



# Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula *standstill*

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

En el apartado primero del artículo 96 de la LIVA se recogen las exclusiones del derecho a la deducción, de forma que el sujeto pasivo no puede deducir las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos señalados en el precepto, salvo que se encuentre en alguna de las circunstancias previstas en el apartado segundo.

Una de las reglas básicas en las que se sustenta el IVA, fruto del principio de neutralidad que preside el impuesto, es el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que resulten afectas a aquellas operaciones gravadas generadoras del derecho a deducir que realice el sujeto pasivo. No obstante, la propia Directiva IVA prevé que el Consejo establezca unas excepciones a este derecho y, en tanto no se regulen expresamente en aquella norma, permitió a los Estados miembros el mantenimiento de aquellas exclusiones que se recogiesen en su normativa interna con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva (1 de enero de 1978) o de la fecha de adhesión en el caso de que el Estado miembro hubiese entrado en la Unión Europea con posterioridad a la misma.

España se encuentra en este segundo grupo y, como se ha expuesto, recoge unas excepciones al derecho a la deducción desde la misma fecha en que entró en vigor una normativa reguladora del IVA, coincidente con la de su adhesión a la Unión Europea.

En este estudio se plantea la adecuación de la regla española a la normativa europea, así como los efectos que en su caso tendría para los sujetos pasivos del impuesto, considerando tanto la doctrina del TJUE, como la jurisprudencia nacional y la doctrina del TEAC y de la DGT.

**Palabras clave:** IVA; deducciones; limitaciones; cláusula *standstill*.

Fecha de entrada: 13-11-2018 / Fecha de aceptación: 05-12-2018 / Fecha de revisión: 10-12-2018

**Cómo citar:** Longás Lafuente, A. (2019). Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula *standstill*. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 5-42.





# The restrictions to input VAT deduction based on article 96.one of VAT Law and its adjustment to Directive 2006/112/CE: the *standstill* clause

Antonio Longás Lafuente

## Abstract

Section one of article 96 of VAT Law covers the exclusions to input VAT deduction, setting forth the taxpayer cannot deduct input VAT borne on certain acquisitions of goods and services unless certain circumstances included in section two apply.

One of the basic pillars of VAT, arising from the neutrality principle which governs the tax, is the right to deduct input VAT insofar it is connected with those transactions where output VAT is charged and the taxpayer has a full deduction right. However, the VAT Directive itself provides that the EU Council may establish certain exceptions to this right and, so long as they are not specifically regulated therein, it is permitted that member States maintain the same exclusions existing before the Sixth Directive came into effect (January 1st 1978) or the joining date of the member State, provided it occurred at a later date.

Spain belongs to the second group and, as it has been said, it lays down some exceptions to the right to deduct input VAT as of the same date where the VAT statutory rules came into effect, coinciding with the same joining date to the EU.

This paper analyses the suitability of the Spanish provisions to the European rules together with the effects it may have on taxpayers considering the Court of Justice of the European Communities doctrine, domestic case-law and both TEAC and DGT doctrine.

**Keywords:** VAT; deduction; limitations; *standstill* clause.

**Citation:** Longás Lafuente, A. (2019). Las restricciones del derecho a la deducción del artículo 96.uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula *standstill*. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 5-42.





## Sumario

1. La cláusula *standstill* en la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA
  - 1.1. El derecho a la deducción y el principio de afectación
  - 1.2. Evolución normativa de la cláusula *standstill* en el derecho europeo en relación con el IVA
2. La interpretación de la cláusula *standstill* por el TJUE
3. Exclusiones del derecho a deducir en el territorio de aplicación del impuesto español. Normativa, doctrina y jurisprudencia
  - 3.1. Normativa española
  - 3.2. Doctrina de la DGT
  - 3.3. Doctrina del TEAC
  - 3.4. Jurisprudencia del TS
  - 3.5. La jurisprudencia de la AN y de los TSJ
4. Examen de la adecuación de la norma española a la Directiva 2006/112/CE
  - 4.1. Finalidad del artículo 96.uno de la LIVA y planteamiento de la cuestión
  - 4.2. La jurisprudencia del TS en relación con la adecuación de la norma española a la europea
  - 4.3. Sobre la inadecuación de la norma española con el artículo 176 de la Directiva IVA
  - 4.4. Efectos de la consideración de la inadecuada transposición de la Directiva IVA al ordenamiento interno

Referencias bibliográficas

## 1. La cláusula *standstill* en la Directiva 2006/112/CE reguladora del IVA

### 1.1. El derecho a la deducción y el principio de afectación

El régimen o mecanismo de deducciones establecido en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del impuesto devengado en el marco de todas sus actividades económicas sujetas; garantizándose así la neutralidad con respecto a la carga fiscal de aquellas actividades, con independencia de los fines que se tengan o de los resultados obtenidos por el empresario o profesional sujeto pasivo del impuesto<sup>1</sup>, lo que supone, como pone de manifiesto García Novoa (2012, p. 34), que la deducción constituye el instrumento básico que otorga al impuesto su verdadera materia imponible al plasmarse así el principio de neutralidad.

No obstante, esta idea general precisa de una primera limitación pues no toda actividad permite la deducibilidad del impuesto soportado. Así, si bien la mecánica impositiva establecida en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA) conlleva que las cuotas soportadas por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos, lo que implica que dicha deducción esté en función de la percepción de los impuestos repercutidos; ello solo será posible cuando el sujeto pasivo utilice los bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones que generen el derecho a deducir, de forma que cuando los afecte a operaciones exentas (con exención limitada) o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto, no podrá percibirse el impuesto repercutido por dichas operaciones, pero tampoco puede deducirse el impuesto soportado.

De esta forma, puede señalarse que el derecho a deducir establecido en los artículos 167 a 172 de la Directiva IVA forma parte del mecanismo del impuesto y, en principio, no puede limitarse por razón de la actividad, más allá de lo que se acaba de exponer, pudiendo ejercitarse inmediatamente, ya que este derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. No estaría de más, por ello, que nuestro legislador interno recogiese una mención directa a estos principios, cuando menos en la exposición de motivos de la norma reguladora del IVA, aun cuando como propugnan Bastida Peydro y Celaya Acordarrementería (2016, p. 161) este principio general en que consiste el derecho a deducir que tiene por

---

<sup>1</sup> Estamos ante una reflexión reiterada constantemente por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como así lo ha hecho en la reciente Sentencia de 18 de octubre de 2018, asunto C-153/17, *Volkswagen Financial Services (UK)* (NFJ071640).

objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado y el hecho de que las disposiciones de la Directiva IVA es suficientemente preciso y con efecto directo, por lo que debería ser recogido en nuestra norma interna a fin de «aclarar que el derecho de deducción no debe ser objeto de más limitaciones que las expresamente contempladas» en la propia Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (LIVA).

De lo expuesto puede concluirse, ya que el derecho a la deducción queda acotado por dos parámetros esenciales, al margen de los requisitos subjetivos, objetivos, materiales, formales y temporales que delimitan el derecho: para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de la Directiva IVA (parámetro subjetivo) y, por otra, se requiere que los bienes y los servicios de que se trate se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas que generen el derecho a la deducción (principio de afectación)<sup>2</sup>.

Este principio de afectación resulta ser esencial en el sistema IVA, y nuestro legislador nacional así lo reconoce en el título VIII de la LIVA, donde lo recoge de manera reiterada en su capítulo primero, de forma que el derecho a la deducción solo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones generadoras de este derecho, delimitadas en el artículo 94.uno. Es más, nos recuerda el legislador que no pueden ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales comprendidas en el ámbito objetivo del impuesto, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades (art. 93.cuatro LIVA).

Con excesivo celo, nuestro legislador nacional recogió este principio en nuestra norma interna llevándolo a cotas más limitadoras que las de la Directiva IVA, al exigir una afectación «directa y exclusiva» en el artículo 95.uno de la LIVA que no se ajusta a la norma europea, como ha puesto de manifiesto Longás Lafuente (2009, pp. 128-130), que ya ha sido rebajada para los denominados «entes duales» en el artículo 93.cinco, pero que se sigue manteniendo para el resto de sujetos pasivos, si bien tanto la Dirección General de Tributos (DGT) como el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) vienen sustentando una interpretación más benigna y acorde con la Directiva IVA, que expondrá posteriormente, dado

---

<sup>2</sup> Muy numerosa es la jurisprudencia del TJUE sobre estos extremos que se acaban de apuntar. Basta una lectura de las Sentencias de 11 de julio de 1991, asunto C-97/90, Lennartz (NFJ001287); de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, INZO (NFJ005253); de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal Terminal (NFJ005928); de 15 de diciembre de 2005, asunto C-63/04, Centralan Property (NFJ021355); de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (NFJ021960); de 22 de junio de 2016, asunto C-267/15, Gemeente Woerden (NFJ062974); de 28 de julio de 2016, asunto C-332/15, Astone (NFJ063399); de 15 de septiembre de 2016, asunto C-518/14, Senatex (NFJ063660); de 28 de febrero de 2018, asunto C-672/16, Imofloresmira-Investmentos Inmobiliários (NFJ069665); de 21 de marzo de 2018, asunto C-533/16, Volkswagen (NFJ069839); y de 27 de junio de 2018, asunto C-364/17, Varna Holidéis (NFJ070755).

que el artículo 168 de la Directiva IVA<sup>3</sup> resulta ser un precepto invocable por los ciudadanos cuando el legislador nacional ha realizado una transposición incorrecta de la norma europea.

Ahora bien, siempre ha sido polémica la deducibilidad de las cuotas soportadas por gastos que no tienen un carácter estrictamente empresarial o profesional, como los de recreo o representación, dada la dificultad que se plantea para acreditar por el sujeto pasivo y para controlar por la Administración tributaria su vinculación a la actividad económica, esto es, surge el problema de fijar el ámbito objetivo de este principio de afectación en relación con este tipo de gastos y el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, teniendo en cuenta además que, las cláusulas de *standstill* en el ámbito del IVA incluso han sido consideradas contrarias a la naturaleza del impuesto al afectar al principio de neutralidad que lo preside, como ha sido puesto de manifiesto por Macarro Osuna (2016, pp. 89 y 90).

## 1.2. Evolución normativa de la cláusula *standstill* en el derecho europeo en relación con el IVA

La Primera Directiva en materia de IVA<sup>4</sup>, que obligaba a los Estados miembros a promulgar las normas reguladoras del nuevo impuesto en su territorio antes del 1 de enero de 1970 (fecha en la que entraría en vigor el sistema común del IVA), se limitó a establecer el principio básico de neutralidad sobre el que pivotaría la regulación normativa posterior, pero a pesar de su breve contenido comprendía ya en su sistema la vinculación del gasto soportado con la actividad realizada por el empresario o profesional. Así el sistema del IVA se fijaba alrededor de un principio que consistía en aplicar un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio, sea cual fuese el número de transacciones. Lo importante, a los efectos que se examina, es que en cada transacción el impuesto sería exigible sobre el valor añadido, que se conformaba detrayendo del impuesto liquidado sobre el precio del bien o servicio realizado la deducción del importe de «las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio», de forma que quedaban al margen de esta deducción aquellos costes que no se integraban «directamente» en el precio.

Es la Segunda Directiva<sup>5</sup> la que desarrolla las líneas básicas anteriores fijando en su artículo 11 los principios que rigen en materia de deducción del impuesto y, además de de-

<sup>3</sup> En este precepto de la directiva se delimita el principio de afectación de forma que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas», sin exigir, por tanto, la vinculación «exclusiva» que requiere el precepto nacional.

<sup>4</sup> Primera Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

<sup>5</sup> Segunda Directiva del Consejo de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modali-

limitar positiva y negativamente este derecho<sup>6</sup>, permitía excluir expresamente del derecho a la deducción determinados bienes y servicios, en especial aquellos susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal<sup>7</sup>.

Con la Tercera Directiva<sup>8</sup> la fecha del 1 de enero de 1970 prevista para la entrada en vigor del sistema común en los distintos Estados miembros, se reemplazó por la del 1 de enero de 1972, dado que dos Estados miembros no se hallaban en condiciones de aplicar el IVA en la fecha prevista.

A partir del momento en que los Estados miembros aplicaron el nuevo impuesto, la situación generada por la cláusula limitativa del derecho a la deducción citada conllevó que la normativa interna de los Estados miembros recogiese distintas excepciones al derecho a la deducción<sup>9</sup>.

La Sexta Directiva<sup>10</sup> vino a resolver numerosas cuestiones que se habían planteado con la introducción en el ámbito territorial comunitario del IVA y se estableció con esta directiva una regulación exhaustiva del impuesto que obligó a los Estados miembros a adoptar importantes medidas legales, reglamentarias y administrativas necesarias para que su régimen impositivo adaptado entrase en vigor en el más breve plazo posible y, a más tardar, el 1 de enero de 1979, ajustándose a la nueva norma.

No obstante, en materia de deducciones no se produjo el consenso necesario para establecer los gastos cuyas cuotas soportadas no podían deducirse, conforme se había estable-

---

dades de aplicación del sistema común del IVA. En ella se exige a los Estados miembros la implantación, conforme a un sistema común que se define en la directiva, de un impuesto sobre el volumen de negocios denominado «IVA».

<sup>6</sup> Se establece que «no serán deducibles las cuotas del IVA que hayan gravado bienes y servicios utilizados para efectuar operaciones no sometidas al impuesto o exentas del mismo».

<sup>7</sup> Apartado 4 del artículo 11.

<sup>8</sup> Tercera Directiva del Consejo de 9 de diciembre de 1969 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del IVA en los Estados miembros.

<sup>9</sup> Era el caso, por ejemplo, de Francia, que en el artículo 237 del anexo II del Code Général des Impôts (entró en vigor el 27 de julio de 1967) preveía que no conllevarían el derecho a deducción «los vehículos y máquinas, cualquiera que sea su naturaleza, concebidos para transportar personas o de uso mixto que constituyan un activo fijo o, en el caso contrario, que no estén destinados a su reventa en estado nuevo», si bien la Documentation Administrative de Base de la Administración Tributaria Francesa (Série 3 C A, división D, feuillets 1532 y 1533) precisaba este límite al derecho a la deducción.

<sup>10</sup> Sexta Directiva del 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 IVA: base imponible uniforme.

cido en la Tercera Directiva y, por ello, se introduce un apartado 6 en el artículo 17 (regulador del derecho a la deducción) para prever la necesidad de regular esta materia.

Conforme a este precepto se encomendaba al Consejo (a propuesta de la Comisión y por unanimidad) para que en el plazo de cuatro años determinase los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del IVA. No obstante, se fijaba parcialmente el perímetro objetivo de esta limitación pues se estableció que 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».

La situación creada por las primeras directivas y el desarrollo normativo nacional que conllevó a los Estados miembros a recoger excepciones al derecho a la deducción, llevó al legislador comunitario a establecer una cláusula *standstill* en el párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17, no exenta de polémica y necesitada de interpretación por el TJUE: «Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente directiva».

La necesaria unanimidad que requería la norma comunitaria hizo que no se cumpliera el compromiso adquirido en la Sexta Directiva en el plazo marcado, por lo que el precepto anterior fue objeto de traspaso al artículo 176 de la Directiva IVA de 2006 en análogas condiciones, si bien ya no se fija plazo alguno para que el Consejo determine los gastos; con el riesgo de perpetuar un problema que afecta a la necesaria armonización del impuesto en el ámbito territorial de la Unión.

Respecto de la cláusula *standstill*, en la Directiva IVA se permite mantener por los Estados miembros 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 adhesión», precisando así las fechas a tener en cuenta para concretar el ámbito objetivo de las exclusiones que cada Estado miembro podía establecer en su normativa interna.

De ahí surge, por tanto, la cuestión de la adecuación de la norma española con la directiva y la interpretación que debe efectuarse de nuestro precepto interno de acuerdo con la norma europea, dado que España entra en la Unión Europea el 1 de enero de 1986, sin que con anterioridad hubiese en nuestro Estado un impuesto sobre el consumo análogo al vigente a partir de dicha fecha y, por tanto, sin que existiesen con anterioridad exclusiones a un derecho de deducción que, como tal, no estaba comprendido en el esquema liquidatorio de los impuestos indirectos a los que sustituyó el IVA.

Debe añadirse, para completar este repaso a la normativa europea, que todavía no se ha llegado a un acuerdo en el seno de la Unión a fin de establecer estas restricciones al derecho a la deducción, a pesar de diversos intentos, el último a través de una propuesta



de directiva que no llegó a término<sup>11</sup>. No obstante la Comisión Europea (2010, pp. 13 y 14) en documentos posteriores sigue manteniendo que «se requieren limitaciones del derecho a deducir cuando los bienes o servicios también se emplean para fines no profesionales (principalmente el consumo privado)», considerando que restricciones a tanto alzado pueden tener este problema cuando es difícil o resulta muy complejo delimitar cuando se utilizan para fines empresariales y no empresariales.

## 2. La interpretación de la cláusula *standstill* por el TJUE

No cabe duda, y así lo reconoce reiteradamente el TJUE, que el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA contiene una cláusula *standstill*.

Del conjunto de la jurisprudencia en la que se ha examinado esta cláusula pueden extraerse las consideraciones en orden a determinar las condiciones que rigen su aplicación<sup>12</sup>.

En cuanto a su delimitación conceptual y finalidad u objetivo:

- Parte el TJUE del principio general que preside el derecho a la deducción en el IVA. En este sentido, el artículo 168 de la Directiva IVA enuncia en términos explícitos y precisos el principio de la deducción de los importes facturados en concepto de IVA por los bienes entregados o los servicios prestados al sujeto pasivo, en la medida en que tales bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas (principio de afectación).

<sup>11</sup> COM(2004)728 final, de 29 de octubre de 2003, Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que respecta al IVA. En ella se preveía un nuevo artículo 17 bis que regula expresamente las restricciones del derecho a la deducción. Su consulta puede hacerse en la siguiente página web: <[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004PC0728\(01\)&qid=1544274162292&from=ES](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004PC0728(01)&qid=1544274162292&from=ES)>.

<sup>12</sup> Sentencias de 18 de junio de 1998, asunto C-43/96, Comisión/Francia (NFJ006437); de 5 de octubre de 1999, asunto C-305/97, Royscot y otros (NFJ008464); de 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Amparfrance (NFJ009629); de 14 de junio de 2001, asunto C-345/99, Comisión/Francia (NFJ010682); de 14 de junio de 2001, asunto C-40/00, Comisión/Francia (NFJ010681); de 8 de enero de 2002, asunto C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH (NFJ064208); de 11 de septiembre de 2003, asunto C-155/01, Cookies Word (NFJ014939); de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (NFJ021960); de 11 de diciembre de 2008, asunto C-371/07, Danfoss y AstraZeneca (NFJ031284); de 22 de diciembre de 2008, asunto C-414/07, Magoora (NFJ031364); de 23 de abril de 2009, asunto C-460/07, Sandra Puffer (NFJ032426); de 23 de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (NFJ032521); de 15 de abril de 2010, asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, X Holding BV y Oracle Nederland BV (NFJ037842); de 30 de septiembre de 2010, asunto C-395/09, Oasis East (NFJ040130); de 22 de diciembre de 2010, asunto C-438/08, Dankowski (NCJ063656); de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjmund (NFJ045785); y de 18 de julio de 2013, asunto C-124/12, AES-3C Maritza East 1 Eood (NFJ051475).

- Así, la Directiva IVA se opone a una normativa nacional que tiene como consecuencia privar a un sujeto pasivo del derecho a deducir el IVA soportado que haya gravado los gastos respecto de los que cabe considerar que mantienen una relación directa e inmediata con los gastos generales vinculados a la actividad económica de dicho sujeto pasivo en su conjunto.
- Dado que las limitaciones del derecho a deducir y, por consiguiente, de las regularizaciones de las deducciones deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, solo se permiten excepciones en los gastos previstos expresamente por la Directiva IVA y, en este sentido, el principio general anterior está sujeto a la excepción que figura en el artículo 176 dado que toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal.
- Este precepto, en su párrafo segundo, recoge una «cláusula de congelación» o 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 a 1 de enero de 1979.
- 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; y prevé, para los Estados que se adhieren a la Unión, el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la fecha de su adhesión. Todo ello, hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA.

La segunda cuestión que delimita el TJUE es el alcance que esta cláusula tiene para los Estados miembros:

- Como se acaba de apuntar, el Consejo determinará los gastos que no conllevan el derecho a la deducción del IVA, si bien en la Directiva IVA, respecto de la Sexta Directiva se ha añadido la frase «del derecho a la deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional» (tales como los de lujo, recreo o representación). De ella se deduce que las normas cuya aprobación se requiere del Consejo no se limitan, *a priori*, a los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional.
- Dado que el Consejo no ha adoptado ninguna de las propuestas que ha presentado la Comisión, los Estados miembros pueden mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador comunitario establezca un régimen comunitario que regule las exclusiones y realice de esa forma la armonización progresiva de las legislaciones nacional en materia de IVA. Por tanto, el derecho europeo no prevé en la actualidad ninguna disposición que enumere los gastos excluidos del derecho a deducción del IVA.

- Ello nos lleva a determinar las facultades que tienen los Estados miembros en desarrollo de la cláusula *standstill*. En este sentido, la disposición autoriza a los Estados miembros a mantener normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción del IVA.
- Esta facultad concedida a los Estados miembros exige que estos últimos definan suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes y servicios excluidos del derecho a deducción para garantizar que dicha facultad no sirva para establecer exclusiones generales de dicho régimen.

En relación con los Estados miembros a fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, el TJUE mantiene:

- La cláusula permite, en definitiva, que un Estado miembro mantenga un régimen nacional existente antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva. Presupone que las exclusiones que los Estados miembros pueden mantener con arreglo a la misma respetaban la Segunda Directiva (anterior a la Sexta Directiva).
- Esta disposición no concedió a los Estados miembros una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del régimen del derecho a deducción vaciando de esta forma de contenido el régimen establecido en el artículo 11.1 de la Segunda Directiva (actual art. 168 de la Directiva IVA). Por ello, la cláusula no autoriza a los Estados miembros a mantener una norma que excluye con carácter general del régimen de deducciones todos los bienes del sujeto pasivo en la medida en que se utilicen para sus necesidades privadas<sup>13</sup>.
- Esta facultad conferida a los Estados miembros no se aplica más que al mantenimiento de las exclusiones de la deducción por lo que atañe a categorías de gastos definidas por referencia a la naturaleza del bien o del servicio adquirido y no por referencia al destino que se le haya dado o a las modalidades de dicho destino.
- Un análisis de la génesis de la cláusula pone de manifiesto que la facultad conferida a los Estados miembros no se aplica más que al mantenimiento de las exclusiones de la deducción por lo que atañe a categorías de gastos definidas por referencia a la naturaleza del bien o del servicio adquirido y no por referencia al destino que se le haya dado o a las modalidades de dicho destino.
- En definitiva, las exclusiones amparadas por esta cláusula son las siguientes: los gastos que ya estaban excluidos del derecho a la deducción del IVA con arreglo

<sup>13</sup> El artículo 17.6 de la Sexta Directiva, precedente del actual artículo 176 de la Directiva IVA, presupone que las exclusiones que pueden mantener los Estados miembros de conformidad con esta disposición eran legales en virtud de la Segunda Directiva. Esta última disposición, en su artículo 11.4 no concedió a los Estados miembros una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del derecho a deducción.

a la normativa nacional antes de la entrada en vigor de la Directiva IVA, quedan amparados por la cláusula de *standstill*.

¿Qué medidas pueden adoptar los Estados miembros a partir de la entrada en vigor de la cláusula en la Sexta Directiva? A ello da respuesta el TJUE señalando:

- Toda medida nacional aprobada con posterioridad a una fecha así determinada (entrada en vigor de la Sexta Directiva, o entrada del Estado miembro en la Unión Europea si es posterior) no queda automáticamente excluida, por ese único motivo, de la cláusula de excepción. Esta cláusula no permite que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de la Directiva IVA, pues una modificación en este sentido sería contraria al espíritu mismo de esta cláusula.
- En la medida en que, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa de un Estado miembro modifica, reduciéndolo, el ámbito de las exclusiones existentes, acercándose de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva, debe considerarse que dicha normativa está amparada por la excepción. Una disposición que sea esencialmente idéntica a la legislación anterior o que se limite a reducir o suprimir un obstáculo al ejercicio de los derechos y libertades comunitarios que figure en la legislación anterior está cubierta por la excepción. En cambio, una normativa que se base en una lógica diferente de la del derecho anterior y establezca procedimientos nuevos no puede asimilarse a la normativa existente en la fecha determinada. En cambio, una normativa nacional de un Estado miembro no constituye una excepción permitida por el precepto si tiene como consecuencia, tras la adhesión de dicho Estado miembro, ampliar el ámbito de aplicación de las exclusiones existentes efectivamente, alejándose de este modo del objetivo de la directiva.
- Por el contrario, una normativa nacional no constituye una excepción permitida por esta cláusula, e infringe el principio general del derecho a la deducción si tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de la directiva. Lo mismo cabe decir de cualquier modificación posterior a la entrada en vigor de la Sexta Directiva que amplíe el ámbito de las exclusiones aplicables inmediatamente antes de la citada modificación. No se puede admitir una normativa nacional que tiene como consecuencia la extensión, después de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, del ámbito de las exclusiones existentes, alejándose de este modo del objetivo de esta.

Varios son los términos que han exigido de una precisión interpretativa por parte del TJUE:

- Así, en primer lugar, la expresión «todas las exclusiones» (el precepto señala que los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legisla-

ción en el momento de la entrada en vigor de la Directiva IVA) comprende aquellos gastos que tengan un carácter estrictamente profesional. Por lo tanto, dicha disposición autoriza a los Estados miembros a mantener unas normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción no solamente del IVA correspondiente a los medios de transporte que constituyen el propio instrumento de la actividad del sujeto pasivo, sino también del correspondiente a los vehículos de motor que, en un caso concreto, no puedan ser utilizados para la satisfacción de necesidades privadas.

- En segundo lugar, la expresión «legislación nacional» no se refiere únicamente a los actos legislativos propiamente dichos, sino también a los actos administrativos así como a la práctica administrativa de las autoridades públicas del Estado miembro en cuestión; y este concepto de «legislación nacional» se refiere al régimen de deducción del IVA existente y efectivamente aplicado en el momento de la entrada en vigor de la directiva.

Debe examinarse, además, qué ocurre con los Estados miembros que entraron en la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, como es el caso de España:

- En estos casos, habrá de estarse al momento de su adhesión a la Unión Europea. Esa será la fecha pertinente a efectos de la aplicación de la cláusula *standstill*. El artículo 176 no puede ser objeto de una interpretación diferente según que el Estado miembro de que se trate se haya adherido a la Unión antes del 1 de enero de 1979 o lo haya hecho con posterioridad.
- Ante la observación de que la redacción del artículo 176 establece una distinción entre aquellos Estados miembros que se adhirieron a la Unión con anterioridad al 1 de enero de 1979 y aquellos otros cuya adhesión fue posterior a dicha fecha, el TJUE señala que basta con poner de relieve que tal diferencia no tiene otra finalidad que determinar la fecha con anterioridad a la cual debían estar previstos en la legislación nacional los gastos que no daban derecho a la deducción del IVA.
- Una normativa que se base en una lógica diferente de la del derecho anterior y establezca procedimientos nuevos no puede asimilarse a la normativa existente en la fecha determinada. Aun cuando no pueda excluirse que garanticen resultados en esencia idénticos, las legislaciones antigua y nueva se basan en una lógica diferente y han establecido procedimientos diferentes, de modo que la nueva legislación no puede asimilarse a la legislación existente en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva en el Estado miembro que entró después (así lo ha señalado el TJUE cuando analiza el caso de Austria que entra en la Unión Europea el 1 de enero de 1995).
- La derogación, en la fecha de adhesión de un Estado miembro, de disposiciones internas y su sustitución, en esa misma fecha, por otras disposiciones internas no permite considerar, en sí, que el Estado miembro ha infringido el precepto,

siempre que, sin embargo, dicha sustitución no haya tenido la consecuencia de ampliar, a partir de la referida fecha, las exclusiones nacionales anteriores.

- De esta forma, la excepción que supone la cláusula no se aplica a una disposición nacional que modifica una legislación vigente en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, que se basa en una lógica diferente de la de la legislación anterior y que establece procedimientos nuevos. A este respecto, es irrelevante que el legislador nacional haya realizado la modificación de la legislación nacional anterior basándose en una interpretación exacta o errónea del derecho comunitario.
- La cláusula *standstill* no pretende permitir que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de la Sexta Directiva, pues una modificación en ese sentido sería contraria al espíritu de esta cláusula.
- El hecho de derogar unas disposiciones internas en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva en el ordenamiento jurídico nacional de que se trate y sustituirlas en esa misma fecha por otras disposiciones internas no permite presumir que el Estado miembro de que se trate ha renunciado a aplicar exclusiones al derecho a deducir el IVA soportado. En sí misma, tal modificación legislativa tampoco permite concluir que se ha vulnerado el artículo 176, párrafo 2.º, a condición, no obstante, de que dicha modificación no haya supuesto ampliar, a partir de dicha fecha, las exclusiones nacionales anteriores (así lo señala el TJUE, por ejemplo, respecto de Polonia, que entró en la Unión Europea el 8 de enero de 1993, y la cuestión planteada era si el precepto se opone a que un Estado miembro derogue en su totalidad, a partir de la fecha de entrada en vigor en su territorio de dicha directiva, las disposiciones nacionales relativas a las limitaciones del derecho a deducir el IVA soportado en las compras de carburante destinado a vehículos utilizados para una actividad sujeta al impuesto, sustituyéndolas por unas disposiciones que establezcan nuevos criterios en esa materia).
- El artículo 176, párrafo 2.º, contiene una cláusula de *standstill* que prevé, para los Estados que se adhieren a la Unión Europea, el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA; aun cuando esta cláusula no permite que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de dicha directiva.

Finalmente debe hacerse referencia a tres aspectos esenciales, cómo debe interpretarse esta cláusula *standstill*, si puede ser invocada por los ciudadanos, y a quién corresponde su aplicación.

Para el TJUE al tratarse de un régimen que establece una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA que tiene por objeto garantizar la neutralidad del impuesto, este régimen excepcional ha de interpretarse estrictamente (restrictivamente).

Así, no puede considerarse que esta disposición autorice a un Estado miembro a mantener una restricción del derecho a la deducción del IVA que pueda aplicarse de manera general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes o servicios, con independencia de su naturaleza o de su objeto, aun cuando sea anterior.

Tal interpretación se impone también si se tiene en cuenta la trayectoria histórica de esta disposición, que traduce una voluntad continua del legislador comunitario de autorizar únicamente la exclusión de determinados bienes o servicios del régimen de deducción, y no exclusiones generales de dicho régimen.

Ante la cuestión planteada de si un sujeto pasivo puede invocar la aplicación del artículo 168 frente a una normativa nacional que limita el derecho a la deducción del IVA de una manera no compatible con este precepto así como con el artículo 176, el TJUE advierte que el principio general del derecho a la deducción consagrado en el artículo 168 confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición. A no ser que se haya establecido una exclusión del régimen de deducciones de conformidad con la directiva, las autoridades nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA. El sujeto pasivo al que se haya aplicado tal medida debe, pues, poder recalcular su deuda de IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 168, en la medida en que se hayan utilizado los bienes y servicios para las necesidades de operaciones gravadas. Este precepto confiere a los sujetos pasivos derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición.

Por último, incumbe a los órganos jurisdiccionales la interpretación de la legislación nacional a efectos de determinar su contenido en el momento de la adhesión de un nuevo Estado miembro a la Unión Europea y de establecer si dicha legislación ha tenido como consecuencia, con posterioridad a dicha adhesión, una ampliación del ámbito de aplicación de las exclusiones existentes.

### **3. Exclusiones del derecho a deducir en el territorio de aplicación del impuesto español. Normativa, doctrina y jurisprudencia**

#### **3.1. Normativa española**

La norma interna española recoge unas limitaciones específicas al derecho a deducir, que hacen referencia a concretas categorías de bienes y de servicios. Conllevan estas restricciones que el sujeto pasivo en ningún caso, genere o no genere el derecho a deducir, pueda integrar estas cuotas dentro de la liquidación del impuesto como cuotas soportadas deducibles, siendo siempre contablemente mayor coste de adquisición de los bienes y servi-

cios, y considerándose, por tanto, gasto deducible en la imposición directa, de concurrir el resto de las condiciones precisas para deducir el gasto en los tributos directos. Se esté por ello en prorrata o no se aplique esta regla, de forma que estas cuotas no deducibles no afectarán al cálculo de la misma, ni tampoco podrán deducirse, como se ha expuesto, en el porcentaje que resulte de la prorrata aplicable.

En la LIVA de 1985<sup>14</sup>, que entró en vigor el 1 de enero de 1986, se establecieron en el artículo 33 las exclusiones y restricciones del derecho a deducir<sup>15</sup>, recogiendo las que posteriormente se trasladaron a los artículos 95.tres y 96.uno de la LIVA de 1992.

Dado que en este examen se pretende examinar las exclusiones recogidas en el vigente artículo 96.uno, se limitará el estudio a esta última. En cualquier manera, tanto en una norma como en otra, se recogen las exclusiones del derecho a deducir de las cuotas soportadas por la adquisición de los siguientes bienes o servicios, no exentas de polémica en los diferentes supuestos, como puso de relieve tras la publicación de la LIVA de 1992 Zurdo Ruiz-Ayúcar (1993, pp. 348-350):

- a) Las joyas, alhajas, piedras preciosas<sup>16</sup>, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino<sup>17</sup>.
- b) Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
- c) Los espectáculos y servicios de carácter recreativo<sup>18</sup>.
- d) Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas; no teniendo esta consideración las muestras gratuitas y los objetos pu-

<sup>14</sup> Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>15</sup> Como se indica en la exposición de motivos «los criterios orientadores de las exclusiones y restricciones del derecho a deducir son los contenidos en las Propuestas de Directiva Duodécima y Decimotercera, que sintetizan la experiencia del régimen vigente en los diversos países comunitarios», refiriéndose así a la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

<sup>16</sup> Considerándose como tales el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

<sup>17</sup> La Ley de 1985 se refería a las cuotas soportadas como consecuencia de las adquisiciones, arrendamientos o importaciones de los bienes relacionados en el artículo 29 no mencionados en otros números del precepto, a los que resulte aplicable el tipo impositivo incrementado, así como del tabaco manufacturado, los tapices y los objetos de arte y antigüedades definidos en el artículo 60, número 2 (donde se regula el régimen especial de los bienes usados).

<sup>18</sup> La Ley de 1985 respecto de esta exclusión y la anterior preveía la no deducibilidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de alimentos o bebidas, o por servicios de hostelería, restaurante o espectáculos, excepto cuando se destinan a ser utilizados o consumidos por los asalariados o terceras personas mediante contraprestación.



blicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2 y 4 de la ley, y 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<sup>19</sup>.

- e) 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<sup>20</sup>.

De manera similar, en ambas normas se exceptúan de lo dispuesto en estos preceptos los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica; los 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 y los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones.

Esto es, en ambas normas, se prevén estas excepciones en función situaciones de afectación particulares, pero no se establece una regla general que permita la deducción de las cuotas no deducibles del apartado uno en función de su afectación general a las actividades económicas sujetas al impuesto realizadas por el sujeto pasivo.

### 3.2. Doctrina de la DGT

La doctrina de la DGT ha sido constante al interpretar los preceptos citados, no planteando duda alguna en relación con su ajuste al derecho europeo. Desde la instauración del IVA en 1986, viene manteniendo la no deducibilidad de las cuotas recogidas primero en el artículo 33 de la Ley de 1985 y posteriormente en el artículo 96.uno de la LIVA de 1992.

Buena muestra de esta doctrina inicial son las siguientes resoluciones de la DGT que dan contestación a consultas vinculantes.

En la de 4 de septiembre de 1986 (BOE de 30 de septiembre –NFC003249–) concluye que no pueden ser objeto de deducción las cuotas soportadas por los servicios de trans-

<sup>19</sup> La Ley de 1985 no recogía la excepción relacionada con las operaciones no sujetas de entregas publicitarias o de objetos de carácter publicitario.

<sup>20</sup> La Ley de 1985 excluía las cuotas soportadas por los servicios de desplazamiento o viajes del propio sujeto pasivo, de su personal o de terceros, incluso los relacionados con la actividad empresarial o profesional, siendo por tanto mucho más amplia esta exclusión que la prevista actualmente.

porte del personal de la empresa hasta los centros de trabajo. En la de 29 de octubre de 1986 (BOE de 14 de noviembre –NFC005942–) considera que las cuotas soportadas por las compañías de navegación aérea por los servicios de alojamiento de sus tripulaciones en hoteles de Baleares o de la Península no son deducibles. La Resolución de 17 de noviembre de 1986 (BOE de 4 de diciembre –NFC006218–) da contestación a una consulta vinculante planteada por la Cámara Oficial de Comercio e Industria de Madrid y tras exponer la deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de objetos publicitarios comprendidos en el actual artículo 7.4.º, concluye que las empresas adquirentes de bienes distintos de los objetos publicitarios de escaso valor comprendidos en el precepto anterior, destinados a ser ofrecidos a sus clientes a título gratuito como premios o regalos con finalidad publicitaria, no podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de dichos bienes.

Como se ha indicado, la DGT mantiene su criterio de manera constante y así, entre otras muchas, puede destacarse la Consulta V2383/2010, de 4 de noviembre (NFC039793), en la que considera no deducibles las cuotas soportadas en el alquiler de plazas de garaje para su cesión gratuita a sus clientes, asalariados o terceras personas. En la Consulta V0549/2015, de 11 de febrero (NFC054211) recuerda la no deducibilidad de las cuotas soportadas por atenciones a clientes (en el caso examinado eran regalos e invitaciones en restaurantes a clientes, proveedores y otras personas con el fin de promover su actividad). En la V2652/2016, de 14 de junio (NFC060423), concluye que el FEGA no puede deducir, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas por el mismo con ocasión de la adquisición de los alimentos en cumplimiento de los programas de ayuda alimentaria para donarlos de forma gratuita para su distribución entre los desfavorecidos.

En relación con los gastos de desplazamientos y viajes, la DGT entre otras en Consulta V0050/2006, de 12 de enero (NFC021823), mantiene una interpretación literal de los términos legales, considerando que el sujeto pasivo solo puede deducir las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de los servicios de alojamiento, transporte y manutención que se destinen, a su vez, a ser prestados a su personal dependiente sin contraprestación cuando se cumplan dos condiciones: que tales servicios no se destinen a atender necesidades particulares del personal dependiente del sujeto pasivo, en el sentido de que el viaje se haya realizado para atender a las necesidades empresariales del empresario y que el importe de dichos servicios tenga la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos de la imposición directa.

No obstante, debe reconocerse la evolución en la interpretación del precepto por parte de la DGT entrando a conocer y permitiendo la deducibilidad de las cuotas cuando nos encontremos ante operaciones no sujetas, sirvan fundamental o primordialmente a los fines de la actividad empresarial o profesional y estemos ante un servicio directa y exclusivamente afecto al desarrollo de la actividad, como es el caso de la Consulta V0946/2009, de 30 de abril (NFC032663), en la que se reconoce la deducibilidad de los gastos de transporte por traslado del personal de la empresa al centro del trabajo.

### 3.3. Doctrina del TEAC

Es importante destacar la evolución que sobre las exclusiones de deducibilidad establecidas en el artículo 96.uno de la LIVA ha tenido la doctrina del TEAC.

Inicialmente este órgano revisor había mantenido de manera taxativa la no deducibilidad de las cuotas soportadas a las que se refiere el precepto legal anterior, siendo buena prueba de ello sus Resoluciones de 13 de mayo de 1993 (NFJ002820), por la que se impide la deducibilidad de los gastos de transporte de los empleados al centro de trabajo, sin diferenciar los fines a los que sirve este gasto; la de 7 de febrero de 2001 (RG 6346/1998 –NFJ010455–), en la que no se considera cuota deducible la soportada por gastos de restauración por no considerarse gasto deducible en el impuesto sobre sociedades, aun cuando pudiera tratarse de gastos de promoción de los productos comercializados por el sujeto pasivo; o la de 5 de junio de 2002 (RG 1295/2002 –NFJ013045–), no permitiendo la deducción de cuotas soportadas por la adquisición de productos alimenticios que se entregan con posterioridad para ayuda humanitaria en un país tercero.

Si bien el TEAC venía manteniendo, como regla general, esta tesis negatoria del derecho a la deducción, comienza con posterioridad a las resoluciones citadas a introducir varios principios inherentes al impuesto que hacen modificar su postura inicial.

Así, entre estos parámetros incluye el de la afectación de los gastos en los que incurre el sujeto pasivo por atenciones a asalariados o clientes o similares con los fines propios o ajenos de la actividad económica a los que afecta las cuotas soportadas (lo que puede ser extrapolable a cualquiera de las situaciones contempladas en el art. 96.uno LIVA), en general vinculando estos servicios con la ausencia de autoconsumo externo del artículo 12 de la LIVA.

La Resoluciones de 14 de febrero de 2007 (RG 3752/2004 –NFJ029274–) y la de 12 de mayo de 2009 (RG 791/2007 –NFJ035160–) examinan el supuesto de las cuotas soportadas por un sujeto pasivo en relación con el servicio de transporte gratuito que realiza para los empleados en el traslado al centro de trabajo. Con apoyo en la jurisprudencia comunitaria<sup>21</sup>, indica el TEAC que el elemento diferencial para considerar la deducción del IVA soportado correspondiente al gasto de transporte de los trabajadores es que este se realice con fines que no sean ajenos a la empresa, para lo que tiene en cuenta, entre otros factores, la distancia a la que se encuentran los centros de trabajo de la ciudad, la escasa infraestructura de transporte público existente, la distancia entre las paradas de autobuses y el centro de trabajo. Concluye el órgano revisor que no resulta procedente entender que la prestación del servicio satisface necesidades privadas del personal dependiente, dado que la finalidad de estos servicios con-

<sup>21</sup> Sentencias del TJUE de 16 de octubre de 1997, asunto C-285/95, Julius Fillibeck Söhne (NSJ002196); de 20 de enero de 2005, asunto C-412/03, Hotel Scandic (NFJ018819); de 8 de mayo de 2003; de 11 de septiembre de 2003, asunto C-155/01, Cookies World (NFJ014939).

siste en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa, posibilitando en este sentido la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por el empresario.

Otro de los principios que el TEAC valoraba en sus resoluciones es el de afectación a la actividad económica, vinculado a su necesidad para la misma, siendo el sujeto pasivo quien debe acreditar tanto la realidad del gasto como la afectación del mismo a la actividad económica. Así, en relación con gastos relativos a atenciones a clientes, en la Resolución de 23 de octubre de 2017 (RG 1886/2014 –NFJ068437–) se deniega el derecho a la deducción de las cuotas abonadas a un club financiero, pero fundamenta su decisión en que la entidad reclamante no aporta prueba alguna de la afectación del gasto a la actividad. Reconociendo que estos 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, no dejan de ser clubes sociales que disponen de infraestructura para ser utilizada para reuniones empresariales y eventos (en el supuesto examinado por el uso de las instalaciones empresariales, salas de reuniones, espacios de eventos, etc., se abonan unos precios que 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 a los asistentes. Concluye que aun cuando 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, teniendo una dualidad estas entidades como de carácter social y recreativo, y por mucho que sus instalaciones se puedan utilizar para fines empresariales, el sujeto pasivo no acredita su uso para los mismos afectando los gastos a la actividad económica que realiza.

En sentido análogo se había pronunciado en la Resolución de 28 de abril de 2009 (RG 2437/2007 –NFJ034160– y 943/2008) en relación con los gastos del servicio de comedor prestado de forma gratuita por la empresa a los empleados, no pudiendo ser considerado como autoconsumo del artículo 12.tres de la LIVA al no prestarse para fines ajenos a la actividad, llevándose exclusivamente en días hábiles, no devengándose dietas de manutención por los trabajadores y permitiéndose, por tanto, la deducibilidad de las cuotas soportadas.

El TEAC pues, sin analizar la adecuación del precepto interno a la norma europea, obvia esta discusión primando en estos casos los principios generales que sustentan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por todo empresario o profesional, como son el de neutralidad y el de afectación a la actividad económica generadora del derecho a deducir, en tanto este último, de acuerdo con el artículo 168 de la directiva, es un principio o regla general que incluso puede ser alegado por los ciudadanos frente a las actuaciones administrativas; encontrándonos ante el pilar básico de este derecho a la deducción que prima y tiene fuerza atractiva en la interpretación del resto de las reglas o preceptos que regulan el ejercicio de este derecho. De esta forma, aun cuando venía el órgano revisor a desestimar las reclamaciones, lo hacía también con base en la falta de acreditación o prueba por parte del reclamante de su afectación a la actividad económica, de manera que frente a cualquier indefensión que pudiera ser alegada, permitía al reclamante probar el grado de afectación de los gastos y cuotas soportadas con la actividad sujeta al impuesto que realizaba.

No obstante esta evolución del TEAC se ha visto enmendada por sus actuales resoluciones retro trayéndose a su posición inicial excluyente del derecho a la deducibilidad en cualquier caso. Así, en la Resolución de 19 de abril de 2018 (RG 6530/2014 –NFJ070711–, 1310/2015 y 1312/2015), en la que existe sin embargo un voto particular discrepante, cuyo contenido se desconoce al no ser objeto de publicación, el órgano revisor mantiene de forma tajante, sin que le genere lugar a dudas, que el artículo 96.uno se ajusta en todo momento a la Directiva IVA, no dando tampoco la posibilidad de acreditar la afectación del gasto a la actividad, al estimar, de una manera general, que las cuotas a las que se refieren los números 4.º y 5.º del artículo 96.uno (atenciones a clientes, asalariados o terceras personas o cuotas soportadas en desplazamientos) «sirvan inmediatamente a los fines de la empresa», no haciendo alusión ni permitiendo tan siquiera la posibilidad de acreditar por parte del sujeto pasivo la afectación de los gastos y cuotas soportadas a la actividad económica, sino que exige y ello resulta trascendente y perjudicial para el sujeto pasivo, que la afectación sea directa e inmediata, aludiendo indirectamente con ello a la dicción del artículo 95.uno, en relación con la afectación directa y exclusiva que exige este precepto, y que el propio TEAC había interpretado en el sentido de que, no ajustándose a la Directiva IVA, debe ser objeto de aplicación adaptándose a la norma europea<sup>22</sup>.

### 3.4. Jurisprudencia del TS

Es constante la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) en relación con la no deducibilidad de las cuotas soportadas a las que se refiere el artículo 96.uno de la LIVA. Para el tribunal la normativa interna solo permite la deducibilidad de las cuotas que están directamente relacionadas con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, encontrándonos ante una norma clara y terminante que obvia las intenciones del sujeto pasivo y la conveniencia o no para sus intereses de proceder a efectuar los gastos por los que soporta las cuotas, negando la deducción de las cuotas soportadas por las situaciones apuntadas en el precepto legal. La conclusión que alcanza es taxativa, pues para el TS la exclusión del derecho a deducir tales cuotas es clara y ha de negarse su deducibilidad.

Buena muestra de esta tesis son las Sentencias de 14 de octubre de 2010 (rec. núm. 3351/2005 –NFJ041697–), en la que se confirma la Resolución del TEAC, antes apuntada, de 5 de junio de 2002 (RG 1295/2002 –NFJ013045–); la de 31 de marzo de 2011 (rec. núm. 5147/2006 –NFJ042657–) en relación con comidas, invitaciones a espectáculos deportivos, regalos, etc.; o la de 10 de octubre de 2014 (rec. núm. 485/2013 –NFJ056572–) relativa a la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de material de terraza, sombrillas y su soporte de cemento, que ceden determinadas empresas del sector de los refrescos a empresarios o profesionales por las compras de estos últimos productos.

<sup>22</sup> En este sentido se había pronunciado en la Resolución de 9 de febrero de 2010 (RG 611/2006 –NFJ038502–); o de 16 de septiembre de 2014 (RG 4474/2011 –NFJ055950–).

### 3.5. La jurisprudencia de la AN y de los TSJ

Nos encontramos ante un órgano jurisdiccional, la Audiencia Nacional (AN), que, al igual que el TEAC, ha tenido una evolución tendente a permitir la deducibilidad en aquellos casos en que se acreditase la afectación a la actividad económica sujeta al impuesto que realiza el empresario o profesional.

La tesis originaria de la AN era la de declarar la no deducibilidad de las cuotas soportadas recogidas en el artículo 96.uno de la LIVA, siendo los casos examinados esencialmente los de atenciones a clientes, asalariados y terceras personas, así como desplazamientos o viajes, hostelería y restauración. En este sentido se pronuncia el órgano jurisdiccional en las Sentencias de 2 de junio de 2000 (rec. núm. 2198/1997 –NFJ009814–), de 8 de marzo de 2002 (rec. núm. 1893/1998 –NFJ013130–), de 1 de marzo de 2007 (rec. núm. 246/2004 –NFJ031090–), de 26 de octubre de 2007 –rec. núm. 219/2006 –NFJ027642–), de 21 de octubre de 2008 (rec. núm. 326/2006 –NFJ031346–), de 12 de marzo de 2009 (rec. núm. 23/2008 –NFJ033133–), de 18 de febrero de 2010 (rec. núm. 102/2006 –NFJ040293–), de 28 de junio de 2012 (rec. núm. 518/2012 –NFJ048140–) o de 19 de septiembre de 2012 (rec. núm. 862/2009 –NFJ048710–).

La anterior postura se ve alterada con posterioridad y, con una tesis análoga a la que se ha apuntado anteriormente del TEAC, viene a sostener la AN, con base en el principio de afectación de los gastos y cuotas soportadas a la actividad económica que debe permitirse al sujeto pasivo acreditar la necesidad de la adquisición de los bienes o de los servicios que se destinan a las situaciones contempladas en el artículo 96.uno de la LIVA, pues otra conclusión lesionaría el principio de neutralidad del IVA. En este sentido se pronuncia en las Sentencias de 23 de diciembre de 2013 (rec. núm. 14/2012 –NFJ053145–), de 30 de abril de 2014 (rec. núm. 281/2013 –NFJ054475).

Incluso en relación con atenciones a asalariados, llega la AN a mantener que estamos ante atenciones no deducibles en tanto la empresa no acredita que la entrega de los bienes a los asalariados con motivo de alcanzar determinada antigüedad en la empresa, que no acredita o prueba que estemos ante un «derecho consolidado de los trabajadores de la empresa», lo que permitiría, se deduce de su reflexión, la deducción de las cuotas soportadas (Sentencia de 11 de diciembre de 2013 [rec. núm. 661/2012 –NFJ053375–]).

Un caso paradigmático es el relativo a las cuotas soportadas por las empresas del sector farmacéutico en el patrocinio de congresos, reuniones y cursos médicos en que incurren estas empresas para promocionar sus productos, así como gastos de desplazamiento y estancia de los facultativos que acuden a los mismos. Si bien en la Sentencia de 22 de septiembre de 2008 (rec. núm. 355/2006 –NFJ031148–), la AN mantenía la no deducibilidad de estas cuotas; en la de 5 de julio de 2018 (rec. núm. 675/2015 –NFJ072020–), con base en una sentencia anterior relativa al impuesto sobre sociedades (Sentencia de 17 de mayo de 2018 [rec. núm. 460/2015 –NFJ072021–]), deduce que el patrocinio de reuniones promocionales a las que asistan personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos, o

el patrocinio de congresos científicos en los que participen personas facultadas para prescribir o dispensar medicamentos y, en particular, el hecho de correr a cargo con los gastos de desplazamiento y estancia con motivo de dichos congresos, es una forma normal y lícita de ejercer la publicidad por las empresas farmacéuticas. Concluye la AN considerando que los gastos de publicidad están íntimamente ligados con la obtención de ingresos, y, por tanto, es un gasto en principio deducible, y las cuotas de IVA soportadas tienen el carácter de deducibles, con fundamento en los principios a los que antes se ha hecho referencia.

En relación con la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) no se encuentra una posición unánime de los mismos en lo referente al precepto de la LIVA que se examina. Si bien puede encontrarse un amplio número de resoluciones judiciales denegando el derecho a la deducibilidad, sin embargo no es una postura única, encontrándose órganos jurisdiccionales que se acercan a las tesis de la AN y del TEAC (postura anterior a la denegatoria actual).

Entre las primeras, se encuentran las Sentencias del TSJ de Cataluña de 27 de junio de 2012 (rec. núm. 154/2009 –NFJ049088–), de la Comunidad Valenciana de 1 de octubre de 2013 (rec. núm. 2529/2010 –NFJ053278–), o de Madrid de 22 de mayo de 2014 (rec. núm. 1320/2011 –NFJ059748–) y de 2 de marzo de 2017 (rec. núm. 790/2015 –NFJ067317–).

Entre las segundas, están las del TSJ de Galicia de 19 de noviembre de 2014 (rec. núm. 15599/2013 –NFJ060117–) y de 30 de septiembre de 2015 (rec. núm. 15629/2014 –NFJ060461–); de Madrid de 19 de abril de 2016 (rec. núm. 1580/2012 –NFJ064250–), o de la Comunidad Valenciana de 2 de marzo de 2016 (rec. núm. 1581/2012 –NFJ063768–). En ellas se alude a la posibilidad de acreditar el gasto y su naturaleza así como la adecuación a los usos y costumbres de la empresa; a la inadecuada discriminación entre gastos de alojamiento y de restauración para referir el primero a lo necesario y el segundo a lo conveniente; a la integración de las adquisiciones en el «tráfico habitual de la empresa»; o a la integración en el precio o contraprestación principal de las operaciones con un interés no ajeno a la finalidad empresarial o comercial (así en el caso de entrega de electrodomésticos u objetos similares con la entrega de inmuebles).

## **4. Examen de la adecuación de la norma española a la Directiva 2006/112/CE**

### **4.1. Finalidad del artículo 96.uno de la LIVA y planteamiento de la cuestión**

No cabe duda de que en el artículo 96.uno de la LIVA se establecen unas restricciones del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por un sujeto pasivo, que no son sino excepciones a la regla general prevista en los artículos 92.uno y 94.uno, en tanto el sujeto pasivo

puede deducir las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, generadoras del derecho a deducir.

No son las únicas restricciones que se establecen en el título VIII de la LIVA, pues basta considerar el artículo 95.uno para darnos cuenta de que también en este precepto se establece una restricción importante del derecho a la deducción que no se ajusta al principio general recogido en el artículo 168 de la Directiva IVA; precepto nacional que debería ser corregido por el legislador interno para adecuarlo a la norma europea respecto de todos los sujetos pasivos, y no, como ha efectuado exclusivamente para los denominados sujetos pasivos «duales» del artículo 93.cinco que están dentro del ámbito de las Administraciones públicas, dejando con ello fuera al resto de sujetos pasivos que tengan este mismo carácter.

Si bien las exposiciones de motivos tanto de la Ley de 1985 como la de 1992 no aluden directamente a la cuestión que se está tratando<sup>23</sup>, el espíritu que subyace en la regulación nacional no es otra que recoger unas restricciones al derecho a deducir que, si bien pueden estar presididas por una interpretación del principio de afectación de los gastos a las actividades u operaciones gravadas generadoras del derecho a la deducción, tienen su apoyo más próximo en la cláusula *standstill* recogida en el actual artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA.

La cuestión que debe plantearse a partir del origen de estas restricciones no es otro que el de verificar si la norma española se ajusta a los dictados del precepto europeo.

Ya se ha expuesto como el artículo 96 de la LIVA de 1992 tiene su precedente en el artículo 33 de la LIVA de 1985 y, por ello, dado que cuando España entra en la Unión Europea ya regía la cláusula *standstill*, debe plantearse si se cumplen los requisitos que requiere esta cláusula, de acuerdo con las exigencias de la jurisprudencia del TJUE, para determinar si España se extralimitó o no al trasponer el derecho comunitario al ordenamiento interno al recoger las restricciones del derecho a la deducción que actualmente están previstas en el artículo 96.uno.

## 4.2. La jurisprudencia del TS en relación con la adecuación de la norma española a la europea

No puede desconocerse la existencia de, como mínimo, dos sentencias del TS que aluden directamente a esta cuestión. Se trata de las Sentencias de 17 de febrero de 2001 (rec. núm. 8314/1995) y de 7 de marzo de 2002 (rec. núm. 9156/1996 –NFJ012226–), ambas referidas esencialmente al artículo 33 de la LIVA de 1985, si bien se alude también a la norma actual.

---

<sup>23</sup> La única mención la realiza la exposición de motivos de la Ley de 1985 al señalarse que «los criterios orientadores de las exclusiones y restricciones del derecho a deducir son los contenidos en las Propuestas de Directiva Duodécima y Decimotercera, que sintetizan la experiencia del régimen vigente en los diversos países comunitarios».



Las conclusiones alcanzadas por el TS tienen una sutileza jurídica de alto alcance con la interpretación literal que hace de los términos que se recogen en las normas europea e interna, pues en esto se fundamenta el órgano jurisdiccional para descartar una inadecuada transposición del derecho europeo.

El TS reconoce, en primer lugar, como no podía ser de otra forma, que la LIVA de 1985 respondió a las exigencias del ingreso de España en las Comunidades Europeas y que los efectos de esta se desplegaron a partir del 1 de enero de 1986.

En segundo lugar, se plantea la posibilidad de aplicar directamente la norma europea frente a la nacional por inadecuada transposición. A estos efectos considera que el precepto comunitario del que trae origen la cláusula *standstill* «no era un tema cerrado» y, por ello, no puede ser objeto de alegación directa por los ciudadanos el precepto europeo.

Recuerda a estos efectos el TS que para que una directiva no adecuadamente transpuesta al derecho interno pueda tener la consideración de «derecho directamente aplicable y susceptible de ser hecho valer por los particulares frente al Estado y ante sus propios tribunales –efecto directo vertical–, es preciso que se trate de preceptos de la misma que sean claros, precisos y no dejen margen de apreciación discrecional, bien porque el efecto útil de las referidas normas se vería disminuido si los ciudadanos no pudieran invocar las directivas en procesos seguidos en su propio Estado y sus propios tribunales no tuvieran obligación de aplicarlas [...], bien porque los Estados no pueden oponer a los particulares el propio incumplimiento de las obligaciones que las directivas les imponen [...]. Solo entonces los jueces nacionales vienen obligados a dar prevalencia a las disposiciones de la directiva sobre la legislación nacional que la contradiga».

No se plantea el TS la posibilidad de acudir al TJUE mediante el planteamiento de una cuestión prejudicial. La solución al conflicto que se le plantea la ve clara, precisa y ajustada al derecho europeo y, así, en un tercer nivel entra directamente a determinar si la norma española se ajusta a la europea.

Tras recordar que el precepto europeo (entonces el art. 17 de la Sexta Directiva, actuales arts. 168 y 176 de la Directiva IVA) sienta el principio general de deducibilidad de las cuotas soportadas cuando estén afectas a la actividad económica generadora del derecho a deducir, y que se establece una obligación para el Consejo de concretar los gastos excluidos de este derecho manteniendo el derecho de los Estados miembros a mantener las exclusiones reconocidas en su legislación nacional en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva, resuelve la cuestión que se le plantea: no puede interpretarse la norma europea en el sentido de que como los efectos de la incorporación de España a las Comunidades Europeas se produce el 1 de enero de 1986, y esa era la fecha de entrada en vigor de la LIVA, la exclusión de deducibilidad prevista en el entonces artículo 33 de la LIVA de 1985 no estaba establecida al tiempo en que la Sexta Directiva entró en vigor en España, esto es el 1 de enero de 1986. Para el TS la cuestión es otra bien distinta, y acude a una interpretación literal

de los términos utilizados en la norma europea, y concluye que el texto de la Sexta Directiva no alude a «vigencia», sino a «previsiones» de exclusión contenidas en la legislación nacional de cada Estado miembro. Por ello, como la LIVA de 1985 se aprobó antes del 1 de enero de 1986, aunque no entraba en vigor antes de esa fecha, ya estaban «prevista(s)» las exclusiones.

Varias son las cuestiones que suscitan estas resoluciones judiciales internas. La primera hace referencia a las más que serias dudas sobre la adecuación de la norma española a la europea, tema que se tratará posteriormente.

La segunda se refiere a la concreción de si los preceptos europeos, actualmente el artículo 176 de la Directiva IVA, pueden ser objeto de aplicación directa y, por tanto, si pueden ser alegados por los ciudadanos ante los órganos revisores cuando se resuelven sus conflictos frente a la Administración tributaria.

Frente a la rotundidad con la que se expresa el TS para concluir una respuesta negativa, debe reseñarse que la cuestión fue tratada por el TJUE en la Sentencia de 23 de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT, Automotive Cabrio (NFJ032521), en relación con el artículo 17 de la Sexta Directiva en estos términos: «si un sujeto pasivo puede invocar la aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva frente a una normativa nacional que limita el derecho a la deducción del IVA de una manera no compatible con los apartados 2 y 6 de dicho artículo 17» (recordemos que este apartado segundo se corresponde con el art. 168 de la vigente Directiva IVA y el sexto con el art. 176), refiriéndose a dos sentencias anteriores (de 6 de julio de 1995, asunto C-62/93, BP Soupergaz –NFJ003716–; y de 14 de septiembre de 2006, asunto C-228/05, Stradasfalti –NFJ023342–).

La conclusión alcanzada por el TJUE parece clara y terminante, pues partiendo de que el artículo 17.2 de la Sexta Directiva (actual art. 168 de la vigente Directiva IVA) «confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición», señala que el sujeto pasivo al que se haya aplicado una medida de exclusión que no se ajusta a la Directiva IVA debe «poder recalcular su deuda de IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, en la medida en que se hayan utilizado los bienes y servicios para las necesidades de operaciones gravadas».

Esto es, si un Estado miembro no ha transpuesto adecuadamente el derecho europeo en esta materia, no puede impedir que el sujeto pasivo aplique la regla general de deducibilidad del impuesto, eso sí, siempre y cuando se acredite la afectación del gasto y cuotas soportadas a la actividad económica (que es la interpretación interna que, como se ha puesto de manifiesto anteriormente, siguen algunos órganos revisores internos en la aplicación del art. 96.uno LIVA, entre ellos el propio TEAC hasta fechas recientes).

Se desmonta así el segundo de los argumentos utilizados por el TS en las sentencias de referencia, lo que inhabilita en este extremo a la Administración y a los órganos revisores para acudir a estas resoluciones a efectos de considerar que la vinculación de la jurisprudencia de

este órgano jurisdiccional en España impide plantear una cuestión prejudicial o bien aplicar directamente la norma europea al caso concreto que esté examinando el órgano revisor interno.

Si bien podría alegarse que el TJUE no se expresa con una claridad meridiana, dados los términos que utiliza, ya que en su conclusión se alude exclusivamente al apartado 2 y no al apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva (el primero se corresponde con el actual art. 168, mientras que el segundo lo hace con el art. 176), de lo que no cabe duda es de que en este caso la aplicación de la norma como mínimo exigiría del planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE para que resolviese nuevamente sobre esta cuestión. No obstante, ello solo debe resultar adecuado para quien tenga dudas razonables, cuya apreciación es más que discutible. El TJUE no puede señalar que el actual artículo 176 es directamente aplicable por cuanto establece una excepción a la regla general, esto es, se trata de una exclusión de aplicación a la regla general y, por ello, solo puede aludir a la aplicación directa del actual artículo 168, y no del anterior precepto, en caso de que exista un exceso en los Estados miembros a la hora de recoger las excepciones del derecho a la deducción.

No suscita pues, desde mi punto de vista, duda alguna la interpretación de esta jurisprudencia del TJUE y la posibilidad de aplicar directamente el actual artículo 168 en caso de que se considere que un Estado miembro no ha recogido adecuadamente las excepciones a la regla general de deducibilidad en proporción a la afectación de las cuotas soportadas a la actividad económica que genera el derecho a la deducción.

Finalmente el TS alude a «previsión» y no a «vigencia» para descartar la incorrecta transposición al derecho interno de la cláusula *standstill*, considerando que aun cuando la norma española no estaba vigente antes del 1 de enero de 1986, sin embargo como había sido aprobada con anterioridad estaban «previstas» las causas de exclusión del derecho a la deducción. Contrapone, por tanto, «previsión» a «vigencia» dando prioridad o fuerza atractiva al primer término respecto del segundo.

Nuevamente puede acudir a la doctrina del TJUE y comprobar como este órgano, respecto de los Estados miembros que se adhirieron a la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, alude reiteradamente a que la fecha pertinente que debe tenerse en cuenta es aquella en que la directiva entró en vigor en el nuevo Estado miembro, esto es, la fecha de adhesión<sup>24</sup> y, si bien es cierto que la norma europea alude expresamente a que los Estados miembros de nueva adhesión pueden mantener las exclusiones «previstas» por su legislación nacional en la fecha de su adhesión, no puede desconocerse, de una lectura del conjunto de la jurisprudencia europea, que por «previstas» debe considerarse vigentes, aplicables a la citada fecha de adhesión, esto es, que resultaban exigibles por el Estado miembro con anterioridad a la entrada del Estado miembro en la Unión Europea.

---

<sup>24</sup> Entre otras, Sentencias de 30 de septiembre de 2010, asunto C-395/09, Oasis East (NFJ040130) y de 22 de diciembre de 2010, asunto C-438/08, Dankowski (NCJ063656).

El hecho de que un Estado miembro entre con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva a la Unión Europea no puede conllevar efectos diferentes respecto de aquellos otros Estados miembros que pertenecían a la Unión con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, siendo esta consideración trascendental a la hora de interpretar los términos en los que se recoge el derecho de exclusión que se comenta. Y es que a los Estados miembros que constituían la Unión Europea en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva se les exigió, a través de las primeras directivas que antes se han examinado, un desarrollo legislativo en materia de IVA en donde debía estar previsto y vigente el régimen de exclusiones del derecho a deducir, de forma que solo podían mantener estas exclusiones siempre que vinieran recogidas en su normativa interna y fueran aplicables con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva. Esta conclusión, aplicable a estos Estados miembros, y que ha sido confirmada por el TJUE en diversas sentencias<sup>25</sup>, no puede diferir respecto de la que resulte aplicable a los Estados miembros que entraron en la Unión Europea con posterioridad<sup>26</sup> y, si a los Estados miembros originarios se les exigía tener previsto y vigente el régimen de exclusiones a las deducciones en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva para el conjunto de la Unión, esto mismo debe ser lo que resulte exigible a los Estados miembros que entraron con posterioridad (claramente en la Sentencia de 30 de septiembre de 2010, asunto C-395/09, Oasis East –NFJ040130–, se recuerda que la distinción establecida en el art. 176 de la Directiva IVA entre Estados miembros que se adhirieron a la Unión con anterioridad al 1 de enero de 1979 y aquellos otros cuya adhesión fue posterior a dicha fecha no tiene otra finalidad que fijar la fecha con anterioridad a la cual debían estar previstas y exigibles las exclusiones del derecho a deducir), esto es, debían estos últimos también tener previstos y ser exigibles unas limitaciones al derecho a deducir como mínimo idénticas a las que resultan de la norma vigente interna a partir de la entrada en la Unión Europea, siempre que estén comprendidas en los parámetros del actual artículo 176 (así, por ejemplo, resultaría contraria al derecho europeo mantener unas exclusiones del derecho a la deducción del IVA que se apliquen con carácter general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes y servicios<sup>27</sup>), ya que el precepto europeo no concedió una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del derecho a deducción<sup>28</sup>.

Así, el TJUE considera que la Directiva IVA se opone a la sustitución de la normativa existente antes de la adhesión por otra vigente a partir de dicho momento que amplía las li-

<sup>25</sup> Así en Sentencias de 18 de junio de 1998, asunto C-43/96, Comisión/Francia (NFJ006437); de 5 de octubre de 1999, asunto C-305/97, Royscot y otros (NFJ008464); o de 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Amparfrance (NFJ009629).

<sup>26</sup> Sentencias citadas en la nota 24 anterior.

<sup>27</sup> Como se indica, entre otras, Sentencias de 23 de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (NFJ032521), y de 15 de abril de 2010, asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, X Holding y Oracle Nederland (NFJ037842).

<sup>28</sup> Sentencia de 5 de octubre de 1999, asunto C-305/97, Royscot y otros (NFJ008464).

mitaciones del derecho a la deducción con clara referencia, por tanto, a previsión como precepto o regla recogido en una norma vigente con anterioridad al momento de la adhesión<sup>29</sup>.

Esto es, para el TJUE ambos términos no son contradictorios sino complementarios, exigiendo ambas cualidades de las limitaciones o exclusiones del derecho a deducir. Buena prueba de cuanto se viene exponiendo es la Sentencia de 19 de septiembre de 2000, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99, Amparfrance (NFJ009629), donde expresamente el TJUE alude al mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA «que eran aplicables», en el caso examinado antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva, pero ya se ha comentado que este régimen no puede diferir respecto de los Estados miembros que entraron con posterioridad a la Unión, en el sentido de que el trato en ambas situaciones debe ser idéntico, esto es, siempre resulta exigible que fueran «aplicables» estas limitaciones antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva o de la adhesión del Estado miembro a la Unión Europea. En definitiva, debe interpretarse el término utilizado por la norma europea considerando que por «prevista» debe exigirse también que la exclusión fuera «aplicable», esto es, resultase vigente con anterioridad a la entrada del Estado miembro en la Unión Europea.

Más contundente es todavía el TJUE en la Sentencia de 23 de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (NFJ032521), al concluir que el precepto de la directiva al que se está aludiendo «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 directiva, siendo el objetivo de la disposición «permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor» la directiva y hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA.

De ahí que el razonamiento de nuestro órgano jurisdiccional nacional en las sentencias aludidas en relación con el significado del término «previstas» decaiga también a la vista de la doctrina fijada por el TJUE, dado que por tal debe entenderse que resultase recogido en una norma interna, vigente con anterioridad a la entrada del Estado miembro en la Unión Europea y, por tanto, fuese aplicable efectivamente en el ordenamiento interno.

### 4.3. Sobre la inadecuación de la norma española con el artículo 176 de la Directiva IVA

Teniendo en cuenta las consideraciones que se han efectuado hasta ahora resulta necesario preguntarse si el actual artículo 96.uno de la LIVA se ajusta y tiene encaje correcto en el artículo 176 de la Directiva IVA dado que, como pone de relieve Longás Lafuente (2018,

---

<sup>29</sup> Sentencia de 18 de julio de 2013, asunto C-142/12, AES-3C Maritza East 1 Eood (NFJ050627).

p. 1.635), el TJUE recuerda que los Estados miembros solo pueden limitar el derecho a deducir el IVA soportado en los casos expresamente previstos en la Directiva IVA.

Este precepto interno recoge unas exclusiones o limitaciones del derecho a la deducción de las cuotas soportadas que impiden el ejercicio de este derecho respecto de los bienes y servicios que se indican, cualquiera que sea la causa o finalidad por la que se ha efectuado el gasto por parte del empresario o profesional sujeto pasivo del IVA. Esto es, frente al principio general del derecho a la deducción en función de la afectación del gasto y cuota soportada a la actividad económica sujeta al impuesto generadora del derecho a la deducción, en el artículo 96.uno se recogen unos supuestos excluyentes del derecho a la deducción que no tiene en cuenta esta circunstancia, se haya o no se haya efectuado el gasto para los fines propios de la empresa, el IVA soportado no será deducible.

Ello lleva a preguntarse en primer término si el precepto interno contradice la doctrina del TJUE en relación con la prohibición de que los Estados miembros establezcan restricciones generales del derecho a la deducción. La duda surge de si tenemos en cuenta de un lado que la limitación del derecho a deducir recogida en el artículo 176 de la Directiva IVA debe ser objeto de interpretación estricta y restrictiva, lo que ha sido reiteradamente puesto de manifiesto por el TJUE en la jurisprudencia a la que hasta ahora se ha aludido, siendo un principio constante de la misma, dado que estamos ante una limitación de una de las reglas y también uno de los derechos esenciales sobre los que pivota el IVA para que resulte efectivo el principio de neutralidad que preside el impuesto, que no es otro que el derecho a la deducción, pues el establecimiento de medidas restrictivas de este derecho impide la efectividad de la neutralidad impositiva para el empresario o profesional.

De otro, es constante también en la doctrina del TJUE, como se ha expuesto con anterioridad, que el artículo 176 de la Directiva IVA no ampara situaciones legislativas internas en las que se establecen restricciones o exclusiones generales del régimen de deducción, dado que la voluntad del legislador comunitario era autorizar únicamente la exclusión de determinados bienes o servicios del régimen de deducción, o lo que es lo mismo, no se autoriza a un Estado miembro a mantener una restricción que pueda aplicarse de manera general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes o de servicios, con independencia de su naturaleza o de su objeto.

Aun cuando en el apartado segundo del artículo 96 se recogen unas excepciones a las restricciones del derecho a la deducción, volviéndose así a la situación originaria que permite el ejercicio de este derecho, la regulación plasmada por nuestro legislador interno parte de una idea que es la de establecer una restricción general (impide la deducibilidad cualquiera que sea la finalidad por la que se ha efectuado el gasto) y posteriormente recoger unas excepciones a esta regla prohibitiva del derecho a la deducción, sin aludir a la idea básica que debe presidir el ejercicio del derecho a la deducción, como es el de afectación a la actividad económica en general del sujeto pasivo y no solamente la afectación a alguna de las circunstancias que se citan en el apartado segundo.

Cuando menos, la redacción del precepto da lugar a dudas razonables en relación con la cuestión que se está planteando y podría ser objeto de una mejora considerable en este sentido, recogiendo de forma más directa el principio de afectación a la actividad económica de forma que la acreditación de esta finalidad permita la deducibilidad del impuesto, cualquiera que sea el gasto realizado, dado que su relación con la actividad económica realizada por el sujeto pasivo debe permitir el ejercicio del derecho a la deducción, con ello encontraríamos un mayor ajuste del precepto interno a la norma europea.

Así lo ha interpretado el TEAC en diversas ocasiones en relación con determinados gastos y cuotas soportadas, como anteriormente se ha puesto de manifiesto. No obstante, esta cuestión plantea adicionalmente la contradicción del régimen fiscal por la imposición directa y la indirecta, de difícil explicación para justificar el diferente trato en IVA. Resulta así que los principios y reglas que regulan el gasto en la imposición directa permiten la deducibilidad del mismo en algunos supuestos en los que se impide que las cuotas de IVA sean deducibles, lo que resulta de todo punto ilógico, dado que la necesidad o correlación entre ingresos y gastos que se exige en la imposición directa no puede diferir o no debería diferir respecto de la necesaria afectación de las cuotas soportadas en el IVA, dado que nos encontramos ante dos reglas, la de la imposición directa y la de la indirecta, que deberían ser interpretadas de manera homogénea, dado que ambas se integran en el principio de afectación del gasto o cuota soportada a la actividad económica realizada por el empresario o profesional y aun cuando los parámetros de la imposición directa e indirecta no son trasladables de una a otra, no cabe duda de que el principio de afectación es un paraguas bajo el que se cobijan el gasto y la cuota soportada inherente al mismo, incluidos ambos conceptos en una misma factura.

Apuntada la anterior apreciación, debe necesariamente plantearse la situación de España en el momento de su adhesión a la Unión Europea. Varias son las circunstancias que deben considerarse.

La primera de ellas es que si bien se había aprobado con anterioridad a la adhesión una ley reguladora del IVA (Ley 30/1985, de 2 de agosto), expresamente en ella se habían previsto en el artículo 33 restricciones del derecho a la deducción, recogidas posteriormente en el artículo 96.uno de la Ley 37/1992, y en su disposición final primera se preveía que la entrada en vigor de la norma se produciría el 1 de enero de 1986. Esto es, en ningún momento la norma reguladora del IVA en España estuvo vigente con anterioridad al momento de su adhesión a la Unión Europea.

Surge así la cuestión, consecuencia de lo expuesto, de si existía un régimen análogo al regulado en la norma europea con anterioridad al 1 de enero de 1986 en relación con la deducción del impuesto y sus restricciones, dado que el TJUE en interpretación de la directiva sostiene que la cláusula limitativa del artículo 176 permite mantener el régimen nacional existente antes del momento de la adhesión.

La respuesta es obvia, no existía por cuanto en España resultaban de aplicación un conjunto de tributos que quedaron suprimidos con la entrada en vigor del IVA el 1 de enero de

1986 (basta una lectura de la disp. final segunda de su ley reguladora que comprende 25 letras). Entre los tributos derogados se encuentran el impuesto general sobre el tráfico de las empresas (IGTE) y demás disposiciones reguladoras de dicho impuesto y de su recargo provincial, el impuesto sobre el lujo y sus disposiciones complementarias, los impuestos especiales y demás disposiciones complementarias relativas al mismo impuesto, el impuesto de compensación de gravámenes interiores y sus disposiciones complementarias, además de otros municipales. Es decir, no existe una correspondencia entre el IVA vigente a partir de 1 de enero de 1986 y los tributos a los que sustituía comprendidos en la imposición indirecta, consecuencia precisamente de los principios inspiradores del IVA en el ámbito europeo y que España tenía que aceptar y trasladar a su sistema impositivo. Aun cuando ni siquiera pueda decirse que sustituía al IGTE, por importante que este fuera en el marco de la imposición indirecta española del que resultaba ser su principal referente, a veces se equiparan ambos tributos, con olvido de lo que representó el IVA respecto de toda la imposición indirecta española. Pero aun pudiendo hacerse este ejercicio de equiparación entre ambos tributos, no cabe duda de que el sistema liquidatorio del IGTE no se corresponde con el del IVA, no existiendo por tanto unas reglas en relación con el ejercicio del derecho a la deducción por cuanto este resultaba inexistente en el IGTE.

En definitiva no existen términos posibles de comparación entre la normativa vigente del IVA el 1 de enero de 1986 y la regulación normativa anterior a esta fecha.

El TJUE se ha ocupado de manera recurrente de la cuestión planteada en relación con los Estados miembros que integraban la Unión Europea en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva. Respecto de todos estos Estados miembros, las primeras directivas en materia de IVA habían exigido de los mismos la instauración dentro de los sistemas tributarios nacionales de este impuesto, de acuerdo con los principios y sistema impositivo recogidos en dichas directiva, que se ha analizado al inicio de este trabajo.

Respecto de los Estados miembros incorporados con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva y aun de la Directiva IVA, el TJUE ha examinado en diversos supuestos la adaptación de las normas nacionales al artículo 176 de la Directiva IVA (o el correspondiente precepto de la Sexta Directiva), pero en todos los casos examinados con anterioridad al momento de la adhesión del Estado miembro correspondiente, en este se encontraba vigente y aplicable un impuesto análogo al IVA, incluso con la misma denominación y estructura impositiva, por lo que eran perfectamente comparables la situación impositiva del Estado miembro que se adhería a la Unión Europea con la normativa europea reguladora del IVA<sup>30</sup> y como se ha expuesto al examinar la doctrina del TJUE, una normativa que se

<sup>30</sup> Así ha sucedido, por ejemplo, respecto de Bulgaria (Sentencias de 16 de febrero de 2012, asunto C-118/11, Eon Aset Menidjmont –NFJ045785–, y de 18 de julio de 2013, asunto C-124/12, AES-3C Maritza East 1 Eood –NFJ051475–), Polonia (Sentencias de 22 de diciembre de 2008, asunto C-414/07, Magoora –NFJ031364–; de 30 de septiembre de 2010, asunto C-395/09, Oasis East –NFJ040130–, y de 22 de diciembre de 2010, asunto C-438/08, Dankowski –NCJ063656–), Hungría (Sentencia de 23



fundamenta en una lógica diferente de la del derecho anterior nacional estableciendo procedimientos nuevos no puede asimilarse a la normativa existente en la fecha determinada. En este aspecto, la derogación en la fecha de adhesión de disposiciones internas y su sustitución por otras no permite considerar, en sí, que se infrinja el artículo 176 de la directiva, pero ello es así solo cuando dicha sustitución no haya tenido la consecuencia de ampliar, a partir de la referida fecha, las exclusiones nacionales anteriores, lo que no es posible comparar en el supuesto español, y no puede permitirse que la nueva norma, vigente a partir de la adhesión, se aleje del espíritu y objetivo de la Directiva IVA, esto es, del principio de afectación al que se está haciendo referencia de forma constante.

Llama la atención que en buena parte de los Estados miembros que se adhieren a la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva se hayan planteado cuestiones de prejudicialidad en relación con la materia que se está examinando y, sin embargo, en España no se haya considerado necesario plantearla por parte de ningún órgano con competencia para ello. Ello puede ser debido a la rotundidad con la que se expresa el TS en las dos sentencias que se han comentado anteriormente, y a la obligación de acatar su jurisprudencia dentro del ámbito territorial español, lo que unido a que se consideró improcedente el planteamiento de una cuestión prejudicial (cuando es el único órgano jurisdiccional obligado a plantearla en caso de duda interpretativa, tal como señala el TJUE, entre otras, en Sentencia de 9 de septiembre de 2015, asunto C-160/14, Joao Filipe Ferreira da Silva –NSJ052272–, al concluir que el art. 267 TFUE, párrafo tercero, debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de derecho interno debe remitir al TJUE una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación del derecho europeo), puede llevar a los órganos revisores jurisdiccionales y económico-administrativos, dada la vinculación que tienen respecto de la jurisprudencia dictada por el TS de acuerdo con nuestro sistema de fuentes, a no plantear ante el TJUE cuestiones de prejudicialidad, y a la complejidad de la polémica acerca de los poderes del juez nacional y los supuestos en los que debe o puede plantear la cuestión prejudicial, como ha puesto de manifiesto Martín Rebollo (2016, pp. 177 y 178).

Pues bien, partiendo de que el momento de la adhesión para la cuestión que se está examinando no tiene otra virtualidad que concretar la fecha con anterioridad a la cual debían estar previstos en la legislación nacional los gastos que no daban derecho a la deducción del IVA, y de que en España con anterioridad a 1 de enero de 1986 no existía una norma reguladora del impuesto en la que se recogiesen previsiones análogas a las que se efectuaron a partir de esa fecha en la LIVA sobre las restricciones del derecho a deducir, y no existiendo por tanto términos posibles de comparación, exigidos por el TJUE para de-

---

de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT Automotive Cabrio –NFJ032521–), Austria (Sentencias de 8 de enero de 2002, asunto C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH –NFJ064208–; de 11 de septiembre de 2003, asunto C-155/01, Cookies World –NFJ014939–; y de 23 de abril de 2009, asunto C-460/07, Sandra Puffer –NFJ032426–) y Finlandia (Sentencia de 30 de marzo de 2006, asunto C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki –NFJ021960–).

terminar la adecuación o no de la norma interna con la europea, la conclusión a alcanzar no tiene sino un camino único.

Ante una situación única, que no está prevista expresamente en la norma europea, ni ha sido examinada por el TJUE, podría pensarse que una solución ajustada al derecho europeo pasaría por el planteamiento de una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE para que dictamine si un Estado miembro que se adhiere a la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva puede instaurar unas reglas restrictivas del ejercicio del derecho a la deducción del IVA no previstas en su normativa anterior por cuanto no estaba vigente un impuesto análogo en el ordenamiento interno. Debería considerarse que, cuando menos, esta alternativa debería ser adoptada por aquellos órganos revisores con competencia para plantear una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE, máxime si tenemos en cuenta que la jurisprudencia del TS que se ha comentado no puede vincular a los órganos revisores jurisdiccionales inferiores ni a los económico-administrativos, ya que la misma ha sido superada o desvirtuada por la doctrina del TJUE, tal como se ha expuesto con anterioridad.

De lo que no cabe duda es de que la existencia de una divergencia interpretativa del artículo 96.º de la LIVA efectuada por los órganos revisores, tanto administrativos como jurisdiccionales, en el sentido que se ha expuesto anteriormente, da lugar a una inseguridad jurídica para el sujeto pasivo del IVA que, al igual que en otras cuestiones relacionadas con este impuesto, se ve abocado a una solución u otra en función de la parte del territorio de aplicación del impuesto donde se ubique y donde radiquen los órganos revisores encargados de resolver los conflictos entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos del impuesto. No es deseable esta disparidad de criterios en la aplicación de una regla excepcional al ejercicio del derecho a deducir y, por ello, en última instancia, se despejarían todas las dudas, al someterse al criterio del TJUE, en el caso de plantearse una cuestión de prejudicialidad.

Ahora bien, una reflexión más profunda puede llevar a no plantear esta cuestión y resolver la cuestión conforme al derecho comunitario, en el sentido de que existe una incorrecta transposición del mismo y, por tanto, una prevalencia de aquellos preceptos que resultan directamente aplicables, en nuestro caso el artículo 168 de la Directiva IVA, frente a un precepto nacional como es el artículo 96.º de la LIVA, que no se ajusta a la norma europea. Así, Bastida Peydro y Celaya Acordarrementería (2016, p. 167) proponen una modificación del artículo 96.º en el sentido de aclarar que las excepciones que recoge el precepto «no operarán respecto de cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se utilicen para la realización de operaciones que generan derecho a la deducción del impuesto».

Para ello debe tenerse en cuenta que estamos ante un precepto, el artículo 176 de la Directiva IVA que, como reiteradamente señala el TJUE, debe ser objeto de interpretación estricta y restrictiva. Estamos ante excepciones al ejercicio del derecho a la deducción y, como tales, se someten a este criterio interpretativo, con la finalidad de no restringir e impedir el disfrute de ese derecho más allá de lo estrictamente permitido, erigido como pilar básico del sistema del IVA y que sustenta al principio de neutralidad que preside el impuesto.

A partir de esta consideración debe reconocerse la inexistencia de unos parámetros de comparación posibles para llevar a efecto el análisis que efectúa siempre el TJUE entre la normativa vigente con anterioridad y a partir del momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva o del de adhesión del nuevo Estado miembro a la Unión Europea, teniendo en cuenta que no pueden darse situaciones de discriminación entre los primeros Estados y los segundos.

La normativa anterior a la Sexta Directiva permitió a los Estados miembros recoger algunas excepciones al derecho a la deducción (art. 11 de la Segunda Directiva IVA) y precisamente el marco de comparación se ciñe a esta situación. Así, si un Estado miembro no preveía ninguna situación restrictiva del derecho a la deducción, no podía con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva acometer la tarea de legislar internamente recogiendo restricciones, o bien si había previsto con anterioridad restricciones no podía ampliar el marco objetivo de las mismas y así lo ha reconocido el TJUE en su doctrina desde la Sentencia de 18 de junio de 1998, asunto C-43/96, Comisión/Francia (NFJ006437). Es más, incluso el TJUE, como se ha visto anteriormente, anula aquellas cláusulas generales restrictivas del derecho a la deducción, al resultar incompatibles con la autorización concedida por el actual artículo 176 de la Directiva IVA.

En la sentencia anterior, señala el TJUE que el precepto de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros a «mantener» aquellas normas nacionales que excluyan el derecho a la deducción del IVA dentro del marco permitido por dicho precepto. El término utilizado por el órgano jurisdiccional es preciso y aclaratorio de toda duda, «mantener» implica la existencia de un precepto previo que recoja la exclusión o restricción del derecho a deducir, pero no puede crear restricciones allí donde no las había.

#### 4.4. Efectos de la consideración de la inadecuada transposición de la Directiva IVA al ordenamiento interno

La cuestión que surge si se considera que el artículo 96.uno de la LIVA no es acorde con la Directiva IVA es la de los efectos que ello conlleva y, por tanto, si es posible la deducción de las cuotas soportadas a las que alude el precepto.

Como se ha indicado, el TJUE<sup>31</sup> ha mantenido que el artículo 168 de la Directiva IVA confiere a los particulares derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición y que a no ser que se haya establecido una exclusión del régimen de deducciones de conformidad con lo dispuesto en el artículo 176 de la Directiva IVA, las autoridades fiscales nacionales no pueden oponer a un sujeto pasivo una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA, de forma tal que el sujeto pasivo al que se haya aplicado tal medida debe poder recalcular su deuda de IVA, de

<sup>31</sup> Sentencia de 23 de abril de 2009, asunto C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (NFJ032521).

conformidad con lo dispuesto en el artículo 168 de la directiva, en la medida en que los bienes y servicios recibidos se hayan utilizado para las necesidades de operaciones gravadas<sup>32</sup>.

Es por ello razonable que los ciudadanos puedan oponerse a la Administración tributaria cuando esta aplique directamente el precepto interno sin cortapisa alguna aludiendo precisamente a los postulados del TJUE, con fundamento en el efecto directo de las directivas o efecto directo vertical<sup>33</sup>, en tanto nos encontramos ante un precepto, el artículo 168 de la Directiva IVA que reúne los requisitos necesarios para ello, siendo el fundamental que no necesita de medida complementaria para su aplicación tal como exige el TJUE y ha señalado Trayter Jiménez (1991, pp. 236 y 237) en relación con supuestos análogos a los que se examinan en este estudio.

De otra parte, debe tenerse en consideración también que los tribunales internos de un Estado miembro están obligados a interpretar las normas nacionales a la luz de la redacción y el propósito de las directivas con el objeto de lograr el resultado establecido en ellas, de acuerdo con el principio de interpretación uniforme del derecho europeo, como ha sido puesto de manifiesto por Longás Lafuente (2018, pp. 31-33).

Ahora bien, lo anterior no implica que directamente el empresario o profesional sujeto pasivo del IVA pueda deducir directamente las cuotas soportadas a las que se refiere el artículo 96.uno de la LIVA, sin más filtros que la recepción de las facturas. Deben cumplirse los requisitos que se establecen en el título VIII de la LIVA, siendo fundamental en este aspecto el principio de afectación que, de manera reiterada, recoge nuestro legislador nacional, con base en el artículo 168 de la Directiva IVA, en una buena parte de los preceptos que comprende el título VIII. Esto es, el empresario o profesional, y así lo exigirá también tanto la Administración tributaria como los órganos revisores, debe acreditar que las cuotas soportadas se encuentran afectas a las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, comprendidas en el artículo 94 de la LIVA. Solo y en la medida en que los bienes y servicios recibidos se utilicen en las necesidades de las operaciones gravadas del artículo 94 de la LIVA, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir las cuotas soportadas.

Para el supuesto de que las cuotas soportadas se afecten íntegramente a las operaciones gravadas y así lo acredite el sujeto pasivo, no debería existir obstáculo alguno para que pudiera deducir las cuotas soportadas.

En otro caso, y salvando el primer escollo, nos encontraremos un segundo obstáculo en nuestra norma interna, dado que conforme al artículo 95.uno de la LIVA solo se permite la deducibilidad de aquellas cuotas que se afecten directa y exclusivamente a las operaciones gravadas, acentuándose la problemática del IVA soportado deducible cuando nos

<sup>32</sup> Sentencia de 14 de septiembre de 2006, asunto C-228/05, Stradasfalti (NFJ023342).

<sup>33</sup> Reconocido por el TJUE ya en las Sentencias de 16 de junio de 1966, asunto C-57/65, Lutticke/Hauptzollamt Saarlouis, o la de 3 de abril de 1968, asunto C-28/67, Molkerei Zentrale.

encontramos ante un sujeto pasivo que realice operaciones que permiten el derecho a deducir el impuesto y otras que no, como ha puesto de relieve Blázquez Lidoy (2002, p. 191), añadiendo este mismo autor (2006) la ausencia de coherencia en la distinción entre gastos corrientes y de inversión. Nos encontramos nuevamente ante otro precepto claramente contrario al artículo 168 de la Directiva IVA, como así lo han reconocido tanto el TEAC<sup>34</sup>, como la DGT<sup>35</sup>, que no ha sido objeto de modificación por el legislador interno a pesar de las resoluciones dictadas por estos órganos, manteniéndose una redacción que, si bien ha sido rectificada para los denominados «entes públicos duales» incorporando un apartado cinco al artículo 93 de la LIVA, por Ley 28/2014, de 27 de noviembre, sin embargo es reacio a reconocer el mismo derecho así como la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por gastos corrientes a todo empresario o profesional.

En cualquier caso, si bien la doctrina tanto del TEAC como de la DGT se refieren a sujetos pasivos «duales», que realizan actividades u operaciones sujetas y otras no sujetas (distinta de la dicotomía entre las esferas empresarial y personal, que ha sido puesta de manifiesto entre otros por Bas Soria, 2018, pp. 121 y 122), el fundamento en el que basan sus decisiones es perfectamente trasladable a las situaciones que ahora se examinan, como es el de los gastos corrientes que se afectan parcialmente a las operaciones gravadas, debiendo aplicar las mismas consideraciones y conclusiones alcanzadas por estos órganos administrativos.

Estos órganos administrativos, con base en la jurisprudencia del TJUE<sup>36</sup>, recuerdan que los Estados miembros deben establecer o aplicar criterios de reparto de dichos gastos entre actividades sujetas y no sujetas, que reflejen objetivamente la parte de gastos soportados que realmente es imputable a unas y a otras, ya que el objetivo que se persigue es garantizar el derecho a deducir cuotas soportadas en proporción a las operaciones que conllevan el derecho a deducir, no admitiendo el TJUE la pretensión del sujeto pasivo de deducirlas en su integridad, pues dichas cuotas están en parte vinculadas a operaciones no sujetas, respecto de las que no existe el derecho a deducir, ni tampoco la supresión por la autoridad fiscal del derecho a deducir en proporción alguna, pues dichas cuotas están en parte vinculadas a operaciones sujetas que generan el derecho a deducir salvo que estén exentas (ambas posturas, a juicio del TJUE, son contrarias al principio de neutralidad fiscal que debe presidir el sistema común del IVA). Dada la ausencia de unas reglas específicas en nuestra norma interna que permita ese reparto de cuotas, estos órganos administrativos reconocen el derecho a deducir por las cuotas soportadas afectas conjuntamente a operaciones gravadas y no gravadas, debiendo ser el sujeto pasivo quien adopte un criterio razonable y

<sup>34</sup> Entre otras, en Resoluciones de 9 de febrero de 2010 (RG 611/2006 –NFJ038502–); o de 16 de septiembre de 2014 (RG 4474/2011 –NFJ055950–).

<sup>35</sup> Entre otras, Consultas V1501/2007, de 5 de julio (NFC027386); V1562/2007, de 13 de julio (NFC027046); V2353/2010, de 28 de octubre (NFC039564), y V3602/2015, de 19 de noviembre (NFC057196).

<sup>36</sup> Sentencias de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/06, Securenta (NFJ037491), y de 12 de febrero de 2009, asunto C-515/07, Vereniging Noordelijke (NFJ031327); y otras que se citan en ellas.

homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo, salvo que por causas razonables deba procederse a su modificación.

Esta misma doctrina es aplicable al supuesto que estamos examinando, extrapolando la necesaria proporcionalidad del derecho a la deducción pero ahora concretada a operaciones individuales, y no referida a un conjunto de gastos. Este principio de afectación debe presidir la actuación tanto de los sujetos pasivos en el ejercicio del derecho a la deducción como de la Administración tributaria a la hora de ejercitar su derecho a la comprobación tributaria de aquellos.

## Referencias bibliográficas

- Bas Soria, J. (2018). Deducibilidad de las cuotas soportadas relacionadas con los vehículos en los supuestos de afectación parcial a la actividad. Análisis de la STS de 5 de febrero de 2018, rec. 102/2016. *RCyT. CEF*, 422.
- Bastida Peydro, M. y Celaya Acordarrementería, I. (2016). Propuestas de futuro para el Impuesto sobre el Valor Añadido en España. Ponencia 6: *Deducción del impuesto soportado*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Blázquez Lidoy, A. (2002). *El IVA en las entidades no lucrativas*. CEF y Confederación Española de Fundaciones.
- Blázquez Lidoy, A. (2006). La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos exclusivamente a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 10.
- Comisión Europea (2010). Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz. COM(2010) 695 final. Bruselas 1.12.2012.
- García Novoa, C. (2012). La deducción en el IVA. *Revista Noticias de la Unión Europea*, 331.
- Longás Lafuente, A. (2009). Deducción de cuotas de IVA soportadas afectas conjuntamente a actividades económicas y no económicas (Comentario a la Sentencia del TJCE de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/08, Securenta). *RCyT. CEF*, 311.
- Longás Lafuente, A. (2018). *Impuesto sobre el valor añadido. Comentarios y casos prácticos*. Tomos I y II. CEF.
- Macarro Osuna, J. M. (2016). Las exclusiones del derecho de deducción en el IVA: análisis y propuestas de armonización. *RCyT. CEF*, 405.
- Martín Rebollo, L. (2016). Sobre el papel del juez nacional en la aplicación del derecho europeo y su control. *Revista de Administración Pública, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 200.
- Trayter Jiménez, J. M. (1991). El efecto directo de las Directivas comunitarias: el papel de la Administración y de los jueces en su aplicación. *Revista de Administración Pública, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 125.
- Zurdo Ruiz-Ayúcar, J. (1993). Tratado sobre el IVA (Comentarios a la Ley 37/1992 y al RD 1621/1992). *RCyT. CEF*.