige o no para su aplicación que la Administración acredite que los gastos de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración han sido objeto de regularización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades.

### Tercero.

El artículo 96.Uno.6º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en la redacción vigente al tiempo de los hechos analizados en el presente recurso, disponía:

*“Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:*

(....)

*6º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades”.*

A tenor del citado precepto, para que las cuotas de IVA soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración sean deducibles es preciso que el importe de los mencionados servicios sea también deducible en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades.

Y a la inversa, si el importe de los servicios no es fiscalmente deducible en estos impuestos directos tampoco lo será la cuota soportada por IVA correspondiente a dicho importe.

El TEAR considera que para que las cuotas soportadas por IVA no sean deducibles, no basta con que no sean fiscalmente deducibles los gastos correspondientes en la imposición directa, sino que, además, es necesario que la Administración haya regularizado de manera efectiva la situación del obligado tributario en relación con los impuestos directos.

A tenor de lo dispuesto en los artículos 12.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y 3.1 del Código Civil, las normas tributarias se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, es decir, de acuerdo con su literalidad, sin perjuicio de que tal criterio inicial de interpretación deba completarse con otros, como el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, y particularmente la finalidad de aquéllas.

Pues bien, tal como señala el Director recurrente, el artículo 96.Uno.6º de la LIVA en su literalidad no exige la segunda condición que señala el TEAR para negar la deducibilidad de las cuotas de IVA, a saber, que la Administración haya regularizado al obligado en su imposición directa los gastos correspondientes.

Ciertamente el artículo 96.Uno.6º de la LIVA considera que las cuotas soportadas de IVA por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, serán deducibles únicamente si el importe de tales servicios tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible en los impuestos directos, IRPF o IS.

La finalidad de la norma parece, pues, ligar o vincular las condiciones de deducibilidad de las cuotas de IVA con las de los gastos correspondientes en la imposición directa, de manera que cuando el importe de los servicios reúna las condiciones de deducibilidad en los impuestos directos la cuota soportada de IVA se tendrá también por deducible en el impuesto indirecto.

La deducibilidad de las cuotas en el IVA se hace depender, por tanto, del cumplimiento de unos requisitos de deducibilidad fijados para los gastos correspondientes en los impuestos directos.

El TEAR fundamenta su postura en que si la Administración, para denegar la deducibilidad de las cuotas de IVA, hubiera de limitarse tan solo a acreditar que el gasto no es deducible en los impuestos directos, sin necesidad de regularizar previamente la situación del obligado tributario respecto de estos últimos, se produciría la incongruencia de no admitir el gasto en el IVA y admitirlo en la imposición directa, admisión que por el transcurso del tiempo daría lugar a su consolidación.

A juicio de este Tribunal Central la tesis del TEAR debe rechazarse por ir más allá de lo que dispone literalmente el precepto analizado y por conducir a situaciones incoherentes, difícilmente compatibles con la finalidad de la norma.

En primer lugar, debe advertirse que la posible consolidación de la incongruencia a la que alude el TEAR no sería, en ningún caso, consecuencia de una interpretación literal de la norma examinada, como si la aplicación del artículo 96.Uno.6ª en sus estrictos términos condujera inexorablemente a dicha consolidación. Por el contrario, si la incongruencia se consolidara sería exclusivamente por la inacción de la Administración que, tras la denegación de la deducción de las cuotas del IVA, no regulariza el impuesto directo correspondiente cuyo plazo de prescripción no ha finalizado. Del mismo modo, si al tiempo de iniciarse la comprobación del IVA estuviera prescrito el derecho a liquidar el impuesto directo –situación factible tal como se indicará más adelante–, la consolidación de la incongruencia que supondría según el TEAR regularizar el IVA no se debería a la aplicación literal de la norma sino a la inacción de la Administración que no regularizó el impuesto directo cuando todavía podía hacerlo.

Por otra parte, tal como señala el Director recurrente, la postura del TEAR de que la regularización se produzca en todos los tributos potencialmente afectados podría conducir a que determinadas situaciones desemboquen en la falta de regularización de todos ellos, situación que difícilmente ha podido pretender la norma analizada.

Así, en efecto, en el hipotético caso de que respecto de la autoliquidación del IRPF o del IS en la que el sujeto pasivo se dedujo indebidamente los gastos hubiera ya transcurrido el plazo de prescripción al tiempo de iniciarse la comprobación del IVA, según la postura del TEAR no cabría ya la regularización de este último impuesto pese a no haber transcurrido el plazo de prescripción del derecho a liquidarlo. A simple vista puede parecer que esta situación no es factible, puesto que el día a quo de los plazos de prescripción del IVA es anterior al de los impuestos directos. Sin embargo, esta situación puede cambiar si han existido actuaciones, tanto de la Administración como del interesado, que hayan interrumpido dichos plazos de prescripción, por ejemplo, una autoliquidación complementaria por el IVA presentada años después del vencimiento del plazo de declaración, que puede determinar que cuando se inicie la comprobación administrativa del IVA de ese período, en el que el interesado se dedujo la cuota soportada por los servicios, ya haya prescrito el impuesto directo correspondiente en el que se dedujo indebidamente los gastos.

En este supuesto, por tanto, la aplicación del criterio del TEAR, encaminado a regularizar todos los impuestos afectados, conduciría a que no se pudiera regularizar ninguno: el impuesto directo, porque estaba prescrito, y el IVA por no haber mediado la regularización previa de aquél.

No parece que la finalidad de la norma sea esta, es decir, impedir que pueda regularizarse el IVA por el hecho de que la regularización de los impuestos directos no sea ya posible al haber prescrito el derecho a liquidar estos últimos.

Aceptar semejante tesis equivaldría a interpretar que el artículo 96.Uno.6º exceptúa la no deducibilidad de las cuotas de IVA (es decir, admite su deducibilidad) por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, no cuando el importe de los mismos reúna objetivamente los requisitos de deducibilidad a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, sino cuando dichos servicios se hayan deducido efectivamente por el interesado en los impuestos directos, aún cuando no reúnan aquellos requisitos, y además la Administración no haya practicado aún la regularización en los mencionados tributos.

Tal interpretación presupone, en definitiva, que la norma impide regularizar el IVA antes que los impuestos directos y no puede aceptarse, a juicio de este Tribunal Central, dada la literalidad del precepto examinado, cuya expresión “tener la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades”, alude ciertamente a cumplir los requisitos objetivos de deducibilidad contemplados en los impuestos directos pero en ningún momento determina o exige que la verificación de dichos requisitos haya de hacerse necesariamente o en primer término en el seno de una comprobación concerniente a los impuestos directos.

La tesis del TEAR sería inaplicable, por otro lado, como señala el recurrente, en aquellos supuestos en los que resulten de aplicación, en los impuestos directos, métodos de estimación objetiva de los rendimientos netos. Y es que en estos casos no hay posibilidad de regularizaciones tributarias en los impuestos directos por los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, aún cuando no se cumplan los requisitos para considerar como fiscalmente deducibles los importes de los mismos.

A juicio de este Tribunal Central, por tanto, la vinculación que el artículo 96.Uno.6º de la LIVA establece entre la deducibilidad de las cuotas de IVA y la de los gastos correspondientes en el IRPF o el IS es una vinculación objetiva pero no procedimental, pues presupone o exige la comprobación de determinados requisitos objetivos, sin imponer límites procedimentales para ello y con independencia de si el interesado es o no sujeto pasivo del IRPF o del IS.

Este carácter objetivo de la vinculación que el artículo 96.Uno.6º de la LIVA establece entre deducibilidad en el IVA y deducibilidad en la imposición directa ya ha sido puesto de manifiesto por este Tribunal Central en su resolución de 27 de marzo de 2012 (RG 3254/11). Se trata de un caso diferente al aquí analizado, concerniente a una solicitud de devolución de IVA a un no residente, pero en el que subyace el mismo asunto nuclear: el carácter objetivo de la referencia que el citado precepto hace a que el gasto sea fiscalmente deducible en el IRPF o en el IS. Pues bien, la resolución interpreta dicha referencia como una referencia de carácter objetivo, de manera que debe examinarse en cada caso si el gasto objetivamente es fiscalmente deducible o no en dichos impuestos, con independencia de si el obligado tributario que pretende la deducción de las cuotas de IVA tributa o no por esos impuestos. Así, señala la resolución:

*CUARTO. Y en cuanto al IVA soportado en las facturas correspondientes a servicios de hotel y restaurante del personal empleado de la fabricante en sus desplazamientos a España, el artículo 119. Seis establece que “No serán objeto de devolución: ... 2º El importe de las cuotas que estaría excluido del derecho a deducción por aplicación de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley”.*

*El artículo 96 Uno excluye el derecho a la deducción entre otros de los “servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades”.*

**Esta referencia contenida en el artículo 96, apartado uno, número 6.º de la Ley 37/1992, relativa a que los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, tengan la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del IRPF o del IS, debe interpretarse que constituye una referencia de carácter objetivo, de forma que en cada caso debe examinarse si el gasto correspondiente responde objetivamente a un concepto que se considere deducible a efectos de los citados impuestos directos, con independencia de que en el caso concreto el empresario o profesional que pretende su deducción tribute o no por dichos tributos.**

*En consecuencia, la circunstancia de que el empresario o profesional que solicita la devolución de las cuotas soportadas no tribute por el IRPF o por el IS por tratarse de un no residente que tributa por el IRNR, regulado por la Ley 41/1998, de 10 de diciembre, no impide la aplicación de lo establecido en el artículo 119 de la Ley 37/1992.*

Si lo que debe examinarse es si el gasto responde objetivamente a un concepto que se considere deducible en el IRPF o en el IS, con independencia de que en el caso concreto el obligado no tribute por dichos impuestos, por igual motivo no cabe condicionar la verificación de esos requisitos de deducibilidad, de cara a la regularización de las cuotas de IVA, a que haya de realizarse en el seno de una comprobación formal encaminada a regularizar los citados impuestos directos.

El pretendido impedimento de la consolidación de un beneficio indebido que subyace en la postura del TEAR debería operar igualmente, en pura lógica, cuando lo que se comprueba no es el IVA sino el impuesto directo, por cuanto tan importante es impedir la consolidación indebida de deducciones en los impuestos directos como en los indirectos y, sin embargo, ninguna disposición en el IRPF o en el IS condiciona la regularización de los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración por incumplimiento de los requisitos de deducibilidad a la previa regularización de las cuotas soportadas por los mismos en el IVA.

Finalmente, como indica el recurrente, resulta paradójico que el TEAR censure la actuación de la Administración (que denegó la deducción de las cuotas de IVA) por no haberse regularizado previamente el impuesto directo con el consiguiente riesgo potencial de que el obligado tributario pueda obtener un beneficio indebido (el que resultaría de consolidarse la deducción en el impuesto directo) y que la consecuencia de tal censura o reproche consista precisamente en incrementar ese beneficio indebido por la vía de admitir también la deducción de las cuotas soportadas en el IVA.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AEAT**,

#### **ACUERDA**

**ESTIMARLO**, unificando criterio en el sentido de que:

La regla recogida en el ordinal sexto del apartado Uno del artículo 96 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no exige a la Administración para su aplicación que acredite que los gastos de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración han sido objeto de regularización en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades.

La expresión “tener la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades”, alude a cumplir los requisitos objetivos de deducibilidad contemplados en los impuestos directos pero en ningún momento determina o exige que la verificación de dichos requisitos haya de hacerse necesariamente o en primer término en el seno de una comprobación concerniente a los impuestos directos.

Por tanto, la vinculación que el artículo 96.Uno.6º de la LIVA establece entre la deducibilidad de las cuotas de IVA y la de los gastos correspondientes en el IRPF o el IS, es una vinculación objetiva pero no procedimental, pues presupone o exige la comprobación de determinados requisitos objetivos, sin imponer límites procedimentales para ello.

[1] La negrita es nuestra

Volver

Final del formulario

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.