

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093692

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 22 de julio de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5250/2022

SUMARIO:**IVA. Hecho imponible. Prestación de servicios. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir.**

Planteamiento de cuestiones prejudiciales ante el TJUE «clausula standstill». La presente cuestión prejudicial gira, exclusivamente, en torno a la interpretación de la cláusula *standstill*. En ella, y no en ninguna otra norma comunitaria, se basa la administración tributaria española para sostener la adecuación de la regulación comunitaria de las limitaciones, al derecho a la deducción que nos ocupan. La premisa de la que parte la regulación del IVA reside en su neutralidad, de manera que debe vigilarse, por un lado, que el del empresario o profesional no acabe siendo el destinatario final en la cadena de repercusión del impuesto y, por otro, la correcta recaudación del impuesto, evitando que operaciones que han dado lugar a la deducción del IVA en su adquisición, no continúen en su cadena de repercusión, dejándolas indebidamente al margen de la mecánica impositiva. El principio de neutralidad está condicionado por el previo requisito de la afectación, esto es, el IVA soportado será neutro para el sujeto pasivo, en la medida en que los servicios o bienes por los que se ha pagado se destinen a las operaciones propias de su actividad empresarial o profesional. La situación española tiene de peculiar que el artículo 95 de la LIVA exige, en relación con el requisito de la afectación, que sea «directa y exclusiva» a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. De la jurisprudencia comunitaria se desprende que solo se permiten excepciones al derecho a deducción del IVA en los casos expresamente previstos por las disposiciones de las directivas que regulan ese impuesto y en el caso al que se refiere el recurso de casación, en cuyo seno se plantea la presente cuestión prejudicial, parece que quiebra el principio de neutralidad del IVA, incluso cuando se cumple el requisito de la afectación a la actividad económica, puesto que el art.33.1. 5ª de la Ley 30/1985 y ahora el art. 96. Uno Ley IVA, en sus apartados 4º y 5ª limitan el derecho a la deducción. A España se le permitió mantener las exclusiones previstas por su legislación nacional vigente en la fecha de su adhesión pero la Ley 30/1985 se publicó el día 9 de agosto de 1985, pero no entró en vigor hasta el 1 de enero de 1986. En los impuestos a los que sustituye el IVA entre otros, pero principalmente, el impuesto general sobre el tráfico de las empresas y el impuesto sobre el lujo, no contemplan el mecanismo de la deducción (sí el de la repercusión). Antes del 1 de enero de 1986 no existía en España un impuesto sobre el consumo similar en su estructura al IVA comunitario, más bien existía un conjunto de impuestos que gravaban el consumo, pero ninguno de ellos tenía una estructura semejante al IVA comunitario y en esos impuestos, que se aplicaron en España hasta el 31 de agosto de 1985, nunca se pudo aplicar el derecho a la deducción por el impuesto soportado en ninguna proporción, por lo que no puede decirse, hablando con propiedad, que antes de esa fecha nos hallásemos realmente ante una exclusión de la deducción del impuesto sobre el consumo soportado y el Tribunal duda que la interpretación de la normativa comunitaria pueda amparar la situación prevista en el art. 96 Ley IVA, más bien parece lo contrario, en tanto en cuanto da la impresión de que se aleja del objetivo de la «Directiva IVA» (y su antecedente, la «Sexta Directiva»), en materia de deducción y nuestra normativa interna, números 4º y 5º del artículo 96. Uno LIVA, niega la deducibilidad de las cuotas soportadas, independientemente de si está o no está afecto (o lo está parcialmente) el gasto a la actividad empresarial o profesional de que se trate. Por tanto, procede plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Es conforme con los arts. 168.a) y 176, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), una norma como la del art.96.Uno.4º y 5º Ley IVA, en virtud de la cual no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios tales como los espectáculos deportivos, así como aquellos destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, aunque el contribuyente acredite que dichos gastos guardan una relación directa con su actividad empresarial o profesional y que se han realizado con una finalidad estrictamente empresarial o profesional, y que los bienes y servicios se han utilizado para la realización de operaciones imponibles por el sujeto pasivo y, aunque sí es gasto fiscalmente deducible su importe, a efectos de los impuestos personales sobre la renta (impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre sociedades)?

2. ¿Es conforme con el segundo párrafo del artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), una norma como la del art. 96.Uno.4º y 5º Ley IVA, que introduce una condición limitativa del ejercicio del derecho de deducción, cuya entrada en vigor se produjo el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, el 1 de enero de 1986, sin que ninguna norma en vigor hasta el

día de la adhesión contemplara dicha limitación? [Vid. SAN de 17 de enero de 2022 recurso n.º 117/2018 (NFJ088997) contra la que se plantean diversas cuestiones prejudiciales].

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 96.
Ley 30/1985 (Ley IVA), art. 33 y disp. finales primera y segunda.
Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 168 y 176.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

AUTO

Fecha del auto: 22/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5250/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Ltrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5250/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Ltrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

AUTO

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de julio de 2024.

Dada cuenta; de conformidad con los artículos 19, apartado 3, letra b), del Tratado de la Unión Europea (en lo sucesivo, "TUE"); 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, "TFUE") y 4 bis de la Ley Orgánica del Poder Judicial (en lo sucesivo, "LOPJ"), resulta preciso que el Tribunal de Justicia (en adelante, "TJUE") interprete los artículos 168 a) y 176 de la Directiva 2006/112 CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (desde ahora "Directiva IVA").

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

HECHOS

Primero. *Antecedentes administrativos relevantes al objeto del recurso de casación en el que se plantea la cuestión prejudicial.*

1. El 27 de mayo de 2013 se notifica a la entidad Randstad España, S.L.U. comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación con carácter general por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto de IVA, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

2. Como consecuencia de las actuaciones desarrolladas, el 29 de abril de 2014 se incoan actas de disconformidad A02-72392653, por el ejercicio 2009, y A02-72392924, por los ejercicios 2010 y 2011.

3. El 14 de julio de 2014 se dictan acuerdos de liquidación que confirman la propuesta de regularización contenida en las actas de disconformidad.

4. Frente a los acuerdos de liquidación, Randstad España, S.L.U. interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAC, el 31 de julio de 2014, que es desestimada por resolución de 22 de noviembre de 2017.

Segundo. *Sentencia de instancia.*

Contra la referida resolución, Randstad España, S.L.U. interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 117/2018 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo estimó parcialmente en sentencia de 17 de enero de 2022, anulando las liquidaciones giradas por el concepto tributario IVA, ejercicios 2009, 2010 y 2011, y los acuerdos sancionadores, pero confirmando la regularización tributaria efectuada respecto de las adquisiciones de entradas para espectáculos deportivos y servicios de carácter recreativo.

En lo concerniente a si es ajustada a derecho la regularización tributaria efectuada respecto de las cuotas que la mercantil recurrente había soportado en concepto de IVA en relación con los gastos derivados de la adquisición de entradas a espectáculos públicos y a servicios de carácter recreativo, tales como entradas para acceder a partidos de fútbol del Real Madrid, C.F. y del F.C. Barcelona, invitaciones a la zona Paddock Club del Gran Premio de España de Fórmula 1 e invitación a viajes a bordo de la embarcación Clipper Stad Ámsterdam, la Sala, invocando sus propios pronunciamientos desestimatorios anteriores entiende que "(l)os gastos derivados de atenciones a clientes sí son deducibles en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, pero no así las cuotas de IVA soportadas que no son recuperables para el empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en los apartados 4º y 5º del artículo 96. Uno de la Ley del IVA al no tener carácter deducible. Esta limitación en la regulación recogida en la Ley del IVA tiene origen en la Directiva del IVA que prevé, en el párrafo segundo del artículo 176, una cláusula que dispone que "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".

Se trata de la conocida como Cláusula Standstill o de congelación, ya vigente en la Directiva del año 1977, en idénticos términos a los de la actual Directiva de IVA. Esta cláusula constituye una excepción al principio general de neutralidad del IVA. Y permite considerar conforme al Derecho comunitario una legislación nacional que contemple restricciones absolutas e incondicionadas al derecho a la deducción del IVA, siempre que estas restricciones estuviesen vigentes en dicho Estado miembro con anterioridad a su adhesión a la Unión Europea. En definitiva, en virtud de la Cláusula Standstill, los Estados que se adhieran a la Unión Europea pueden mantener las exclusiones al derecho a la deducción del IVA soportado que estuvieran en vigor y se aplicasen efectivamente con

anterioridad a la adhesión de dicho Estado a la Unión Europea, y ello aunque dichas restricciones vulneren el principio de neutralidad según el cual todas las cuotas de IVA soportadas vinculadas a finalidades empresariales son deducibles (artículo 168 de la Directiva de IVA).

De este modo, la neutralidad del IVA se limita en el artículo 96 de la Ley de IVA, en sus apartados cuarto y quinto, al decir que "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: [...] 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".

La limitación, relativa a las atenciones a clientes, ha estado vigente desde la Ley 30/1985, de 2 de agosto, mientras que la relativa a los espectáculos y servicios de carácter recreativo fue introducida en la Ley de IVA en el año 1992.

Por otra parte, el Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 25 de septiembre de 2020, rec. 2989/2017, que confirma la dictada por esta Sala el 24 de marzo de 2017 (rec. nº 69/2015), plantea el problema de si el art. 96.5º.1 de la Ley del IVA en cuanto no permite la deducción del IVA es contrario al derecho de la Unión Europea. Y el Tribunal Supremo entiende que una interpretación conjunta de los artículos 9. 1º, 7. 7º y 96. 5º 1º de la Ley del IVA permite considerar que dicho precepto es respetuoso con la normativa de la Unión Europea sobre el IVA y, por tanto, no entiende procedente plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por mucho que una interpretación aislada del mismo pudiera hacer pensar lo contrario. El Tribunal Supremo interpreta el art. 17.6 de la Sexta Directiva que, en su versión actual, art. 176, a propósito de las limitaciones del derecho de deducción dice: "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". Y concluye que no se vulnera el art. 17.2 de la Sexta Directiva en cuanto establece que "En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas: a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo; porque en aquel caso, "las operaciones realizadas (las atenciones a clientes) no están sujetas".

Es cierto que la premisa de la que parte la regulación de IVA radica en la neutralidad del impuesto, que debe vigilar, por un lado, la indemnidad fiscal del empresario o profesional en la cadena de sucesión del impuesto, y por otro, la correcta recaudación del Impuesto evitando que operaciones que han dado lugar a la deducción del IVA en su adquisición no continúen en su cadena de repercusión, sacándolas indebidamente de la mecánica impositiva.

Pero, como ha dicho el TJUE en reiteradas ocasiones, entre otras en la sentencia de 15 de abril de 2010, X Holding, C-538/08 y C-33/09, "el derecho a deducción enunciado en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse (apartado 37). Pero no es ajeno a este principio el que el derecho a la deducción se genera cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios en los que se soporta la repercusión se destinen a operaciones exentas o no sujetas al impuesto. Como dice el artículo 168 de la Directiva 2006/112 el derecho a deducir existe en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho".

Ante la ausencia de unos concretos supuestos reflejados en la Directiva, donde se limiten los gastos con derecho a la deducción, la tarea no resulta siempre sencilla. El artículo 176 de la Directiva permite a los Estados miembros, a la espera de que por el Consejo a propuesta de la Comisión y por unanimidad se determinen los gastos cuyo IVA no sea deducible, que se excluyan "los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación". Como puntualiza este precepto legal y ratifica la STUJE de 15 de abril de 2010 que venimos comentando, se le reconoce a los Estados miembros "mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador de la Unión establezca un régimen común que regule las exclusiones y realice de esa forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA" (apartado 39).

Por otra parte, el artículo 96. Uno de la LIVA, incluye entre las exclusiones del derecho la deducción, "5º. Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas". Si bien es cierto que la exclusión del derecho a la deducción no debe interpretarse como una facultad absoluta, y mucho menos podrá entorpecer o alterar el funcionamiento del Impuesto, sí permite a los Estados miembros excluir del régimen de deducción determinados bienes y servicios; en especial, aquellos que fueran susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal, o no reflejen repercusión alguna de la carga tributaria a un tercero" (sic).

Tercero. *Tramitación del recurso de casación.*

1.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación planteado por el Randstad España, S.L.U, por medio de auto de 1 de febrero de 2023, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en la cuestión consistente en determinar si la limitación al derecho a la deducción establecida en el artículo 96. Uno. 4º y 5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo sucesivo LIVA, encuentra amparo en la denominada cláusula standstill contemplada en el artículo 176, párrafo segundo, de la "Directiva IVA" habida cuenta de que introduce una condición limitativa al ejercicio del derecho de deducción, entrando en vigor dicha disposición el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, el 1 de enero de 1986, no existiendo, consecuentemente y en puridad, norma en vigor que previera tal limitación hasta el mismo día de la adhesión.

2.- Interposición. Randstad España, S.L.U interpuso su recurso por escrito de fecha 23 de mayo de 2023 en el que solicita de esta Sala: dicte Sentencia por la que declare que los apartados 4º y 5º del artículo 96. Uno de la LIVA no son conformes con el Derecho de la Unión Europea y, en consecuencia, anule la Sentencia recurrida y restablezca su situación jurídica, ordenando la devolución de las cuotas de IVA e intereses de demora ingresados, junto con los correspondientes intereses de demora devengados a su favor con demás pronunciamientos que procedan en Derecho.

3.- Oposición al recurso interpuesto. El 12 de junio de 2023, la Abogacía del Estado presentó escrito de oposición en el que propugna como interpretación ajustada a derecho que la limitación al derecho a la deducción establecida en el artículo 96. Uno. 4º y 5º de la LIVA encuentra amparo en la denominada cláusula standstill contemplada en el artículo 176, párrafo segundo, de la "Directiva IVA".

4.- Votación, fallo y deliberación del recurso. Por providencia de fecha 11 de octubre de 2023 se señaló, para votación y fallo de este recurso, el día 16 de enero de 2024, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

Comenzada la deliberación, esta Sala apreció la posibilidad que se hiciese necesario el planteamiento de una cuestión prejudicial referente a si la " Directiva IVA", específicamente su artículo 176, se opone a las limitaciones del derecho a deducir contempladas en el artículo 96. Uno de la LIVA, concretamente, las previstas en su número 4º (los espectáculos y servicios de carácter recreativo) y 5º (los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas) en la medida en que 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 indicados y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos mencionados en dichos preceptos.

6.- Traslado a las partes. A este fin, el 26 de febrero de 2024 se dictó providencia por la cual, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 19, apartado 3, letra b) del "TUE" y 267 del "TFUE", con suspensión del plazo para dictar sentencia, se dio traslado a las partes, por plazo común de diez días, a fin de que alegasen lo que a su derecho conviniese sobre la procedencia de plantear una cuestión prejudicial.

El Abogado del Estado presentó escrito el 5 de marzo de 2024 en el que expresa su oposición al planteamiento de cuestión prejudicial.

La representación procesal de Randstad España, S.L.U. presentó escrito, el 8 de marzo, en el que considera que en aplicación de la doctrina jurisprudencial del acto claro o aclarado y del principio de primacía del Derecho de la Unión, sin necesidad de plantear previamente cuestión prejudicial ante el TJUE, debemos dejar inaplicadas las mencionadas limitaciones del derecho a deducir contempladas en la LIVA por no estar amparadas o protegidas por la cláusula standstill y, por tanto, ser contrarias a la "Directiva IVA". De manera subsidiaria a su solicitud, instaba de esta Sala del Tribunal Supremo el planteamiento de cuestión prejudicial.

Por diligencia de ordenación, de 14 de marzo, pasaron las actuaciones al ponente para que propusiera a la Sala la resolución que procediese.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. Marco jurídico.

1.- Derecho de la Unión.

1.1.- Las normas jurídicas que serán objeto de interpretación son los artículos 168 y 176 de la "Directiva IVA"), así como el artículo 96 de la LIVA.

1.2.- Dispone dicho artículo 168: "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 (...).

1.3.- Por su parte, el artículo 176, señala que "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".

2.- Derecho Español.

El artículo 96 LIVA regula las exclusiones y restricciones del derecho a deducir de la siguiente forma:

"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.

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.

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".

Esta es la redacción de las normas aplicables en los periodos a los que se ciñen las presentes actuaciones (2009, 2010 y 2011).

3.- Antecedentes.

No obstante, para conocer la razón de ser de dichas normas, también habrá que tener presente sus antecedentes, tanto a nivel comunitario como a nivel interno.

3.1.- Derecho comunitario.

La Directiva 77/388/CEE Sexta Directiva el Consejo de 17 de mayo de 1977 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 (en lo sucesivo, "Sexta Directiva"), antecedente de la "Directiva IVA", dispone en el apartado 6 de su artículo 17, dedicado al nacimiento y alcance del derecho a deducir, lo siguiente:

"6. Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso 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".

3.2- Derecho español.

3.2.1- La primera regulación española está representada por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo treinta y tres (exclusiones y restricciones del derecho a deducir), dispone:

"1. No podrán ser objeto de deducción:

(...)

3.º Las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de alimentos o bebidas, o por servicios de hostelería, restaurante o espectáculos, excepto cuando se destinen a ser utilizados o consumidos por los asalariados o terceras personas mediante contraprestación. (...)

5.º Las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas".

3.2.2- A dicha regulación la sucedió la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que señala en su exposición de motivos que se han introducido cambios en relación con las limitaciones del derecho a deducir, para recoger los criterios del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en esta materia que ha reconocido recientemente el derecho a deducir en favor de los contribuyentes que utilicen parcialmente los bienes y servicios hoy excluidos en el desarrollo de sus actividades.

El artículo 96 (Exclusiones y restricciones del derecho a deducir), dispone:

"Uno. No podrán ser objeto de deducción:

2º Las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes y por los gastos de manutención y estancia del propio sujeto pasivo de su personal o de terceros, incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

3º Las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de alimentos, tabaco y bebidas o por servicios de hostelería, restaurante o espectáculos.

5º Las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de 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 2º y 4º de esta Ley.

b) Los descritos en el apartado dos, número 2º, de este artículo que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas en [as adquisiciones o importaciones de los bienes siguientes y la recepción de los servicios que a continuación se relacionan:

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

2º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso.

3º Los servicios recibidos para ser prestados mediante contraprestación en virtud de operaciones sujetas al Impuesto".

3.2.3.- Dicha Ley 37/1992, de 28 de diciembre ha experimentado diversas modificaciones a lo largo de los años. Así, a partir de 1 de enero de 1998, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, se modificó la redacción de dicho precepto, pues, como advierte su exposición de motivos, se modifican los límites y restricciones para permitir el derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión susceptibles de ser utilizados de manera no exclusiva en el ámbito de las actividades empresariales, mediante la deducción de un porcentaje determinado de las cuotas satisfechas.

Artículo 96. *Exclusiones y restricciones del derecho a deducir:*

"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.

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.

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".

A juicio de la administración española, la actual Ley del IVA (Ley 37/1992) no solo no ha endurecido la exclusión del derecho a deducir existente en la regulación originaria (Ley 30/1985), sino que ha reducido las limitaciones al derecho a deducir.

Segundo. *Las cuestiones prejudiciales y su relevancia.*

1.- El Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas fue firmada en Madrid, el 12 de junio de 1985, para entrar en vigor el 1 de enero de 1986. Esta incorporación se realizó al mismo tiempo que la de Portugal (DO L 302 de 15.11.1985, p. 9-497). El Instrumento de Ratificación del Tratado hecho en Lisboa y Madrid el día 12 de junio de 1985, relativo a la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica, entró en vigor el 1 de enero de 1986.

Establece, en su artículo 395, que "los nuevos Estados miembros pondrán en vigor las medidas que sean necesarias para cumplir, desde el momento de la adhesión [1 de enero de 1986], las disposiciones de las directivas y decisiones definidas en el artículo 189 del Tratado CEE y en el artículo 161 del Tratado CECA, así como las de las recomendaciones y decisiones definidas en el artículo 14 del Tratado CE, a menos que se prevea un plazo en la lista que figura en el Anexo XXXVI o en otras disposiciones de la Presente Acta",

Examinado ese anexo, se comprueba que, en materia de fiscalidad, sí se establece un plazo específico de entrada en vigor para Portugal, en relación con determinadas directivas, exactamente, el 1 de enero de 1989. En esa materia, no se contempla un plazo diferente del 1 de enero de 1986 para España, en otras sí.

2.- Por otro lado, España no solicitó autorización, a través de la Comisión, por el procedimiento previsto en el artículo 27 de la "Sexta Directiva", ni a través de su equivalente posterior, y actualmente vigente, el artículo 395 de la "Directiva IVA".

3.- La cláusula standstill aparece regulada en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo de la "Sexta Directiva", que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA, que eran aplicables antes de su entrada en vigor. Es decir, permite mantener las limitaciones a la deducibilidad de determinados gastos si, con carácter previo a la entrada en vigor de la "Sexta Directiva", estas limitaciones ya figuraban en su normativa nacional. Dicha regulación fue sustituida por el artículo 176 de la "Directiva IVA", como ya se ha dicho. Habida cuenta de que todavía el Consejo no ha determinado, a propuesta de la Comisión, qué gastos no conllevan el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, a aquellos Estados que se hayan adherido a la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la "Sexta Directiva" (17 de mayo de 1977), como es el caso de España, se les permite mantener las exclusiones previstas por su legislación nacional vigente en la fecha de su adhesión.

A la vista de ello, la presente cuestión prejudicial gira, exclusivamente, en torno a la interpretación de la cláusula standstill. En ella, y no en ninguna otra norma comunitaria, se basa la administración tributaria española para sostener la adecuación de la regulación comunitaria de las limitaciones, al derecho a la deducción que nos ocupan.

4.- La premisa de la que parte la regulación del IVA reside en su neutralidad, de manera que debe vigilarse, por un lado, que el del empresario o profesional no acabe siendo el destinatario final en la cadena de repercusión del impuesto y, por otro, la correcta recaudación del impuesto, evitando que operaciones que han dado lugar a la deducción del IVA en su adquisición, no continúen en su cadena de repercusión, dejándolas indebidamente al margen de la mecánica impositiva. La STJUE de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, declara en sus apartados 22 y 23, respectivamente:

"22 El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, contiene una cláusula de "standstill" que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva en el Estado miembro de que se trate. El objetivo de dicha disposición es permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA (véanse las sentencias antes citadas Metropol y Stadler, apartado 48; Danfoss y AstraZeneca, apartados 30 y 31, y Magoora, apartado 35).

23 Sin embargo, al tratarse de un régimen que establece una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA, que ha sido instituido de manera general en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva y que tiene por objeto garantizar la neutralidad de dicho impuesto, este régimen ha de interpretarse estrictamente (véanse las sentencias antes citadas Metropol y Stadler, apartado 59, y Magoora, apartado 28)".

Lo mismo, obviamente, puede decirse con respecto a los artículos 168 y 176 de la "Directiva IVA" (Sentencia de 2 de mayo de 2019, Grupa Lotos, C- 225/18, EU:C:2019:349).

El principio de neutralidad está condicionado por el previo requisito de la afectación, esto es, el IVA soportado será neutro para el sujeto pasivo, en la medida en que los servicios o bienes por los que se ha pagado se destinen a las operaciones propias de su actividad empresarial o profesional (artículo 168 de la "Directiva IVA", y antes, artículo 17.6 de la "Sexta Directiva"). La situación española tiene de peculiar que el artículo 95 de la LIVA

exige, en relación con el requisito de la afectación, que sea "directa y exclusiva" a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

5.- De la jurisprudencia comunitaria se desprende que solo se permiten excepciones al derecho a deducción del IVA en los casos expresamente previstos por las disposiciones de las directivas que regulan ese impuesto (véanse, en ese sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C-177/99 y C-181/99, EU:C:2000:470, apartado 34, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, apartados 42, 44 y 58) y estas son de interpretación estricta (sentencia de 22 de diciembre de 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, apartado 28).

En el caso al que se refiere el recurso de casación, en cuyo seno se plantea la presente cuestión prejudicial, parece que quiebra el principio de neutralidad del IVA, incluso cuando se cumple el requisito de la afectación a la actividad económica, puesto que el artículo 33.1. 5ª de la Ley 30/1985 y ahora el artículo 96. Uno de la Ley 37/1992, en sus apartados 4º y 5ª limitan el derecho a la deducción.

6.- Como ya se ha dicho, a España se le permitió mantener las exclusiones previstas por su legislación nacional vigente en la fecha de su adhesión.

6.1.- La Ley 30/1985 se publicó el día 9 de agosto de 1985, pero no entró en vigor (disposición final primera) hasta el 1 de enero de 1986.

En los impuestos a los que sustituye el IVA (disposición final segunda), entre otros, pero principalmente, el impuesto general sobre el tráfico de las empresas y el impuesto sobre el lujo, no contemplan el mecanismo de la deducción (sí el de la repercusión).

Antes del 1 de enero de 1986 no existía en España un impuesto sobre el consumo similar en su estructura al IVA comunitario, más bien existía un conjunto de impuestos que gravaban el consumo, pero ninguno de ellos tenía una estructura semejante al IVA comunitario.

Efectivamente, no existe una correspondencia entre el IVA vigente a partir de 1 de enero de 1986 y los tributos a los que sustituyó. No se aplicaban, antes de esa fecha, reglas relativas al ejercicio del derecho a la deducción en ninguno de ellos, particularmente en el Impuesto General sobre Tráfico de Empresas y en el Impuesto sobre el Lujo. Los parámetros de comparación, a estos efectos, son inexistentes, puesto que, en estos últimos tributos, a diferencia del IVA, el derecho a la deducción es inexistente. Luego, en esos impuestos, que se aplicaron en España hasta el 31 de agosto de 1985, nunca se pudo aplicar el derecho a la deducción por el impuesto soportado en ninguna proporción.

La Ley española de 1985 no preveía, hasta el día de entrada en vigor del Acta de adhesión, tal limitación. No puede decirse, hablando con propiedad, que antes de esa fecha nos hallásemos realmente ante una exclusión de la deducción del impuesto sobre el consumo soportado.

6.2.- Dudamos de que la interpretación de la normativa comunitaria pueda amparar la situación prevista en el artículo 96 de la LIVA, más bien parece lo contrario, en tanto en cuanto da la impresión de que se aleja del objetivo de la "Directiva IVA" (y su antecedente, la "Sexta Directiva"), en materia de deducción.

El régimen de excepción al derecho a deducir, previsto en el artículo 176 de la "Directiva IVA", y antes en el artículo 17.6 de la "Sexta Directiva", ha de interpretarse estrictamente (restrictivamente) como ha declarado el TJUE, en particular, en relación con las limitaciones al derecho a deducir que nos ocupan, en la sentencia de 30 de septiembre de 2010, Oais Ests, C-395/09, EU:C:2010:570.

6.3.- La normativa interna, números 4º y 5º del artículo 96. Uno LIVA, niega la deducibilidad de las cuotas soportadas, independientemente de si está o no está afecto (o lo está parcialmente) el gasto a la actividad empresarial o profesional de que se trate.

Ocurre que, bajo determinadas condiciones, los gastos derivados de atenciones a clientes son deducibles en el ámbito del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en el ámbito de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio] pero no son deducibles las cuotas del IVA soportadas que, como consecuencia de ello, no son recuperables para el empresario o profesional (sin perjuicio de que, las propias cuotas del IVA no deducible puedan constituir un gasto en el Impuesto sobre sociedades y en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas). En las particulares circunstancias del caso que se está enjuiciando, resulta necesario un nuevo pronunciamiento del Tribunal de Justicia, dado que de la jurisprudencia existente no se desprende con nitidez si ello supone o no una infracción justificada del principio de neutralidad.

En las sentencias del Tribunal Supremo, de 17 de febrero de 2001, RCA 8314/1995 y de 7 de marzo de 2002, RCA 9156/1996, referidas al artículo 33 de la LIVA de 1985, tras recordar el precepto europeo (entonces, el artículo 17 de la "Sexta Directiva", equivalente a los actuales 168 y 176 de la "Directiva IVA") pone todo el énfasis en la expresión "estar previsto" contenida en la normativa europea, concluyendo que el texto de la Sexta Directiva

no alude a la "vigencia", sino a previsiones contenidas en la legislación nacional del Estado miembro. Por ello, como la LIVA de 1985 se aprobó antes de 1 de enero de 1996, pero esas previsiones ya existían en agosto de 1985, considera que la normativa española no era contraria al derecho europeo.

En principio, de la jurisprudencia del TJUE se desprende que las limitaciones de las deducciones no solamente debían estar previstas, sino, además, vigentes antes de la adhesión, esto es, que dichas limitaciones, antes de la adhesión, fueran efectivamente aplicables.

6.4.- Por lo demás, se puede legislar por los Estados miembros después de la adhesión, si la nueva regulación está encaminada a mejorar la neutralidad fiscal. La reducción de las excepciones a la estructura general del IVA y la potenciación del principio de neutralidad está en línea con el derecho europeo.

En cambio, no pueden introducirse nuevas exclusiones al derecho de deducción. Se pueden modificar en sentido restrictivo las exclusiones existentes que limiten el derecho a la deducción. No puede extenderse el ámbito de las exclusiones ya existentes.

6.5.- Aunque el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado en diversas ocasiones, sobre la cláusula standstill, consideramos que no nos hallamos ante un acto claro o aclarado y, por tanto, que la doctrina jurisprudencial ya existente no puede proyectarse sobre la regulación española, de ahí la conveniencia de un nuevo pronunciamiento del TJUE sobre los contornos de la cláusula standstill. La situación española, difiere, parcialmente, de la abordada por la sentencia de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488. En ese caso, existía un impuesto sobre el consumo que se modifica y que es similar al IVA comunitario; en el caso español, ninguno de los impuestos sobre el consumo, existentes antes de 1 de enero de 1986, es equiparable al IVA comunitario.

La relevancia de este pronunciamiento trasciende la resolución del recurso de casación en el que se plantea la presente cuestión prejudicial. Es una cuestión que no está zanjada estando pendientes ante este Tribunal Supremo un número significativo de asuntos similares y, por extensión, en otros tribunales españoles (Salas de lo contencioso administrativo de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia). La discrepancia de las partes pivota, precisamente, sobre la interpretación de los artículos 168.a) y 176, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. La respuesta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dé, puede producir un cambio de criterio de este Tribunal, dados los antecedentes jurisprudenciales vistos y la vinculación creada con las sentencias dictadas favorables a la tesis de la Administración. Por todo ello, se ha decidido presentar esta cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.

Tercero. *Planteamiento de la cuestión prejudicial y suspensión del litigio nacional.*

A tenor del conjunto de razonamientos expresados, de conformidad con los artículos 19, apartado 3, letra b) "TUE"; 267 "TFUE" y 4 bis "LOPPJ", con suspensión del presente recurso de casación, procede plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales que se transcribirán en la parte dispositiva de la presente resolución.

LA SALA

ACUERDA

Primero.

Suspender el procedimiento hasta la resolución de este incidente prejudicial.

Segundo.

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales.

1. ¿Es conforme con los artículos 168.a) y 176, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, una norma como la del artículo 96.Uno.4º y 5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de la cual no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios tales como los espectáculos deportivos, así como aquellos destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, aunque el contribuyente acredite que dichos gastos guardan una relación directa con su actividad empresarial o profesional y que se han realizado con una finalidad estrictamente empresarial o profesional, y que los bienes y servicios se han utilizado para la realización de operaciones imponibles

por el sujeto pasivo y, aunque sí es gasto fiscalmente deducible su importe, a efectos de los impuestos personales sobre la renta (impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre sociedades)?

2. ¿Es conforme con el segundo párrafo del artículo 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, una norma como la del artículo 96.Uno.4º y 5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, que introduce una condición limitativa del ejercicio del derecho de deducción, cuya entrada en vigor se produjo el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, el 1 de enero de 1986, sin que ninguna norma en vigor hasta el día de la adhesión contemplara dicha limitación?

Remítase testimonio de la presente resolución a la Secretaría del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por vía electrónica a través de la aplicación e-Curia, así como copia a la dirección DDP-GrefeCour@curia.europa.eu y al Servicio de Relaciones Internacionales del Consejo General del Poder Judicial (REDUE, Red del CGPJ de Expertos en Derecho de la Unión Europea).

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que es firme y que contra ella no cabe recurso alguno.

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.