

Limitación a la rectificación de autoliquidaciones y pérdida del derecho a la deducción del IVA soportado por la existencia de una comprobación administrativa previa

Análisis de la STJUE de 26 de abril de 2018, asunto C-81/17

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA*

EXTRACTO

Análisis de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de abril de 2018, en la que se declara que la normativa comunitaria se opone a una limitación procedimental basada en una norma de derecho interno que limita la posibilidad de rectificar una autoliquidación por haber sido comprobada por la Administración.

Resulta reseñable que la normativa española contiene una limitación análoga a la rectificación de las autoliquidaciones, centrándose el examen en la posibilidad de afectación a dicha norma por esta sentencia.

1. SUPUESTO DE HECHO

Se plantea ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la petición de la entidad Zabus Siret, que pretendía la deducción de determinadas cuotas soportadas, que no fueron incluidas en el periodo al que correspondían, que fue objeto de una comprobación fiscal, y que se pretendieron deducir en un momento posterior rectificando la declaración de aquel periodo.

Explica el TJUE en su sentencia los términos de la controversia de la forma siguiente. Zabus fue sometida a una inspección en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) en relación con el periodo comprendido entre el 1 de mayo de 2014 y el 30 de noviembre de 2014, que concluyó mediante un informe en el que no se pusieron de manifiesto discrepancias con la declaración formulada.

Posteriormente, presentó una nueva declaración, correspondiente a un periodo posterior (abril de 2015) solicitando la devolución de los saldos provenientes de cuotas a compensar de periodos anteriores, julio de 2014 y febrero de 2015, determinados a su vez como consecuencia de dos rectificaciones de periodos anteriores, en las que se incluyeron mayores cuotas soportadas.

Zabrus fue sometida a una nueva inspección fiscal por los periodos comprendidos entre el 1 de diciembre de 2014 y el 30 de abril de 2015, que concluyó también mediante informe. En el mismo se denegó la devolución del exceso de las cuotas del IVA, por considerar que las cantidades reclamadas hacían referencia a operaciones realizadas en un periodo impositivo anterior al periodo verificado, que ya había sido sometido a una inspección fiscal en materia de IVA, en la que no se había detectado ninguna irregularidad.

La entidad intentó por diferentes vías administrativas ejercer su derecho a la devolución del IVA: solicitó una nueva inspección fiscal del periodo del 1 de mayo de 2014 al 30 de noviembre de 2014 y también solicitó la corrección de error material en las declaraciones de IVA de los meses de mayo a octubre de 2014, pero ambas fueron desestimadas.

Posteriormente inició un procedimiento de anulación de la decisión que denegaba la devolución del IVA, invocando que la deducción del IVA es un derecho del contribuyente que no puede restringirse si concurren los requisitos materiales, aun cuando no se hayan cumplido determinadas exigencias formales.

La Administración se opuso en este procedimiento, invocando que el Código de Procedimientos Tributarios rumano únicamente permite que las operaciones de un periodo que ya ha sido objeto de una inspección fiscal pueden ser corregidas o de nuevo inspeccionadas cuando el órgano tributario así lo decida, en caso de que se obtenga información nueva en virtud de la cooperación con otras instituciones o que en el curso de las inspecciones anteriores se haya establecido qué medidas debían adoptarse.

El recurso de Zabrus fue desestimado, amparando la limitación procedimental que contiene el mencionado Código de Procedimientos Tributarios rumano, por aplicación de los principios de unidad de la inspección fiscal, principio vigente en la norma rumana, y de seguridad de las relaciones jurídicas. Además entendió el tribunal que la pérdida del derecho a la deducción no era una medida desproporcionada, en la medida en que el error de registro y el descubrimiento posterior de los documentos justificativos del derecho a la deducción eran imputables exclusivamente a Zabrus.

Contra dicha resolución se interpuso un recurso de casación, en el seno del cual se plantea la cuestión prejudicial, que queda concretada en las dos preguntas siguientes:

«1) En circunstancias como las del litigio principal, ¿se opone la Directiva [del IVA] así como los principios de neutralidad fiscal y proporcionalidad a una práctica administrativa o interpretación de las disposiciones nacionales conforme a la cual se impide la verificación y el reconocimiento del derecho a la devolución del IVA resultante de regularizaciones por operaciones efectuadas en un periodo anterior al verificado y que estuvo sometido a una inspección fiscal en la que los órganos tributarios no constataron deficiencias que pudieran modificar la base imponible del IVA, si bien las mismas disposiciones se interpretan en el sentido de que los órganos tributarios pueden efectuar una nueva verificación de un periodo anteriormente sometido a una

inspección fiscal basándose en datos e informaciones adicionales obtenidas posteriormente en virtud de la cooperación entre las autoridades e instituciones del Estado?

2) En circunstancias como las del litigio principal, ¿se opone la Directiva [del IVA] así como los principios de neutralidad fiscal y proporcionalidad a disposiciones nacionales de carácter normativo que impiden la corrección de los errores materiales en las declaraciones-liquidaciones del IVA correspondientes a periodos fiscales que ya han sido objeto de una inspección fiscal, salvo en el supuesto de que la corrección se realice en virtud de un acta que disponga las medidas que hayan de adoptarse, notificada por el órgano de inspección fiscal a raíz de la inspección anterior?». ».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La sentencia que ahora analizamos comienza por fijar los términos del litigio que se centran en la posible contradicción entre la normativa nacional que limita el derecho a la deducción de las cuotas soportadas tras la existencia de una inspección fiscal y, por una parte, la normativa comunitaria sobre ejercicio del derecho a la deducción, por otra, el principio de neutralidad fiscal y, por último, el principio de proporcionalidad.

Comienza el TJUE examinando la posible contradicción con la normativa sobre el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado. Señala el tribunal que este es parte integral del impuesto, ya que es lo que permite que el gravamen se proyecte efectivamente sobre el valor añadido, por lo que, como ha señalado en ocasiones anteriores, no puede limitarse, fuera de supuestos particulares.

Constata además que el derecho a deducir se ejerce, en principio, durante el mismo momento en que el impuesto resulta exigible del obligado a repercutir, solapándose, por tanto, IVA devengado e IVA soportado a deducir (circunstancia que reconoce nuestro legislador en el art. 98 LIVA, relativo al nacimiento del derecho a deducir que dispone que el derecho a la deducción nace en el momento en que se devengan las cuotas deducibles). A partir de este momento debe examinarse el plazo que concede la normativa para el ejercicio de dicho derecho.

El tribunal ha reconocido que este derecho se puede limitar cuando el contribuyente no lo ha ejercido en un plazo determinado, suficientemente amplio, ya que en ese caso la restricción se encuentra causada por la falta de diligencia del propio contribuyente. Los límites en cuanto a dicho plazo son, por una parte, que no se trate de un plazo más exigente que el establecido para derechos análogos en materia fiscal en el derecho interno (que constituye lo que se conoce como principio de equivalencia), y que el plazo no sea de naturaleza tal que haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (lo que se conoce como principio de efectividad).

Señala el TJUE que el derecho a deducir el IVA está sujeto, en Derecho rumano, a un plazo general de prescripción de cinco años, lo que parece correcto; pero que por el solo hecho de haber sido objeto de una inspección fiscal, que puede desarrollarse de forma inmediata al fin del periodo de liquidación, el plazo para el ejercicio del derecho a la deducción se puede ver notablemente reducido.

Aunque el tribunal considera que esta situación respeta el principio de equivalencia, pues parece que esta limitación es común a otros impuestos internos; cuando en un caso, como ocurre en el que se le somete, se desarrolla una inspección fiscal, el plazo para rectificar el ejercicio del derecho a deducir el IVA por el sujeto pasivo queda excesivamente reducido, lo que hace que resulte en la práctica imposible o, como mínimo, excesivamente difícil, dicho ejercicio. En consecuencia, se quiebra el principio de efectividad que debe presidir el ejercicio del derecho a la deducción.

Continúa el examen con la posible contradicción con el principio de neutralidad del IVA; principio que en materia de deducciones exige que se conceda el derecho a la deducción del IVA soportado si se cumple con los requisitos materiales para la deducción, aun cuando se haya incumplido alguno de los requisitos formales; salvo que en este último caso se produzcan circunstancias excepcionales como es estar vinculado a una conducta defraudatoria.

Entiende el TJUE que la limitación que se aplica en el caso que se le somete, esto es, el hecho de que ya hubiera sido sometido el contribuyente a una inspección fiscal en la que no se apreciaron anomalías, constituye un requisito formal, sin que, por otra parte, de la cuestión planteada se deduzca que se incumpla cualquiera de los requisitos materiales de la deducción ni que el incumplimiento de Zabus esté relacionado con un fraude fiscal.

En consecuencia, tal normativa choca también con el principio de neutralidad.

Finalmente se examina la importancia de la infracción con el principio de proporcionalidad, que postula que los Estados miembros recurran a los medios que permitan el efectivo control del cumplimiento puntual de las obligaciones fiscales pero que a la vez causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión; es decir, que las medidas sean proporcionadas a la relevancia de los incumplimientos.

El TJUE señala que, con carácter general, los Estados miembros disponen de un instrumento efectivo para lograr el cumplimiento de las obligaciones formales en la posibilidad de imponer sanciones por los incumplimientos, pero que la exclusión del derecho a deducir, por ser un elemento esencial en el sistema de IVA, debe quedar reservada a los incumplimientos más graves, como son los casos de fraude o aquellos en los que se haya producido un perjuicio a la Hacienda Pública. No obstante, en un caso como el presente en el que no se dan tales circunstancias, la exclusión del derecho a la deducción resulta una sanción desproporcionada.

Vista la colisión de la normativa controvertida con las tres cuestiones que se suscitaban a juicio del tribunal no parece sorprendente el pronunciamiento que se realiza en esta sentencia:

«Los artículos 167, 168, 179, 180 y 182 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, como excepción al plazo de prescripción

de cinco años establecido por el Derecho nacional para la corrección de las declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA), impide, en circunstancias como las del litigio principal, a un sujeto pasivo proceder a dicha corrección para ejercer su derecho de deducción solo porque esa corrección se refiere a un periodo que ya ha sido objeto de una inspección fiscal».

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. POSIBLE ALCANCE DE LA SENTENCIA EN ESPAÑA

La lectura del fallo que acabamos de transcribir no puede resultar más inquietante cuando lo comparamos con la normativa española.

En España el plazo general de prescripción es más breve que en el caso rumano, pues, como sabemos, es de cuatro años. No obstante, sigue siendo bastante amplio y no parece que el mismo pueda originar ningún problema, tanto por su duración, si tenemos presente que el TJUE juzgó un plazo de dos años como suficientemente amplio para garantizar el principio de efectividad en relación con las compensaciones en Sentencia de 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, Eco-trade (NFJ028276); como por ser el mismo plazo aplicable a casi todos los elementos de la relación jurídico-tributaria (queda como principal excepción el plazo de comprobación de las bases imponibles negativas, con su propia problemática) lo que sin duda respeta también el principio de equivalencia.

No obstante, existe una limitación específica en los casos de rectificación de autoliquidaciones, así como en los de devolución de ingresos indebidos, en los que independientemente del plazo general de prescripción, cuando haya actuado la Administración en ejercicio de sus facultades de comprobación, se restringe la posibilidad de que el contribuyente rectifique la autoliquidación u obtenga la devolución de ingresos indebidos (debemos recordar que la rectificación de autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos comparten una naturaleza común, siendo su diferenciación, más que ontológica, meramente aritmética: cuando el error habido hubiera determinado que se pagara una cantidad improcedentemente, la devolución de dicha cantidad tiene la naturaleza de ingreso indebido; cuando exista un error en la autoliquidación pero ello no haya supuesto un ingreso indebido –como ocurre, por ejemplo, en las autoliquidaciones a devolver– lo procedente es la rectificación de la autoliquidación, y ello aunque exista una cantidad a devolver, como es el caso de una mayor devolución que la inicialmente solicitada u obtenida).

En el caso de la rectificación de autoliquidaciones esta limitación se contiene en el artículo 126 del Reglamento de aplicación de los tributos (RD 1065/2007), en el que se diferencian hasta tres situaciones distintas:

- Cuando la Administración haya practicado una liquidación definitiva, supuesto en el que desaparece completamente la facultad de solicitar la rectificación de la autoliquidación.

- Cuando la Administración haya practicado una liquidación provisional, en el que la facultad de solicitar la rectificación se excluye para aquellos elementos de la obligación tributaria sobre los que ha actuado la Administración, esto es, que hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.
- Finalmente, aun sin existir liquidación, en los casos en los que se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria que se pretende rectificar, no podrá solicitarse la rectificación mediante un procedimiento independiente, pero se dispone del derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando, que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.
- En este punto debemos recordar la importante doctrina sentada por los órganos jurisdiccionales y los órganos revisores administrativos sobre la regularización íntegra, en virtud de la cual la Administración, en ejercicio de su facultad de comprobación, puede y debe regularizar la situación tributaria del obligado tributario, que no cabe entender limitada a la liquidación de las cantidades que legalmente procedan, sin facilitar en el mismo acto la devolución de ingresos indebidos que correspondan o el ejercicio de otros derechos que se deriven de la normativa tributaria.

Esta doctrina fue acuñada para los procedimientos inspectores (inicialmente por la Audiencia Nacional, en SSAN de 18 de febrero de 2004 [rec. núm. 83/2001 –NFJ017492–] y de 14 de junio de 2004 [rec. núm. 833/2001 –NFJ018675–], recibida por el Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC– desde la Resolución de 28 de septiembre de 2006 [RG 7325/2003 –NFJ025448–]) y extendida por el TEAC a los órganos de gestión (Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2015 [RG 3545/2011 –NFJ057348–]); siendo por tanto vinculante.

En el caso de las devoluciones de ingresos indebidos es el artículo 221.3 de la Ley General Tributaria (LGT) el que señala que cuando hubiera actuado la Administración y el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley. Fuera de estos casos, no cabe la devolución del ingreso indebido.

Si comparamos estas limitaciones con el fallo antes transcrito que señala que la normativa comunitaria se opone a la legislación rumana controvertida, ya que «como excepción al plazo de prescripción de cinco años establecido por el derecho nacional para la corrección de las declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA), impide, en circunstancias como las del litigio principal, a un sujeto pasivo proceder a dicha corrección para ejercer su derecho de deducción solo porque esa corrección se refiere a un periodo que ya ha sido objeto de una inspección fiscal»; la conclusión directa de la literalidad parece ser que la normativa española que acabamos de citar también sería contraria a la normativa comunitaria.

A nuestro juicio, sin embargo, no debería ser esa la conclusión. Con las debidas reservas en cuanto a la normativa rumana, que nos es desconocida, cuando hemos hecho un estudio de detalle de la sentencia hemos visto que el contribuyente que soportó las cuotas y no las dedujo en la declaración del periodo en el que se soportaron intentó, por diversos medios, rectificar la declaración inicialmente presentada, pues tales cuotas, al parecer, en el derecho rumano, solo pueden deducirse en dicho periodo. Cuando la Administración y un tribunal negaron tal derecho, por la existencia de una actuación administrativa previa que había declarado correcta la declaración presentada sin incluir tales cuotas, fue cuando se planteó la cuestión prejudicial.

En el caso español no resulta necesaria esa rectificación de la autoliquidación del periodo en el que se soportaron las cuotas para hacer efectivo este derecho, pues el artículo 99.Tres de la LIVA permite la deducción de las cuotas soportadas en el periodo en el que se soportaron y en los periodos siguientes, siempre que no hubiera transcurrido un plazo de cuatro años desde el nacimiento del derecho a la deducción.

Es decir, es cierto que de forma análoga a lo que ocurre en la normativa rumana, el legislador español no permite, al menos de forma general, rectificar una autoliquidación comprobada por la Administración para incluir nuevas cuotas soportadas que, por cualquier razón, fueron omitidas; pero, al menos a nuestro juicio, esto no limita ni dificulta de forma general el ejercicio del derecho a la deducción, ya que tales cuotas se pueden incluir, sin limitación alguna, en las autoliquidaciones de los cuatro años siguientes al momento en el que se soportaron.

3.2. SUPUESTOS ESPECÍFICOS EN LOS QUE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA LIMITA EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE CUOTAS SOPORTADAS EN UN PERIODO

3.2.1. Cuotas no registradas en el periodo en el momento de la comprobación

El artículo 99.Tres de la LIVA recoge un supuesto especial de limitación de deducibilidad de cuotas soportadas en un periodo concreto por la actuación de la Administración en su cuarto párrafo, que dispone lo siguiente:

«Cuando hubiese mediado requerimiento de la Administración o actuación inspectora, serán deducibles, en las liquidaciones que procedan, las cuotas soportadas que estuviesen debidamente contabilizadas en los libros registros establecidos reglamentariamente para este impuesto, mientras que las cuotas no contabilizadas serán deducibles en la declaración-liquidación del periodo correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes. En todo caso, unas y otras cuotas solo podrán deducirse cuando no haya transcurrido el plazo a que se refiere el primer párrafo».

La finalidad del mencionado precepto es evitar que ante incrementos de las cuotas devengadas puestos de manifiesto en una comprobación por la Administración, el contribuyente pueda

evitar o moderar el nacimiento de la deuda tributaria aportando justificantes que, deliberadamente, omitió, generalmente por ser precisamente las adquisiciones de bienes o servicios que se corresponden con las entregas o servicios omitidos en el IVA devengado que hayan sido descubiertos.

Este precepto no es, sin embargo, una exclusión de deducibilidad para tales cuotas, que podrán deducirse en periodos de liquidación futuros, atendiendo a la limitación temporal prevista en el propio artículo de que no hayan transcurrido cuatro años desde su nacimiento.

Cabe además añadir que esta limitación está relacionada, en alguna medida, con comportamientos fraudulentos, lo que como hemos visto es uno de los elementos que tiene en consideración el TJUE para examinar las posibles limitaciones.

Ambas circunstancias nos permiten afirmar que, a nuestro juicio, no existe una restricción que parezca incompatible con la normativa comunitaria.

3.2.2. Cuotas soportadas en supuestos de estimación indirecta

El artículo 158.4 de la LGT, *in fine*, dispone que «Ningún gasto o cuota soportada correspondiente a un ejercicio regularizado por medio de estimación indirecta podrá ser objeto de deducción en un ejercicio distinto».

Supone esta norma, evidentemente, una limitación en la deducibilidad de cuotas soportadas por la existencia de una actuación administrativa, tal y como ocurre en la sentencia que analizamos, limitación además que no permite acogerse a la regla prevista en el artículo 99.Tres de la LIVA, antes mencionado, y que permitía la deducción de las cuotas soportadas en los periodos impositivos concluidos en los cuatro años siguientes desde el nacimiento del derecho a deducir. En este caso, la aplicación de la limitación se proyecta a cualquier periodo posterior.

Tampoco en este caso creemos que pueda estimarse la existencia de contradicción con la normativa comunitaria. Se trata de una mera previsión técnica relacionada con la forma de cálculo de la deuda tributaria en la estimación indirecta: allí donde la estimación directa determina de forma exacta las cantidades a ingresar por diferencia entre el IVA devengado y el soportado, en la estimación indirecta la determinación de la deuda tributaria, ante la ausencia de justificantes y soportes o la falta de fiabilidad de los disponibles, se produce de una forma global e indiciaria. Dicho cálculo quedaría pervertido si, posteriormente, el contribuyente pudiera deducir cuotas soportadas provenientes de dicho periodo regularizado, bajo la invocación de no haber sido deducidas en el mismo, pues, como hemos dicho, la estimación indirecta no se ha determinado mediante la utilización de justificantes sino a través de datos indiciarios.

En todo caso, aunque no siempre (se olvida muchas veces que la estimación indirecta se puede aplicar en casos de pérdidas fortuitas de los justificantes), la estimación indirecta suele responder a una conducta fraudulenta del contribuyente, lo que, como ya hemos destacado, constituye una de las excepciones cualificadas que tiene el TJUE presente a la hora de encontrar justificadas las exclusiones y limitaciones a la deducibilidad de las cuotas soportadas.

Quizá únicamente generaría dudas esta conclusión cuando la Administración pretendiera hacer valer en su literalidad y no en su espíritu el artículo 158.4 de la LGT. Como sabemos, la estimación indirecta puede limitarse a determinados aspectos de la obligación tributaria; así, la estimación indirecta puede ser solo del IVA repercutido, sin incluir el IVA soportado, que se determinaría a través de los justificantes de las deducciones a practicar, de forma análoga a lo que resultaría en la estimación directa. Si, en ese caso, se pretendiera la deducción en un periodo distinto de una cuota que no se hubiera deducido en dicho periodo y la Administración se opusiera, invocando el tenor literal del precepto (en el ejercicio se ha aplicado la estimación indirecta, que es lo que cita el precepto) posiblemente se estuviera introduciendo una limitación excesiva y contraria a la normativa comunitaria.

3.2.3. Cuotas soportadas en caso de concurso

El mismo artículo 99.Tres de la LIVA, ya citado, contiene una limitación específica a la deducibilidad de las cuotas en los casos de declaración de concurso del contribuyente que pretende ejercer el derecho a la deducción de una cuota soportada: únicamente se podrá deducir en la declaración-liquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubieran soportado. Si no se hubiesen incluido en la autoliquidación, la administración concursal podrá deducirlas mediante la rectificación de la declaración-liquidación relativa al periodo en que fueron soportadas. Evidentemente, esta solicitud de rectificación viene afectada por todas las limitaciones a las que ya hemos hecho referencia contenidas en el artículo 126 del RGAT. La combinación de ambas reglas nos colocaría en una situación análoga a la que examina el TJUE en esta sentencia.

Este precepto atiende a la distinción entre deudas concursales y deudas contra la masa del concurso. Se pretende que no se haga crecer el importe de la deuda concursal de la que es acreedora la Hacienda Pública, que solo puede hacerse efectiva en el seno del procedimiento concursal y con arreglo a la prioridad correspondiente, mediante la inclusión del IVA devengado y la omisión del IVA soportado; disminuyendo sin embargo la deuda contra la masa, que se puede hacer efectiva con carácter prioritario y sin someterse a las reglas del concurso, incluyendo en las declaraciones posteriores a la declaración del concurso (deudas contra la masa) cuotas soportadas en periodos anteriores a dicha declaración.

Este es el único caso en el que nuestra opinión no es tan categórica. Ciertamente existe una motivación para el precepto (la que ya hemos expresado) y un evidente perjuicio a la Hacienda Pública, causado por una actuación que en muchos casos podemos calificar de «ventajista» por el contribuyente, lo que supone una de las razones que el TJUE tiene presente, como ya hemos repetido, a la hora de enjuiciar la compatibilidad con el derecho comunitario de las exclusiones a la deducibilidad de las cuotas soportadas. No obstante, la exclusión a la deducibilidad existe. Cuál pueda ser la ponderación que realice el TJUE en el conflicto entre la exclusión y el posible abuso del contribuyente que justifica la limitación es algo que no podemos responder y que, a nuestro juicio, si se planteara, dependerá decisivamente de los términos concretos del caso en el que se suscite el conflicto y de la capacidad que tenga la representación del Estado español para demostrar la existencia del abuso que la norma pretende prevenir.