

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070711

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de abril de 2018

Vocalía 8.^a

R.G. 6530/2014

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.* Constituyendo la cláusula que se examina, el art. 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), una cláusula de stand-still, que habilita a los legisladores nacionales para mantener determinados regímenes de exclusión del derecho a la deducción, como aquél del que trae causa la liquidación que se enjuicia, entiende el Tribunal Central que el mismo ampara y justifica las exclusiones del derecho a la deducción que se contienen en los ordinales 4º y 5º del art. 96.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Del contrato aportado, resulta evidente que los gastos en cuestión -adquisición del abono anual para un estadio de fútbol-, no pueden ser considerados como una excepción a la prohibición del art. 96.Uno.5º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), por cuanto no se trata de bienes o servicios propios del tráfico habitual de la empresa ni tienen la consideración de objetos o muestras publicitarias de sus actividades. En ningún caso puede admitirse que las atenciones a clientes, asalariados, o terceras personas materializados a través de entradas gratuitas para el acceso a un estadio de fútbol sirvan inmediatamente a los fines de la empresa, o a publicitar o impulsar su objeto de negocio. El objeto principal de la adquisición del abono anual para el estadio es, precisamente, la atención a clientes, asalariados y terceras personas, mediante la utilización de espacios de carácter recreativo, y no la obtención de servicios publicitarios por parte del club, servicios que tienen una finalidad claramente accesorio respecto de aquella. Teniendo en cuenta tanto la dicción de la norma patria, de claridad meridiana, como su acreditado anclaje en la europea, el Tribunal Central no puede más que concluir que el órgano administrativo ha actuado correctamente al prohibir la deducibilidad de las cuotas correspondientes a los gastos controvertidos. (Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 167, 176 y 395.

Ley 58/2003 (LGT), art. 183.

Constitución Española, arts. 24 y 25.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, y en las reclamaciones económico-administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuestas por **X S.A.** (NIF: ...), en adelante la reclamante o la interesada, actuando en su nombre y representación D. **Jx...** (NIF: ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., del municipio de ... (Barcelona), contra el acuerdo de liquidación provisional emitido por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 17 de octubre de 2014, referente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, así como los acuerdos sancionadores correspondientes a los períodos agosto de 2011, y julio de 2012, por el mismo concepto.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 12 de septiembre de 2014, el órgano administrativo precitado inició procedimiento de comprobación limitada, mediante requerimiento a la reclamante para la subsanación de ciertas discrepancias observadas en relación al concepto y períodos mencionados, en particular solicitando la siguiente documentación:

“Facturas recibidas en los periodos 01 al 12 del ejercicio 2011 por las operaciones realizadas con la entidad Z... (nº CIF) y contratos, si los hubiera, que sustenten las relaciones comerciales establecidas con dicha sociedad y originan la expedición de las mencionadas facturas.

Libro de IVA de las facturas recibidas de los periodos en los que se encuentren registradas las operaciones a las que se refiere el apartado anterior. En formato Excel”.

El alcance del procedimiento se limitaba a la comprobación de “(...) la deducibilidad de las cuotas del IVA repercutidas en las facturas solicitadas”.

Segundo.

Una vez recibida la documentación solicitada, y practicada propuesta de liquidación con apertura del oportuno trámite de alegaciones posterior, en fecha 17 de octubre de 2014 se dicta la liquidación provisional impugnada, en la cual se ponen de manifiesto ciertas discrepancias en relación a la cuota del período “agosto de 2011”, y se motiva la resolución del siguiente modo:

“- Se minoran las cuotas de IVA deducible por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes, por importe de 10.476,00 euros, de la factura número C-11/12-02-00000056 de fecha 04/08/11, emitida por Z...(nº CIF) por el concepto Pack ..., al no ser deducibles en virtud del art. 96. Uno 4º y/o 5º de la Ley 37/1992 del IVA que excluye de deducción, entre otras, las cuotas soportadas en los espectáculos y servicios de carácter recreativo y/o los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

- Se alega a la propuesta de liquidación provisional la deducibilidad de las cuotas repercutidas por cuanto se trata de servicios de publicidad, de lo que no aporta prueba alguna ni se desprende de ninguna de las cláusulas del contrato aportado entre X, SA y Z.... Por lo demás, el artículo 96.Uno de la Ley del IVA es taxativo al excluir 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 accesorios o complementarios a los mismos de, entre otros, los espectáculos y servicios de carácter recreativo y los bienes o servicios destinados a atención a clientes, asalariados o a tercera personas. En consecuencia, procede desestimar las alegaciones presentadas”.

El citado acuerdo es notificado en fecha 20 de octubre de 2014.

Tercero.

En fecha 17 de noviembre de 2014, se notifica al interesado el acuerdo de inicio de expediente sancionador con propuesta de resolución, derivado de las anteriores actuaciones. En concreto, se reputa la comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en grado grave, con imposición de sanción por importe de 5.238,00 euros. El acuerdo se fundamenta de la siguiente manera:

“Con fecha 15/09/2014 se notifica a X, S.A., requerimiento en relación al modelo 303 ejercicio 2011 periodo 08, en el que se solicitaban las facturas recibidas por las operaciones realizadas con la entidad Z... con CIF ..., con el que se inicia un procedimiento de comprobación limitada. La entidad aporta la factura C-11/12-02-00000056 por el concepto Pack ..., el 25/09/2014. Con fecha 02/10/2014 se notifica trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, y habiendo desestimado las alegaciones presentadas el 13/10/2014, se minorra la cuota de IVA deducible en operaciones interiores corrientes en 10.476,00 euros, correspondientes a la no admisión como IVA deducible de las cuotas del IVA repercutido en la referida factura. La deducibilidad de estas cuotas repercutidas está excluida en virtud del artículo 96 de la Ley 37/1992 del IVA que establece que: Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción 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 a los mismos: 4º. Los espectáculos y servicios de carácter recreativo. 5º. Los bienes y servicios

destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas. De la liquidación provisional practicada resulta una mayor cuota a ingresar en el periodo de 10.476,00 euros”.

El acuerdo de resolución se dicta el 6 de febrero de 2015, siendo notificado en fecha 10 de febrero de 2015.

Cuarto.

En fecha 13 de noviembre de 2014, se notifica al interesado acuerdo de inicio de expediente sancionador con propuesta de resolución, correspondiente en este caso al concepto Impuesto sobre el Valor Añadido, período “julio de 2012”. En esta ocasión, se reputa la comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en grado leve, con imposición de sanción por importe de 5.400,00 euros. La motivación ofrecida es la siguiente:

“Con fecha 15/09/2014 se notifica a X, S.A., requerimiento en relación al modelo 303 ejercicio 2012 periodo 07, en el que se solicitaban las facturas recibidas por las operaciones realizadas con la entidad Z... con CIF ..., con el que se inicia un procedimiento de comprobación limitada. La entidad aporta la factura C-12/13-01-00000036 por el concepto Pack ..., el 25/09/2014. Con fecha 02/10/2014 se notifica trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, y habiendo desestimado las alegaciones presentadas el 13/10/2014, se minora la cuota de IVA deducible en operaciones interiores corrientes en 10.800,00 euros, correspondientes a la no admisión como IVA deducible de las cuotas del IVA repercutido en la referida factura. La deducibilidad de estas cuotas repercutidas está excluida en virtud del artículo 96 de la Ley 37/1992 del IVA que establece que: Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción 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 a los mismos: 4º. Los espectáculos y servicios de carácter recreativo. 5º. Los bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas. De la liquidación provisional practicada resulta una mayor cuota a ingresar en el periodo de 10.800,00 euros”.

El acuerdo de resolución se dicta el 6 de febrero de 2015, siendo notificado en fecha 10 de febrero de 2015.

Quinto.

Disconforme con los acuerdo de liquidación y sancionadores anteriores, la interesada interpuso las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, registradas con número R.G. 6530/2014, R.G. 1310/2015, y R.G. 1312/2015, respectivamente en fechas 18 de noviembre de 2014 la primera, y 23 de febrero de 2015 las restantes.

Tras la oportuna puesta de manifiesto de los expedientes, presentó escrito de alegaciones la recurrente, en el cual, en síntesis manifiesta lo siguiente:

- Los gastos controvertidos no son estrictamente atenciones a clientes o terceras personas, sino que corresponden realmente a contratos de publicidad e imagen de acuerdo con el convenio de colaboración suscrito con el prestador del servicio.

- En relación con los acuerdos sancionadores, alega interpretación razonable de la norma y ausencia de culpabilidad en la conducta, la cual no está suficientemente motivada por el órgano sancionador.

Sexto.

Mediante acuerdo de la Abogada del Estado-Secretaria de este Tribunal, de fecha 31 de julio de 2015, se decreta la acumulación de los tres expedientes, en uso de la facultad prevista en el artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión que se plantea es determinar si las resoluciones dictadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, citadas en el encabezamiento, son ajustadas a Derecho.

Tercero.

La controversia gira en torno, como se ha expuesto, a la deducibilidad del IVA soportado por ciertos gastos facturados por la entidad Z..., que la Administración no admite por chocar con el artículo 96 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA).

A este respecto, dispone el citado precepto lo siguiente:

“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:

(...)

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, 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.

(...).

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.

3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

Tres. Las deducciones establecidas en el presente artículo y en el anterior se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata”.

Según la Administración, los servicios cuyo IVA soportado se pretende deducible tienen la consideración de "(...) espectáculos y servicios de carácter recreativo y/o los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas", por lo que según los apartados 4º y 5º del artículo 96. Uno de la Ley del IVA, no deberían tener la condición de tales. En concreto, se observa de la factura adjunta al expediente administrativo que el gasto corresponde al denominado "Pack ...".

Por otro lado, es aportado por la reclamante contrato suscrito entre esta y la entidad "Z...", en el cual se establece como objeto del mismo "(...) la cesión por parte del CLUB, a favor del CLIENTE, del derecho temporal de uso sobre los elementos que aparecen en el Anexo I y en las condiciones previstas en el referido Anexo". Por su parte, el mencionado Anexo I establece lo siguiente:

"- Derecho a la utilización de 6 localidades y "Balcón de Honor" y 2 plazas de aparcamiento, para los partidos de la Liga Española, Copa del Rey y Trofeo ..., así como otras competiciones europeas a que tenga derecho el socio del Z... y que el primer equipo de fútbol juegue en el Estadio.

- En el panel de Entidades Colaboradoras situado en la Sala VIP de Tribuna, se incluirá la placa de la empresa.

- 6 pases de bar para acceder a la zona VIP de Tribuna en días de partido (...).*
- Entrega de regalo del Club al formalizar el contrato.*
- Cortesía de catering dentro de las zonas VIP. (...).*
- 18 entradas de tour guiado ..., para usar durante la temporada.*
- 20% de descuento en el alquiler de cualquier instalación para la realización de un acto de empresa.*
- Mención en la memoria anual del Club.*

(...)

Queda expresamente prohibida al CLIENTE la cesión o subrogación de cualquiera de los derechos u obligaciones derivadas del presente documento sin contar previamente con el consentimiento por escrito del CLUB (...).

Dentro de las cláusulas contractuales, se pueden citar como relevantes las siguientes:

"El CLIENTE no utilizará, en ningún caso, el logotipo, imagen o escudo del CLUB, ni ningún otro signo distintivo relacionado con el mismo, motivo este por el cual en ningún caso, ni en cualquier forma o modalidad posible, se podrán llevar a término actividades por parte del CLIENTE que, de forma directa o indirecta, puedan comportar la asociación entre la imagen del CLUB y/o cualquiera de sus signos distintivos, y la del CLIENTE o sus invitados".

Alega la interesada que "(...) la utilización de los servicios resultantes de la factura de referencia se ha materializado por parte de la sociedad Compareciente, de forma prioritaria, en tanto que servicios de publicidad. De hecho uno de los aspectos fundamentales del contrato es el hecho de que el nombre de la sociedad compareciente figura en el plafón de entidades colaboradoras. La citada relación de entidades incluye compañías de gran prestigio en el ámbito empresarial y supone una inversión publicitaria que, en opinión de la compareciente, no debería sufrir restricción alguna a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Parece obvio el impacto publicitario que supone la vinculación comercial con una entidad del prestigio del Z... .

(...) los servicios de referencia son subsumibles dentro de la doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos en el ámbito de los convenios de colaboración en el cual una entidad asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador. El tratamiento que resulta de los citados convenios según el criterio de la propia DGT es la deducibilidad fiscal para el destinatario en tanto que servicios publicitarios, cual es el caso que nos ocupa".

Además, cita en apoyo de sus pretensiones la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, "Ampafrance S.A. y Sanofi Synthelabo".

Cuatro.

Entrando en el fondo del asunto, se ha de comenzar precisando que la sentencia alegada por la reclamante no obsta para que la Administración pueda denegar el derecho a deducción de los gastos correspondientes a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, o a los correspondientes a servicios de carácter recreativo, siempre que se demuestre su finalidad ajena a la actividad empresarial o profesional.

Efectivamente, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, recaída en los asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, "Ampafrance S.A. y Sanofi Synthelabo", viene a declarar la invalidez de la Decisión 89/487/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1989, por la que se autorizaba a Francia para aplicar una excepción a lo dispuesto en la entonces vigente Sexta Directiva en materia de deducciones por gastos tales como los de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, señalando lo siguiente:

"56. En cuanto a la alegación de que la exclusión del derecho a la deducción se justifica por la imposibilidad de controlar eficazmente la naturaleza, profesional o no, de los gastos controvertidos y persigue por tanto el objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, procede señalar que puede resultar difícil desglosar la parte privada y la parte profesional en gastos tales como los de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, y ello aun cuando tales gastos se realicen en el contexto del funcionamiento normal de la empresa. Es indiscutible que puede existir un riesgo de fraude o evasión fiscal que justifique el establecimiento de medidas especiales como las que permite establecer el artículo 27 de la Sexta Directiva. Sin embargo, dicho riesgo no existe cuando haya datos objetivos que indiquen que los gastos se efectuaron con fines estrictamente profesionales."

Ha de tenerse en cuenta, sin embargo, que las restricciones en este contexto no sólo pueden anclarse, en lo atinente al Derecho de la Unión, en el régimen general establecido hoy en día en la Directiva 2006/112/CE, artículo 167 y siguientes, y en la posibilidad de que el Consejo de Ministros de la Unión Europea adopte excepciones al mismo conforme a lo previsto en el artículo 395 de la Directiva. De igual modo, es de ver lo dispuesto por el artículo 176 de la misma Directiva, que reza lo siguiente:

"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."

La jurisprudencia que el mismo Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, ha dictado en relación con esta norma es profusa, confirmándose en ella la improcedencia de la introducción de restricciones en el derecho a la deducción no existentes a la fecha de adhesión a la Unión Europea (que es la de procedente referencia a estos efectos), así como su aplicación incluso a gastos de exclusiva utilización empresarial o profesional (vide sentencia de 14 de junio de 2001, Comisión contra Francia, recaída en el asunto C-345/99).

Igualmente relevante es la sentencia de 15 de abril de 2010, recaída en los asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, X Holding y Oracle Nederland, en la que el TJUE concluye fallando que: *"El artículo 11, apartado 4, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido y el artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa fiscal de un Estado miembro que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las categorías de gastos relativas, por una parte, a ofrecer «un medio de transporte individual», «comida», «bebida», «alojamiento» y «actividades de recreo» a los miembros del personal del sujeto pasivo y, por otra parte, a ofrecer «obsequios de negocio» u «otras gratificaciones»."*

Constituyendo la cláusula que se examina, el artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE, una cláusula de stand-still, que habilita a los legisladores nacionales para mantener determinados regímenes de exclusión del derecho a la deducción, como aquél del que trae causa la liquidación que se enjuicia, entiende este Tribunal que el mismo ampara y justifica las exclusiones del derecho a la deducción que se contienen en los ordinales 4º y 5º del artículo 96.uno de la Ley del IVA, de constante aplicación desde la adhesión de España a la Unión Europea, los cuales, por tanto, han de considerarse como exentos de reproche en sede del Derecho de la Unión.

Del contrato aportado, reproducido en el fundamento anterior, resulta evidente que tales gastos, en primer lugar, no pueden ser considerados como una excepción a la prohibición del artículo 96.Uno.5º de la Ley de IVA, por cuanto no se trata de bienes o servicios propios del tráfico habitual de la empresa ni tienen la consideración de objetos o muestras publicitarias de sus actividades.

Considerando que en ningún caso puede admitirse que las atenciones a clientes, asalariados, o terceras personas materializados a través de entradas gratuitas para el acceso a un estadio de fútbol sirvan inmediatamente a los fines de la empresa, o a publicitar o impulsar su objeto de negocio. Es doctrina la contenida en la resolución de este Tribunal, de 23 de octubre de 2017 (00/01886/2014), en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por gastos correspondientes al abono de un club financiero, predicable respecto al supuesto actual, al considerarse como gastos de carácter social o recreativo. Así, establece la misma:

“Sostiene la entidad que se trata de centros de negocios, no entidades recreativas, y que allí celebra reuniones y eventos con clientes de sus empresas, directivos y empresarios para mantener o establecer relaciones mercantiles. Para acceder a las instalaciones es preciso ser socio del Club, y para ello se pagan las cuotas sociales de la administradora y socia única, y las del apoderado de la entidad (en el Club Financiero de ...); y de la administradora y socia única, y un empleado por cuenta ajena de la entidad (en el Club Financiero Y).

No obstante, la entidad no aporta prueba alguna de ello, más allá de sus manifestaciones: no hace referencia ni acredita ningún evento concreto allí realizado, ni los asistentes, a efectos de comprobar si efectivamente tenían fines empresariales, ni tampoco hace referencia a reuniones concretas celebradas en los citados clubes.

Es cierto que los Clubes se publicitan como lugares para facilitar a empresarios y profesionales un clima de bienestar y eficacia necesario para desarrollar sus relaciones comerciales y personales, pero se trata de clubes sociales. Disponen de infraestructura para ser utilizada para reuniones empresariales y eventos, pero las instalaciones empresariales, salas de reuniones, espacios de eventos etc, serían utilizables pagando por ello (no se incluye en las cuotas), y la empresa no acredita haber hecho uso de ese tipo de servicios a los que da acceso al Club, ni tampoco, como hemos dicho, los asistentes. Igual que se puede celebrar un evento de la empresa, respecto del que habrá que analizar la deducibilidad de los gastos incurridos, se puede celebrar también un evento privado de la socia y administradora, por poner un ejemplo.

Por mucho que sean lugares donde se pueden llevar a cabo actividades de interés profesional, se trata de clubes sociales con restaurantes, gimnasios, donde se celebran exposiciones, conferencias de temas diversos, jornadas gastronómicas, etc. Claramente se trata de entidades de carácter social y recreativo, por mucho que sus instalaciones se puedan utilizar para fines empresariales, lo que no queda acreditado en el presente caso.

De esta forma, confirmamos la regularización inspectora y la Resolución del TEAR, que rechazan la deducibilidad del IVA correspondiente a las cuotas sociales de estos clubes, al amparo del artículo 96.Uno.4º de la LIVA”.

El objeto principal de la adquisición del abono anual para el estadio es, precisamente, la atención a clientes, asalariados y terceras personas, mediante la utilización de espacios de carácter recreativo, y no la obtención de servicios publicitarios por parte del club, servicios que tienen una finalidad claramente accesoria respecto de aquella.

Teniendo en cuenta tanto la dicción de la norma patria, de claridad meridiana, como su acreditado anclaje en la europea, ya justificado, este Tribunal no puede más que concluir que el órgano administrativo ha actuado correctamente al prohibir la deducibilidad de las cuotas correspondientes a los gastos controvertidos, desestimándose las alegaciones de la reclamante en este punto.

Quinto.

Por último, y por lo que respecta a las sanciones correspondientes a las cuotas dejadas de ingresar como consecuencia de la no deducibilidad de los gastos relativos a los abonos del club durante los ejercicios 2011 y 2012, alega la reclamante ausencia de culpabilidad e interpretación razonable de la norma.

De acuerdo con el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, *“son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley”*.

Esto es, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción tributaria, siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concurren tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo. Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico administrativos ni los Tribunal de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y de 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015).

Pues bien, en los acuerdos de imposición de sanción, en el apartado destinado a “motivación y otras consideraciones, se indica:

“El artículo 181 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes. La acción de dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 es constitutiva de infracción tributaria, estando tipificada como tal en el artículo 191.1 de la citada ley. En esta conducta concurre al menos simple negligencia, requisito exigido en el artículo 183.1 de dicha Ley al establecer que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley. Por otra parte no se aprecia ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la misma Ley”.

Como decimos, el Tribunal Supremo se ha pronunciado reiteradamente respecto a la concurrencia de la culpabilidad en el ámbito del derecho tributario, estableciendo una jurisprudencia que se basa, entre otros, en los siguientes principios:

- El artículo 25 de la Constitución Española (principio de culpabilidad) no permite que la Administración tributaria concluya que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culposa atendiendo exclusivamente a sus “especiales” circunstancias subjetivas, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida.

- El artículo 24.2 de la Constitución Española (principio de presunción de inocencia) no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad.

- El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada incide sobre el elemento culpabilidad que es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto.

Estos principios se recogen, entre otras, en las sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014), de 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015), de 8 de noviembre de 2016 (recurso casación 2944/2015) y de fecha 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Pues bien, atendiendo a los principios anteriores, es claro que la Administración no ha probado ni motivado suficientemente la culpabilidad del obligado tributario en los acuerdos de imposición de sanción impugnados, realizando alusiones genéricas a la negligencia de la reclamante que no determinan la misma, por lo que procede estimar las alegaciones en este punto, anulando las sanciones impugnadas.

VOTO PARTICULAR DE LA VOCALÍA 5ª.

Por lo expuesto,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en las presentes reclamaciones,

ACUERDA

estimarlas parcialmente, confirmando la liquidación practicada, y anulando los acuerdos sancionadores impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.