

LAS EXCLUSIONES DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN EL IVA: ANÁLISIS Y PROPUESTAS DE ARMONIZACIÓN

José Manuel Macarro Osuna

Área de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Pablo de Olavide. Sevilla

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Álvaro ANTÓN BASANTA, don Diego MARÍN BARNUEVO, don Javier MARTÍN FERNÁNDEZ, don Alberto MONREAL LASHERAS, don Javier SEIJO PÉREZ y don Fernando DE VICENTE BENITO.

EXTRACTO

El objetivo primordial de este trabajo es analizar las principales exclusiones al derecho de deducción de cuotas soportadas en el IVA reguladas en el artículo 176 de la Directiva IVA. Junto con la prohibición de deducir gastos que no sean estrictamente profesionales, estudiaremos las cláusulas *standstill*, así como los criterios de interpretación que ha establecido el TJUE al respecto. En lo referente a la primera exclusión, vamos a profundizar en los tipos de gastos no deducibles, la utilización del *soft law* como elemento de aproximación normativa y las posibles alternativas a una exclusión total de la deducibilidad de estos gastos. En lo relativo a las cláusulas *standstill* nacionales, nos detendremos en la limitación que ha realizado el TJUE de su ámbito de aplicación, tanto desde una perspectiva objetiva como temporal, y haremos hincapié en el principio de neutralidad ganada. En cada uno de los temas tratados hemos realizado propuestas, tanto en la forma de avanzar en la armonización de esta materia, como en el modo de mejorar los criterios de interpretación de las actuales excepciones de manera que mejoren el funcionamiento del IVA.

Palabras claves: derecho de deducción en el IVA, neutralidad fiscal, gastos sin carácter estrictamente profesional y cláusulas *standstill*.

Fecha de entrada: 03-05-2016 / Fecha de aceptación: 12-07-2016 / Fecha de revisión: 19-10-2016

THE EXCLUSIONS TO THE RIGHT TO DEDUCT INPUT VAT: ANALYSYS AND PROPOSALS FOR HARMONIZATION

José Manuel Macarro Osuna

ABSTRACT

The main purpose of this paper is to analyze the main exclusions to the deduction of input VAT regulated by article 176 of the VAT Directive. The prohibition of deducting expenses that are considered not strictly business expenditure will be studied, together with the standstill clauses and the interpretation criteria established by the ECJ in both topics. With regards to the first exclusion, the paper will focus on the types of non-deductible expenditure, the use of soft law as a tool of regulatory approximation and the possible alternatives to a total exclusion of the deductibility of these expenses. Concerning the national standstill clauses, the article assesses the limitation of their scope made by the ECJ, both from an objective and temporal perspective, and emphasizes the principle of gained neutrality. Proposals for improvements will be made in each of the topics analyzed, both in the way in which the harmonization of these regulations should progress and in the way to improve the interpretation criteria of the current exceptions, so as to enhance the functioning of VAT.

Keywords: right of deduction of VAT, fiscal neutrality, not strictly business expenditure and standstill clauses.

Sumario

1. Introducción
2. Consideraciones preliminares: el derecho de deducción como pilar fundamental de la estructura del IVA
3. Excepciones previstas en la directiva al derecho de deducción
4. Gastos sin carácter estrictamente profesional y los diversos intentos de armonización en la materia
5. Cláusulas *standstill*
 - 5.1. Naturaleza y alcance
 - 5.2. Límites y requisitos temporales de las cláusulas *standstill*
 - 5.3. Modificaciones permitidas de las cláusulas *standstill*
6. Recapitulación y conclusiones

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El impuesto sobre el valor añadido (IVA) es el principal logro de la armonización fiscal de la Unión Europea (UE). Su implantación se consideró necesaria para poder construir un verdadero mercado interior en la UE, ya que la destrucción de las barreras internas debía comenzar por aproximar las legislaciones de los Estados miembros en los tributos indirectos sobre las ventas, dada su capacidad de alterar los patrones de consumo comunitarios. El IVA ha seguido desarrollándose; sin embargo, su proceso de armonización aún dista mucho de estar completo. Como puso de manifiesto la Comisión Europea en el Libro Verde sobre el futuro del IVA, este impuesto aún presenta importantes fallos, y son muchos los puntos de su estructura y funcionamiento que deben ser corregidos¹. De hecho, la Comisión no ha sido el único organismo internacional que ha trabajado para alcanzar un IVA más eficaz y eficiente, y que opere como tributo sobre el consumo sin distorsionar el funcionamiento del mercado. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha venido desarrollando una importante labor sobre los principios básicos que deben seguir los impuestos sobre el consumo (IVA o GST, *goods and services tax*), en sus *International VAT/GST Guidelines*². En diferentes documentos y recomendaciones, ambas instituciones han erigido el principio de neutralidad fiscal como criterio rector de los desarrollos de estos tributos.

En el caso del IVA establecido en la UE, el mecanismo fundamental que garantiza la neutralidad del tributo es el derecho de deducción de las cuotas del IVA soportadas. Sin embargo, la propia Directiva IVA permite determinadas excepciones al ejercicio de este derecho. El objetivo de este trabajo es analizar las distintas exclusiones a la deducción que pueden aplicar los Estados miembros desde un punto de vista dual: estudiaremos cómo afectan al funcionamiento del impuesto y del mercado interno, y contextualizaremos estas excepciones con la interpretación restrictiva que ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de las mismas. Una vez que hayamos hecho esta reflexión, nuestra meta será, por un lado, concretar la mejor forma de armonizar esta materia y, por otro, conociendo las dificultades de avanzar en el proceso decisorio de armonización fiscal, articular soluciones intermedias que puedan limitar el impacto negativo de estas excepciones en el funcionamiento del IVA como tributo neutral.

2. CONSIDERACIONES PRELIMINARES: EL DERECHO DE DEDUCCIÓN COMO PILAR FUNDAMENTAL DE LA ESTRUCTURA DEL IVA

El IVA, principal impuesto armonizado en la UE, se concibió como un impuesto general y plurifásico sobre el consumo basado en el principio de neutralidad fiscal. Sin embargo, su hecho im-

¹ COM (2010) 695 final, de 1 de diciembre de 2010, «Libro Verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz».

² OCDE: *International VAT/GST Guidelines*, noviembre, 2015.

nible parece responder a otro tipo de capacidad económica, ya que está formulado como un tributo sobre el volumen de negocios, e incide sobre la actividad empresarial al gravar las ventas de bienes y servicios³. Si bien es el conjunto del mecanismo de funcionamiento del impuesto lo que hace posible esta conjunción de materia y hecho imponible, la deducción es la clave de bóveda del IVA y es la que permite que la actividad empresarial se desarrolle atendiendo al citado principio de neutralidad⁴.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 168 de la Directiva 2006/112/UE⁵ (en adelante Directiva IVA), los sujetos pasivos del impuesto podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en la realización de operaciones gravadas por el impuesto. De esta forma, al librar a los sujetos pasivos de la carga del impuesto se consigue un cambio en el elemento subjetivo de la capacidad contributiva. La deducción consigue esta reconducción de capacidad económica, al poder ejercitarla únicamente el sujeto que realiza operaciones gravadas por el impuesto, y no el cliente final, que destina los bienes y servicios para su consumo privado. El gravamen se desplaza desde el sujeto pasivo (empresario o profesional), que es el que debería pagar el tributo de acuerdo con el hecho imponible del IVA, pero que detrae las cuotas soportadas, hacia el repercutido (consumidor particular), que habrá de soportar el peso económico del impuesto.

Al trasladar la carga económica del impuesto hacia el consumidor final, el hecho imponible del IVA, basado en gravar las ventas, se convierte en un elemento de estructuración de la recaudación, que garantiza el carácter plurifásico del tributo y permite que la carga tributaria final, soportada por el sujeto repercutido, pueda ser recaudada progresivamente a lo largo de las distintas transacciones acaecidas en la cadena de valor empresarial⁶. Así, el crédito de impuesto que supone el derecho de deducción permite que las cuotas soportadas en las compras productivas no supongan un coste para los empresarios o profesionales, ya que pueden ser deducidas e, incluso, ser objeto de devolución directa⁷.

³ Como afirma VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, este «engranaje repercusión-deducción» es el que permite que el IVA, al insertarse en las relaciones entre particulares, no interfiera en la neutralidad de los precios y, al mismo tiempo, garantice la recaudación y permita la simplificación de la actuación de los operadores económicos. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: «Aproximación crítica a las concepciones habituales sobre el IVA. Reflexiones con ocasión del Libro Verde sobre el futuro del IVA», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 152, 2011, pág. 1.163.

⁴ GARCÍA NOVOA es claro cuando expone la idea de que la deducción es el instrumento que otorga al IVA su verdadera materia imponible. GARCÍA NOVOA, C.: «La deducción en el IVA», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 331, 2012, pág. 34.

⁵ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

⁶ FAZZINI afirma que solo en ausencia de repercusión hacia el destinatario final y de ausencia de deducción por parte del empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios se convierte el IVA en un tributo sobre las ventas. Si el mecanismo de deducción-repercusión funciona adecuadamente, este tributo responderá a su naturaleza y a su objeto imponible como impuesto sobre el consumo. FAZZINI, E.: *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova: CEDAM, 2000, págs. 11-13.

⁷ Cabe destacar la diferenciación que realizan VAN DOESUM y VAN NORDEN entre consumo privado y consumo productivo. Siendo ambas conductas de compra objeto de tributación en el IVA por parte del sujeto vendedor, el mecanismo de la deducción hace que el «consumo empresarial» se vea liberado de esta carga impositiva. DOESUM, A. VAN y NORDEN, G. VAN: «The right to deduct under EU VAT», *International VAT Monitor*, vol. 22, núm. 5, 2011, pág. 323.

No obstante, el derecho de deducción no tiene como finalidad exclusiva hacer que el IVA responda a su objeto imponible real⁸. Es también el responsable fundamental de que este impuesto atienda a su principio rector: la neutralidad fiscal. Este puede ser definido como «el principio jurídico por el que la tributación no debe afectar a la toma de decisiones económicas que afronten los distintos sujetos que actúen en el mercado»⁹. La deducción de las cuotas soportadas elimina el fenómeno de gravamen sobre gravamen que se da en los impuestos multifásicos cumulativos (o en cascada) que existían con anterioridad a la entrada en vigor del IVA. Si los empresarios deben pagar un IVA no compensable por sus compras, y cobrar IVA cuando lo transfieren a otro sujeto (pasivo o no), el objeto que compraron habría resultado gravado tantas veces como transacciones haya en la cadena productiva. Con esto podría afirmarse la presencia de dos figuras impositivas distintas o de una con un doble efecto económico: gravar la actividad del sujeto y gravar sus adquisiciones¹⁰. De no existir el derecho de deducción, los procesos productivos que experimentarían una mayor integración vertical verían reducidos sus costes considerablemente al limitar el incremento de gravamen que conllevaría cada compraventa. Este resultado va directamente en contra de los postulados de la neutralidad fiscal, que aspira a que el IVA no altere la libre toma de decisiones económicas de los agentes económicos. Además, la no deducción del IVA soportado produciría un incremento del coste de los bienes de capital que influiría decisivamente en la elección del mix de factores de producción (trabajo-capital) de las empresas a la hora de desarrollar su actividad, privilegiando la contratación de trabajadores pese a que otras opciones pudieran ser más eficientes.

El derecho de deducción es el principal instrumento que elimina estas ineficiencias y permite que el IVA pueda configurarse como un impuesto neutral. Al posibilitar que los sujetos pasivos ejerciten un crédito por el impuesto que han soportado en sus compras, se consigue que el tributo no deba ser incorporado como un coste de su actividad, no soportando así dicho gravamen¹¹. El IVA basado en el mecanismo de deducción-repercusión es neutral a la longitud de la cadena de producción y distribución, articulando un gravamen idéntico para una misma creación de valor, sin importar el grado de integración vertical o especialización empresarial. Igualmente, también evita el fomento del factor trabajo que se produciría en un impuesto cumulativo a través del incremento del precio relativo del capital. En resumen, permite que el IVA no afecte a las decisiones empresariales y permite a los agentes económicos adoptar las decisiones que consideren más eficientes y, con ello, hace

⁸ Sobre el concepto de objeto del tributo, FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El objeto del tributo», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, págs. 227-243. Más recientemente, FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de derecho financiero español. Instituciones*, 25.ª ed., Madrid: Marcial Pons, 2006, págs. 121-124.

⁹ MACARRO OSUNA, J. M.: *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Cizur Menor: Aranzadi, 2015, pág. 57.

¹⁰ GALLO, F.: *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma: Tipografia Editrice Cavour, 1974, pág. 63.

¹¹ No nos referiremos a cuestiones de liquidez, también de gran relevancia para las empresas, sino únicamente al efecto económico final del IVA como impuesto neutral que no debe recaer sobre los empresarios y profesionales sino sobre el consumidor final. Sobre el efecto económico y el estatutario en los tributos, véase: ENTIN, S. J.: «Tax incidence, tax burden, and tax shifting: who really pays the tax?», en *Report of The Heritage Center for Data Analysis*, Washington D. C.: Heritage Foundation, 2004; y *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth*, The Treasury Department, Report to the President, vol. 3, Washington D. C.: Office of the Secretary. Department of the Treasury, 1984.

que el IVA pueda responder al principio que inspira su configuración¹². Como recalcan WESTBERG y KRISTOFFERSSON¹³, la importancia del derecho de deducción para la consecución de la neutralidad fiscal es tal que el TJUE ha entendido frecuentemente ambos como si fueran un binomio, interpretando todo lo relativo a la deducción siempre desde el prisma de la neutralidad y, al mismo tiempo, construyendo el contenido de este principio a partir de los casos relativos a este derecho de crédito¹⁴.

Sin embargo, la relevancia del derecho de deducción para la naturaleza del IVA no impide que sean múltiples las situaciones en las que no se otorgue este crédito a los empresarios o profesionales, produciéndose todas las consecuencias negativas que hemos comentado. No estamos refiriéndonos a los distintos elementos (objetivo, subjetivo, temporal y formal) que deben acontecer para que pueda ejercitarse este derecho, sino a verdaderas excepciones en las que la Directiva IVA excluye su aplicación¹⁵. Junto con las exenciones, auténtica «paradoja del IVA», que impiden la deducción de los gastos dedicados a la realización de actividades sujetas y exentas, la Directiva IVA introduce determinados supuestos en los que las cuotas del IVA soportadas no van a ser deducibles¹⁶. Dedicaremos el resto del trabajo a analizar las excepciones previstas al derecho de deducción en la Directiva IVA que no requieren ser solicitadas por parte de los Estados miembros para ser establecidas.

¹² HENKOW destaca la importancia de que el derecho de deducción elimine la carga impositiva del IVA para los empresarios o profesionales como clave para alcanzar un tributo neutral sobre el consumo. HENKOW, O.: «Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?», *EC Tax Review*, vol. 5, 2008, pág. 233.

¹³ WESTBERG, B. y KRISTOFFERSSON, E.: «Deductions in EU VAT Law», en M. Ecker, M. Lang e I. Lejeune, *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Alphen aan den Rijn (The Netherlands), Kluwer Law International, 2012, pág. 640.

¹⁴ Debemos citar aquí la relación indisoluble que realizó el Tribunal de Justicia entre ambos conceptos en la STJCE de 14 de febrero de 1985, Rompelman, asunto C-268/83, que en su apartado 19 decía lo siguiente: «El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA». Un análisis detallado de la jurisprudencia del TJUE en relación con este tema en CHECA GONZÁLEZ, C.: «El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo», *Impuestos*, núm. 18, 2006, págs. 205 y ss.

¹⁵ Sobre el derecho de deducción en el IVA y sus distintos elementos véanse, entre otros, COMELLI, A.: *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova: CEDAM, 2000; CHECA GONZÁLEZ, C.: *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2002; GARCÍA NOVOA, C.: «La deducción...», *op. cit.*; CALVO VÉRGEZ, J.: *El derecho de deducción en el IVA*, Madrid: La Ley, 2015; MACARRO OSUNA, J. M.: *El principio...*, *op. cit.*

¹⁶ La expresión «paradoja» viene acuñada en MACARRO OSUNA, J. M.: *El principio...*, *ibid.*, pág. 319. Sobre la desnaturalización del IVA en las actividades exentas véanse también CRAWFORD, I.; KEEN, M. y SMITH, S.: «Value Added Tax and Excises», en J. Mirrlees *et al.*, *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford: Oxford University Press, 2010; FERIA, R. DE LA y KREVER, R.: «Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT», en R. de la Feria, *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Países Bajos: Kluwer Law International, 2013; ENGLISH, J.: «The EU Perspective on VAT Exemptions», en R. de la Feria, *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Países Bajos: Kluwer Law International, 2013.

3. EXCEPCIONES PREVISTAS EN LA DIRECTIVA AL DERECHO DE DEDUCCIÓN

Los artículos 176, 177 y 395 de la Directiva IVA contienen previsiones que determinan la exclusión del derecho a deducir, en unos casos de manera armonizada para todos los Estados miembros y, en otros, quedando a la discrecionalidad de estos, pasada o futura, la introducción de dichas excepciones. Hay que tener en cuenta que, como hemos comentado, el instituto del derecho de deducción es el máximo garante de la neutralidad fiscal del IVA y del correcto funcionamiento del tributo, por lo que toda limitación del mismo debe venir establecida expresamente en la directiva, pues cualquier otra sería contraria a la naturaleza del impuesto¹⁷. Sobre los efectos que tiene la ausencia de deducción para los gastos comentados debemos añadir el producido por una deducción dispar para bienes o servicios que puedan satisfacer las mismas necesidades. Deber soportar la carga tributaria de unos y no de otros proporciona incentivos a los agentes económicos para no incurrir en dichos gastos, que pasan a tener un coste adicional respecto a otros que puedan ser sustitutivos dentro de su actividad, provocando que sus decisiones económicas vengan marcadas por el interés en no soportar esta carga tributaria. Por ejemplo, si la compra de un vehículo de transporte lleva aparejada una cuota no deducible, el sujeto pasivo podría encontrar más interesante sustituir dicha compra por el alquiler de servicios de transporte prestados por otra sociedad y cuyo IVA sí podría ser deducible.

En este sentido, vamos a tratar las restricciones que realiza la Directiva IVA respecto a los gastos cuyas cuotas soportadas no van a gozar de este derecho de crédito. Nos referimos a exclusiones de gastos que, pudiendo cumplir los requisitos que se establecen para el derecho de deducción, no sean objeto del mismo. El artículo 176 de la Directiva IVA contiene la norma básica en materia de exclusión del derecho de deducción y regula dos supuestos distintos¹⁸. Por un lado, prohíbe la deducibilidad de los gastos carentes de carácter estrictamente profesional. Por otro, establece una encomienda al Consejo para armonizar el conjunto de gastos cuyas cuotas soportadas no serán deducibles y, mientras no se dé dicha actividad normativa, establece en su segundo párrafo la posibilidad de que

¹⁷ Como ejemplo, podemos citar la STJCE de 11 de julio de 1991, Lennartz, asunto C-97/90 (NFJ001287), en la que Alemania limitaba el derecho de deducción de un bien, impidiéndolo por completo si no se usaba con fines empresariales al menos en un 10%. La respuesta del Tribunal de Justicia fue clara, pues no estando dicha limitación contenida en los supuestos de la Directiva IVA que vamos a estudiar, afirmó: «Todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tendrá derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, de conformidad con las normas que establece el artículo 17, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales. Toda norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir cuando exista una verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales constituye una excepción del artículo 17 de la Sexta Directiva y únicamente será válida si se cumplen los requisitos del apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva o del apartado 5 de ese mismo artículo».

¹⁸ Artículo 176 de la Directiva IVA: «El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión».

los Estados miembros mantengan las exclusiones contenidas en su normativa antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva¹⁹ o de su adhesión a la UE, que son denominadas como cláusulas *standstill*.

4. GASTOS SIN CARÁCTER ESTRICAMENTE PROFESIONAL Y LOS DIVERSOS INTENTOS DE ARMONIZACIÓN EN LA MATERIA

El artículo 168 de la Directiva IVA permite a los empresarios y profesionales la deducción de los bienes y servicios «en la medida» en que se usen para el desarrollo de sus operaciones gravadas²⁰. El artículo 176, sin embargo, da un paso más allá. No basta con que los gastos se usen de manera prospectiva para la actividad sujeta y no exenta, sino que, además, deberán tener carácter estrictamente profesional. Con ello se está introduciendo una limitación adicional al destino previsible del bien, restricción que se establece con una terminología del todo difusa²¹. La

¹⁹ Sexta Directiva 77/388/CEE 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.

²⁰ Esta expresión es la manifestación de los principios de afectación y de uso prospectivo de los gastos deducibles. El primero de ellos requiere que el empresario o profesional haya incurrido en un gasto útil para desarrollar su actividad gravada. El criterio del uso prospectivo, que se extrae del resto del artículo 168 de la Directiva IVA, matiza el del uso efectivo de los gastos afectos a la actividad gravada, y permite una mayor flexibilidad temporal, exigiendo que la utilización del gasto pueda ser futura respecto al momento de su compra, y lo que debe ser efectivo en el momento en que se incurre en un coste es el destino previsible de los productos adquiridos a dicha actividad sujeta y no exenta. GREGGI, M.: *Il Principio d'Inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: Profili nazionale e comunitari*, Pisa: Pacini Editore, 2012, págs. 40-41 y 114-115; MACARRO OSUNA, J. M.: *El principio...*, *op. cit.*, págs. 179 y ss.

²¹ No debemos confundir la exigencia del carácter estrictamente profesional de los gastos con el requisito que introduce la norma española para gastos corrientes (no bienes de inversión) al exigir que su afectación sea «directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional» (art. 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, en adelante, LIVA). De hecho, este requisito ha sido profundamente criticado por la doctrina española dada la diferencia de trato de este tipo de bienes respecto a los bienes de inversión, a los que sí se permite el crédito de las cuotas soportadas «en la medida en que dichos bienes vayan a usarse previsiblemente», calculado en función de «criterios fundados». Distintos autores han considerado que esta exclusión establecida por la normativa española para los gastos corrientes es ajena a la directiva y supone una infracción del principio de neutralidad fiscal, al privilegiar fiscalmente el uso de un tipo de bienes productivos (los de inversión) respecto de otros. En este sentido, GARCÍA NOVOA, C.: «La deducción...», *op. cit.*, pág. 34; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «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*, núm. 10, 2006, que incide además en el hecho de que un bien del inmovilizado, debido a que su valor de adquisición sea inferior al establecido en el artículo 109.Dos.5.º de la LIVA, no sea considerado como bien de inversión y se le impida la deducción en proporción a su uso profesional, agravando la infracción de neutralidad fiscal; BARCIELA PÉREZ, J. A.: «El derecho a la deducción del IVA soportado por los bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto Eon Asen Menidjmund», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2012, págs. 10-11 (versión web), que considera el tratamiento existente «claramente contrario a la normativa comunitaria»; o MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los entes locales: un sorprendente cambio de criterio de la DGT (la deducibilidad de las cuotas derivadas de la adquisición de bienes y servicios corrientes utilizados conjuntamente en la realización de operaciones sujetas y no sujetas)», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 6, 2007, que consideran que la Dirección General de Tributos (DGT), en su consulta n.º V1107/2007 (NFC025373), de 22 de mayo, corrigió esta regulación que separaba la normativa nacional de la Directiva IVA.

directiva no especifica qué debe entenderse por «estrictamente profesional». Lo único que hace es poner ejemplos de gastos que no tienen este carácter, «los de lujo, recreo o representación», sin ni siquiera profundizar en su contenido específico²². Esta concreción no comporta una enumeración *numerus clausus*, sino que simplemente es una lista abierta de naturaleza ejemplificativa.

El razonamiento que manifestó la Comisión Europea en la propuesta de Sexta Directiva IVA que introdujo el artículo 17.6, actual artículo 176, fue argumentar que se trata de evitar que determinados gastos, por su carácter especialmente propicio para ser usados también de forma privada, pudieran no ser supervisados adecuadamente, evitándose con su no deducibilidad la pérdida de recursos tributarios, así como situaciones de abuso o de fraude a gran escala²³. El artículo que proponía la Comisión especificaba una serie de gastos que no podrían ejercer el derecho de deducción, incluyendo los «no estrictamente profesionales» de lujo y entretenimiento, pero también otros como gastos de transporte de pasajeros, restaurantes, bebidas o alojamiento²⁴. Esta propuesta de redacción, con las enmiendas que fueron introducidas tanto por el Comité Económico y Social como por el Parlamento Europeo, no fue, sin embargo, adoptada por el Consejo²⁵, aunque sí sirviera para articular las excepciones de gastos no deducibles en algunas leyes nacionales²⁶.

²² Sí lo hizo la Comisión Europea, que en la COM (98) 377 final, de 17 de junio de 1998, «Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del IVA», págs. 16-17, afirma que, pese a no ser oportuno alcanzar una definición exacta de este tipo de gastos, sí debe conseguirse una interpretación común de dichos términos que, según la propia Comisión, sería la siguiente: «"Gastos de lujo" serían aquellos que por su naturaleza o importe no puedan considerarse gastos normales de funcionamiento. Por ejemplo: un contable adquiere una alfombra oriental por un importe de 50.000 ecus para decorar su despacho. "Gastos de recreo y de representación" serían aquellos cuya finalidad es dar a los clientes o clientes potenciales una imagen positiva del sujeto pasivo y de su actividad, así como aquellos gastos efectuados con la única finalidad de predisponer a los clientes favorablemente para la realización de transacciones, y a los empleados para el desempeño de sus actividades. Ejemplo: un sujeto pasivo adquiere 100 entradas para un partido de fútbol al objeto de distribuir las gratuitamente».

²³ COM (73) 950, de 29 de junio de 1973, «Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes Common system of value added tax: Uniform basis of assessment», pág. 18.

²⁴ COM (73) 950, *ibid.*, pág. 46. Según la Comisión, no debería ser deducible el IVA de: a) gastos de alojamiento, hospedaje, restaurantes, comida, bebidas y transporte de pasajeros [...]; b) gastos de lujo; c) gastos de entretenimiento; d) bienes relativos a los hasta ahora comentados o prestaciones de servicios en relación con dichos gastos o costes.

²⁵ Encontramos un interesante resumen sobre las posiciones del Comité Económico y Social, del Parlamento Europeo y del Consejo en SWINKELS, J.: «Transitional Restrictions on the Right to Deduct EU VAT», *International VAT Monitor*, vol. 20, núm. 2, 2009, pág. 112. El autor refleja que el Comité Económico y Social entendió que los bienes y servicios necesarios para desarrollar la actividad económica no deberían ser excluidos, al tiempo que criticaba la excesiva generalidad de los conceptos de gastos de lujo y entretenimiento. El Parlamento Europeo, según este autor, afirmó la necesidad de afrontar esta cuestión con cautela, diferenciando algunos gastos en los que el componente de consumo privado está muy presente (restaurantes o bebidas) de otros en los que no se da dicho uso mixto de forma clara (alojamiento, por ejemplo). La incapacidad de los Estados miembros de alcanzar un acuerdo con el Consejo dio lugar al actual artículo 176, que establece la encomienda de avanzar en esta materia.

²⁶ Por ejemplo, en el caso español, en el artículo 96.Uno de la LIVA, sobre exclusiones y restricciones al derecho a deducir, se realiza una enumeración precisa de los gastos específicos a los que se les aplica la prohibición, muy similar a la que propuso la Comisión. Esta lista, a diferencia de la terminología abierta contenida en la Directiva IVA, es taxativa y específica: «1.º Las joyas. [...] 3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco. 4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo. 5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras perso-

El planteamiento que desarrolla la Comisión Europea nos muestra la prevalencia del principio de efectividad de la tributación y la necesidad de luchar contra el fraude respecto del principio de neutralidad. Añadir un requisito adicional a los gastos para ser deducibles, concretamente que su naturaleza profesional sea «estricta», es un mero mecanismo para evitar situaciones conflictivas en las que resulte complejo determinar el gasto y la proporción en que puede utilizarse para las actividades económicas, e impedir que pueda incurrirse en fraude fiscal haciendo pasar por gasto empresarial el consumo privado. No obstante, los efectos que causa esta aplicación general pueden llegar a alterar la naturaleza del impuesto, al recaer en los empresarios el coste tributario de su actividad. Pensemos en un ejemplo parecido al que plantea la Comisión: el de un empresario sevillano que, con el fin de cerrar un negocio de gran importancia con un cliente oriental, decide llevarlo a un espectáculo flamenco. De acuerdo con la definición dada por la Comisión, la cuota soportada por este gasto no sería deducible, lo que podría ser razonable dado que podría haberse tratado de un consumo privado del empresario y un amigo, que habrían podido defraudar el IVA a través de su deducción. Por el contrario, si de verdad se trató de un gasto realizado para adaptarse a las costumbres empresariales del potencial cliente, sin las que difícilmente se podría cerrar el contrato, obligar a que recaiga en el sujeto pasivo la totalidad de la carga del impuesto, incluso aunque consideramos que el servicio prestado al empresario que asiste al espectáculo podría ser consumo privado y solo gasto empresarial la invitación del cliente, podría ser contrario al principio de neutralidad. Paradigmáticamente, esta prohibición a la deducibilidad del gasto puede no acontecer en otras figuras tributarias, como ocurre, por ejemplo, en el caso del IS español, impuesto que, a diferencia del IVA, no aspira a ser inocuo para el empresario ni se inspira en el principio de neutralidad fiscal²⁷. En el IVA, sin embargo, ante la dificultad de comprobación del efectivo uso empresarial del gasto, o el incremento de costes indirectos que supondría tener que justificar la deducción parcial por la parte de la factura o documento equivalente correspondiente a la entrada de los clientes orientales, así como el potencial fraude que podría originarse, la solución que proporciona la directiva es directa y tajante: la no deducibilidad de estos gastos²⁸.

Si bien entendemos que la solución adoptada puede pecar de ser excesivamente general, al no permitir justificaciones particulares que conviertan esta prohibición en una presunción *iuris tantum*, la infracción del principio de neutralidad que supone prohibir el ejercicio del derecho de deducción en

nas. [...] 6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas [IRPF] o del impuesto sobre sociedades [IS] [...]».

²⁷ Cabe destacar que en el artículo 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, se establece la posibilidad de deducir los gastos «por atenciones a clientes o proveedores» [...], los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, [y] los que se hallen correlacionados con los ingresos», con el límite del 1 % de la cifra de negocios del periodo impositivo.

²⁸ Este régimen de excepciones podría tener consecuencias particulares respecto de las prestaciones entre mandatarios y empresas mandantes, cuando los primeros asumieran los gastos cuya deducibilidad se exceptione y debieran prestar a los mandantes servicios que, teóricamente, debieran llevar el IVA. FAZZINI realiza una reflexión sobre la posibilidad de que los mandatarios se beneficiaran de la exención existente para aquellas entregas sobre las que no se pagó el IVA en su adquisición, que el autor considera que no debiera aplicarse a este supuesto, afirmando que la mejor solución sería la no aplicación de las limitaciones del derecho a deducir. FAZZINI, E.: *Il diritto di detrazione...*, op. cit., pág. 111.

este tipo de gastos no parece que tenga un impacto como para distorsionar la competencia en el mercado interior de manera preocupante. Ello no obsta para que sea criticable la ausencia de concreción y de reglas generales sobre su contenido, así como el hecho de que únicamente se planteen ejemplos de los que cada Estado deberá inferir cuál es la regla para considerar un gasto como «estrictamente» profesional o no²⁹. La neutralidad podrá verse afectada tanto por el hecho concreto de prohibir la deducción, que desnaturaliza el impuesto como, sobre todo, por la ausencia de armonización a tal respecto y la inexistencia de guías, directrices objetivas adaptables a los usos empresariales de los distintos Estados miembros o marcos de referencia sobre la amplitud mayor o menor de estos conceptos.

El mandato que se encomendó a la Comisión y que aún continúa vigente en el artículo 176 de la Directiva IVA no se refiere únicamente a los gastos sin carácter estrictamente profesional. Estos, «en cualquier caso» (o «en todo caso», como enunciaba la Sexta Directiva), no van a ser deducibles. La labor armonizadora sobre estos debería limitarse a especificar dicho concepto y los gastos en él encuadrables. Sin embargo, el esfuerzo fundamental que debe desarrollarse se centraría en la armonización y determinación de gastos que, no entrando en la categoría anterior, debieran ser excluidos total o parcialmente del derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas. El artículo 17.6 de la Sexta Directiva estableció un periodo de cuatro años en el que debía realizarse esta modificación normativa armonizadora³⁰. El plazo con que contaban era hasta finales de 1983 y, en consecuencia, la Comisión Europea, a inicios de año, publicó una propuesta de Duodécima Directiva que acometía la armonización requerida³¹. La Comisión planteaba la no deducibilidad de los gastos relacionados con distintos medios de transporte (coches, barcos de recreo, aviones privados y motocicletas), así como sus consumibles (combustible o lubricantes, etc.), de los gastos de viaje, de alojamiento, comidas y bebidas, de entretenimiento, diversión y lujo. A los gastos sin carácter estrictamente profesional, la Comisión añadía la no deducibilidad de otros muchos que podían tener ese carácter mixto propicio para provocar fraude haciendo pasar consumo privado por empresarial.

Un año después, la Comisión enmendó esta propuesta con una nueva comunicación³². Se introdujo un periodo transitorio respecto de los medios de transporte en los que la no deducibili-

²⁹ DE LA FERIA critica la solución contenida en la directiva porque hace virar la atención de la determinación de la calificación económica de un gasto a su consideración «estricta» de profesional sin siquiera proponer un criterio general que permita una solución armonizada del asunto. A este respecto, propone, como hemos hecho, un ejemplo en el que se invita a un grupo de clientes a una partida de golf. Con ello la autora quiere dar a entender no la posible infracción de neutralidad que hemos querido poner de manifiesto, sino la ausencia de criterios en la directiva para determinar si la cuota del IVA de dicho gasto debe ser excluida automáticamente del derecho de deducción o no. FERIA, R. DE LA: *The EU VAT system and the internal market*, Ámsterdam: IBFD, 2009, pág. 146.

³⁰ El artículo 17.6 de la Directiva 77/388/CEE comenzaba así: «Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del IVA. 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».

³¹ COM (82) 870 final, de 25 de enero de 1983, «Proposal for a Twelfth Council Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes. Common system of value added tax: expenditure not eligible for deduction of value added tax».

³² COM (84) 84 final, de 29 de febrero de 1984, «Amendment to the proposal for a Twelfth Directive relating to the common system of valued added tax: expenditure not eligible for deduction of value added tax».

dad podría ser parcial y de fijación discrecional por los Estados miembros, dentro de unos límites marcados por la propuesta. Sin embargo, el aspecto fundamental que trajo a colación la Comisión, y que creemos que debería convertirse en elemento esencial de la posible, aunque improbable, reforma de esta cuestión, es la posibilidad de la prueba en contrario. La Comisión estableció la posibilidad de que los sujetos pasivos pudieran proponer la prueba en contrario suficiente para poder deducir los gastos excluidos por este artículo, manteniéndose en todo momento las potestades de las Administraciones nacionales de comprobación³³.

A efectos de neutralidad y de respetar la identidad del IVA como tributo sobre el consumo nos parece clave este añadido que intentó realizar la Comisión. Con ello convertiría la prohibición de deducibilidad de estos gastos en una presunción que admitiría prueba en contrario. La dificultad de que estos gastos sean comprobados, así como el hecho de que puedan enmascarar una gran fuente de fraude sería argumento suficiente para que la presunción fuera contraria al derecho de deducción. La posibilidad de ser destruida, no obstante, otorgaría al régimen una ventana por la que volver a alcanzar un sistema realmente neutral en el que el operador no tuviera que asumir costes tributarios por gastos derivados realmente de su actividad económica. Por ejemplo, si se le pagara el hotel al cliente oriental del que hablábamos con anterioridad, y se pudiera demostrar con la factura que fue el usuario del servicio, no se estaría dando consumo privado alguno. Hacer cargar al sujeto pasivo con dicha cuota implicaría transformar al empresario en consumidor final, desvirtuando la neutralidad del IVA³⁴. Entendemos, sin embargo, que esto podría incrementar drásticamente las cargas formales de los sujetos pasivos, aspecto explícitamente criticado por el reciente Libro Verde para el futuro del IVA³⁵, así como las funciones de comprobación que de-

³³ El artículo 3.1 de la COM (84) 84 final afirmaba que el nuevo artículo debía permitir a los sujetos pasivos solicitar la aplicación del artículo 17.2 de la Sexta Directiva, es decir, del derecho de deducción, respecto de los gastos que estuviera excluidos, si podían proporcionar prueba de que dichos gastos habían sido realizados exclusivamente para fines empresariales. Además, añadía que los Estados miembros deberían establecer o mantener en vigor medidas para verificar posteriormente que dicho uso fue, efectiva y exclusivamente, empresarial, exigiendo la Comisión que se le comunicara las disposiciones adoptadas a tal respecto.

³⁴ Similar razonamiento podría realizarse respecto del espectáculo flamenco con el que se obsequió a dicho directivo del potencial cliente, pues podría demostrarse, al menos, que su tique representaba un gasto realizado no por consumo privado, sino con motivos plenamente empresariales. La entrada del directivo del sujeto pasivo también debería ser deducible ya que asistió a dicho espectáculo únicamente por motivos empresariales, no de modo privado, pudiendo justificarse la estricta necesidad de su presencia por los usos empresariales del cliente. Sin embargo, entendemos que es el aspecto más difícil de demostrar, por lo que se podría dar preferencia respecto de esta entrada al principio de efectividad ante los posibles abusos que pudieran realizarse del principio de neutralidad fiscal.

³⁵ COM (2010) 695 final, «Libro Verde sobre el futuro del IVA...», *op. cit.* Se trata de una consulta pública de la Comisión Europea en la que analizó de manera global los principales problemas que presenta actualmente el IVA, planteando distintas opciones para solucionar las cuestiones más relevantes. Pasado el proceso de consulta pública, los resultados y la consecuente reflexión de la Comisión Europea al respecto se publicaron en el documento COM (2011) 851 final, de 6 de diciembre de 2011, «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo: sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único». El comisario de Fiscalidad Algirdas ŠEMETA argumentó la importancia de revisar al completo el sistema del IVA basándose en la importancia de este impuesto para responder a las necesidades del mercado interno, por su capacidad para influir en el crecimiento económico y por la necesidad de luchar contra el fraude instalado en dicho impuesto. ŠEMETA, A.: «The Future of VAT», *EC Tax Review*, vol. 1, 2011, págs. 2-3.

berían desarrollar las Administraciones tributarias, al tiempo que podría introducir una excesiva casuística en la forma de tratar cada caso concreto.

La Comisión, dada la reticencia de los Estados miembros, retiró la propuesta de 1984 para realizar una nueva en 1998, en una comunicación en la que trataba también aspectos relacionados con las devoluciones reguladas en la Octava Directiva IVA³⁶. Las limitaciones a la deducción que contenía eran similares a las establecidas en la comunicación de 1984, aunque respecto de algunos gastos la excepción pasaría a ser parcial, dejando de ser absoluta. Junto con las limitaciones parciales del 50% para la mayoría de gastos menos los «estrictamente no profesionales» de lujo, recreo o representación, y con algunas disposiciones adicionales para los vehículos, se eliminó la posibilidad de aportar prueba en contrario que preveía la propuesta anterior³⁷. Así, se establecía una proporción fija de deducción que, impidiendo la prueba en contrario, sería una solución para no impedir radicalmente toda deducción de estos gastos pero sin provocar el incremento de cargas administrativas y costes indirectos que podría implicar la prueba en contra de la presunción *iuris tantum* anterior.

La última propuesta realizada por la Comisión en este sentido fue en el año 2004³⁸. En ella reconoció que las importantes repercusiones presupuestarias que la armonización de esta materia provocaría a algunos Estados miembros habían llevado al Consejo a pedir a la Comisión que se realizara un «planteamiento más flexible». Por ello, en la nueva proposición únicamente se aproximaría lo relativo al «alcance de los gastos que pueden dar lugar a exclusiones del derecho a deducir», limitándose esta posibilidad a un conjunto tasado de gastos³⁹. Se dejaba, por tanto, a la discrecionalidad de los Estados miembros el carácter total o parcial de estas excepciones al derecho a la deducción, limitándose la Comisión a fijar el espectro de gastos al que podrían plantearse exclusiones⁴⁰.

³⁶ COM (98) 377 final, de 17 de junio de 1998, «Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del IVA».

³⁷ Respecto a los vehículos, la prohibición de la deducción no se aplicaría para aquellos «que constituyan medios de explotación del sujeto pasivo ni a los estrictamente necesarios para el ejercicio de la actividad profesional, como tampoco a los bienes y servicios relacionados con estos vehículos cuando su utilización no profesional sea inferior al 10%», mientras que para los «gastos de alojamiento, alimentos y bebidas distintos de los soportados por un sujeto pasivo en relación con el suministro a título oneroso de alojamiento, alimentos y bebidas, el derecho de deducción del IVA que gravará estos gastos se fija en un 50% del mencionado impuesto».

³⁸ 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».

³⁹ Concretamente, la Comisión se refirió a los siguientes: «vehículos terrestres de motor, embarcaciones y aeronaves; viajes, alojamiento, alimentos y bebidas; lujo, recreo y representación». CENTORE afirma que la propuesta de la Comisión no alcanzaría la uniformidad que requiere el impuesto en esta materia, aunque, por lo menos, implicaría la construcción de un sistema con reglas más armonizadas que el existente, aunque de sus palabras puede destacarse la insuficiencia del mismo. CENTORE, P.: *IVA Europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, Vicenza: IPSOA, 2006, pág. 793.

⁴⁰ Como afirma DE LA FERIA, pese a que la propuesta de la Comisión fue parcialmente aprobada por el Consejo, no fue así lo referente a estas excepciones y los Estados miembros siguen teniendo libertad absoluta para determinar qué debe entenderse por gastos no estrictamente profesionales, al tiempo que respecto al resto de gastos no pueden salirse de las excepciones establecidas en las *standstill clauses* que veremos a continuación. FERIA, R. DE LA: *The EU VAT system...*, *op. cit.*, pág. 148.

Recientemente, en la revisión general del IVA que realizó la Comisión Europea en el citado Libro Verde, también trató esta cuestión. Así, en el documento de trabajo que acompañaba a dicha comunicación⁴¹, la Comisión planteó las ventajas e inconvenientes de adoptar restricciones parciales de proporción fija (*flat-rate restrictions*) sobre los gastos con potencial uso mixto de difícil comprobación. El argumento es claro: pese a no corregir en su totalidad el defecto de neutralidad proveniente de no permitir la deducción en la proporción exacta al uso profesional, este se reducía, al tiempo que se potenciaría el efectivo cumplimiento de los principios de simplicidad y eficacia. Los empresarios y profesionales podrán detraer, al menos, parte de las cuotas soportadas, no debiendo asumir la totalidad del coste económico del impuesto, por lo que la desnaturalización del IVA resulta limitada. Hay que tener en cuenta que el espíritu de un IVA neutral no exige que los empresarios y profesionales puedan deducir la totalidad de las cuotas soportadas por estos bienes, sino que puedan compensar la proporción exacta del uso profesional de dichos gastos. Entendemos que adoptar una deducibilidad parcial fija no va a responder a la realidad concreta de cada caso, ya que habrá operadores que saldrán beneficiados y otros perjudicados, por lo que no se respetaría por completo el principio de neutralidad fiscal. Sin embargo, se consigue facilitar enormemente la cuestión, al tiempo que se simplifica su recaudación, sobre todo dadas las diferencias entre las excepciones de cada Estado miembro, y resulta una solución menos perjudicial para los agentes económicos y para el propio funcionamiento del IVA que la simple prohibición del derecho de deducción para estos gastos. Además, entiende la Comisión que podría ser un método que resultara atractivo para los Estados miembros, que no tendrían que perder ni derogar sus restricciones presentes y que podrían modificarlas en un futuro en el que tuvieran que reaccionar ante problemas económicos.

No parece, sin embargo, que exista una verdadera voluntad de acometer esta armonización en un futuro próximo. El concepto de gastos «estrictamente» no profesionales sigue sin clarificarse y está abierto a consideraciones discrecionales de los Estados miembros. Al mismo tiempo, la existencia de numerosas cláusulas *standstill*, que vamos a analizar a continuación, provoca que exista un conjunto de países que, dado que tienen determinadas excepciones permitidas por motivos históricos, rechacen posibles cambios. Estas excepciones, que en muchos casos pueden ser totales respecto de gastos que sí son profesionales, de acuerdo con las intenciones de la Comisión, podrían pasar a ser parciales, adquiriendo con ello un mayor grado de neutralidad, aunque también menoscabando su recaudación, siendo esta, a la postre, la que parece motivar los movimientos y las posiciones de los Estados miembros.

5. CLÁUSULAS *STANDSTILL*

5.1. NATURALEZA Y ALCANCE

El mandato que se contenía en el artículo 17.6 de la Sexta Directiva no debía alcanzar vigencia de forma inmediata, sino que se establecía un periodo de cuatro años para la armonización de

⁴¹ SEC (2010) 1455 final, de 1 de diciembre de 2010, «Commission Staff Working Document. Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system», págs. 42-43.

los gastos cuya deducibilidad no se permitiría. Mientras se acordaba la normativa correspondiente, se previó la posibilidad de que los Estados miembros mantuviesen las «exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor» de dicha Sexta Directiva. Estas excepciones por las que se habilitaba a los Estados miembros para continuar aplicándolas como lo habían hecho con anterioridad a 1979 se han venido denominando como cláusulas *standstill*, término habitual en el ámbito de los tratados internacionales o en el comunitario, y que podrían entenderse como de mantenimiento o prórroga del *statu quo*.

Como hemos visto, el proceso de armonización no se ha llegado a acometer, lo que podría poner en duda la vigencia y legitimidad de dichas cláusulas *standstill*, pues estaban pensadas para ostentar un carácter meramente temporal. Sin embargo, el TJUE ha prolongado la vigencia de estas excepciones nacionales *sine die*, hasta el momento en que tenga lugar la esperada armonización de la materia. Así se pronunció el Tribunal de Justicia en la Sentencia Royscot y otros⁴². Su conclusión fue que, incumbiendo al legislador comunitario establecer el régimen de exclusiones a la deducción, las cláusulas *standstill* tendrán vigencia hasta que dicha aproximación normativa tenga lugar, pese a que haya expirado el plazo inicial establecido para ello. Esta afirmación ha sido reiterada en numerosas ocasiones por el Tribunal de Justicia, para lo que queremos traer a colación la afirmación enunciada en la STJUE Magoora:

«En efecto, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, contiene una cláusula de *standstill* [...] tiene por objetivo permitir que, mientras se espera que el Consejo establezca un régimen comunitario de exclusiones del derecho a la deducción del IVA, los Estados miembros mantengan en vigor todas las normas jurídicas nacionales que excluyan tal derecho efectivamente aplicadas por sus autoridades públicas en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva»⁴³.

Esta es la razón por la que el artículo 176 de la Directiva IVA, al refundir el artículo 17.6 de la Sexta Directiva, habiendo eliminado el plazo de cuatro años para la armonización de esta materia (pero no el mandato de la armonización en sí mismo), sí haya mantenido un segundo párrafo en el que se autoricen las cláusulas de mantenimiento del *statu quo*. Hay que tener en cuenta que estas exclusiones, por cuanto excepciones al derecho de deducción y, con ello, al principio de neutralidad, deben interpretarse siempre en modo restrictivo⁴⁴. En este sentido se ha pronun-

⁴² STJCE de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros, asunto C-305/97 (NFJ008464), apartado 29, en la que afirma que el tenor literal del artículo 17.6 de la Sexta Directiva «pone claramente de manifiesto que la autorización concedida a los Estados miembros para mantener su legislación actual en materia de exclusión del derecho a deducción subsiste hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo». El Tribunal se sustenta para su argumentación en una interpretación similar realizada en la STJCE de 5 de diciembre de 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, asunto C-165/88 (NFJ000680), en la que para la regulación de los bienes de ocasión se había establecido también una normativa transitoria que el TJUE había entendido prolongable dado que el legislador no había actuado al fin del plazo establecido.

⁴³ STJUE de 22 de diciembre de 2008, Magoora, asunto C-414/07 (NFJ031364), apartado 35, que hace referencia también a las SSTJUE Metropol y Stadler, y Danfoss y AstraZeneca, que citaremos posteriormente.

⁴⁴ La estrecha relación comentada entre el efectivo derecho de deducción y el correcto funcionamiento del IVA como impuesto neutral provoca que solo sean admisibles restricciones al ejercicio de dicho derecho si están establecidas

ciado en numerosas ocasiones el Tribunal de Justicia y, específicamente con respecto a este tipo de cláusulas, entre otras, en la STJUE Oasis East⁴⁵ o, respecto a las excepciones al derecho de deducción susceptibles de ser solicitadas por los Estados miembros, referentes a los artículos 177 y 395 de la Directiva IVA, la STJCE Metropol o la STJCE Ampafrance y Sanofi⁴⁶.

Dado que no se especifica la naturaleza o el carácter de las excepciones que se pueden introducir, se aceptan, y así han sido aprobadas por distintos Estados miembros, tanto exclusiones totales como parciales⁴⁷. Las primeras serían aquellas en las que se impide completamente la

expresamente en la Directiva IVA. Así lo estableció el TJUE, entre otras, en la STJCE de 21 de septiembre de 1988, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa, asunto C-50/87 (NFJ000447), apartado 17. Además, el TJCE estableció la obligación de que estas excepciones sean interpretadas de forma restrictiva, exigiendo que no vayan más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar su objetivo, y constriñéndolas a minimizar la limitación del derecho de deducción. Véase, entre otras, la STJCE de 18 de diciembre de 1997, Garage Molenheide y otros, asuntos acumulados C-286/94, C-340/98, C-401/95 y C-47/96 (NFJ005729), apartado 47.

⁴⁵ STJUE de 30 de septiembre de 2010, Oasis East, asunto C-395/09 (NFJ040130), apartado 24.

⁴⁶ El criterio de interpretación estricta, ponderado con el principio de proporcionalidad, es de especial relevancia en las exclusiones al derecho de deducción que establece el artículo 177 de la Directiva IVA y, por extensión, a las que pudieran originarse de acuerdo con el procedimiento del artículo 395 de la Directiva IVA. El artículo 177 regula la posibilidad de que los Estados miembros soliciten, «por razones coyunturales», la exclusión total o parcial de este crédito para determinados gastos (en la versión anglosajona de la directiva, las razones coyunturales vienen definidas como motivos de ciclo económico). El artículo 395, por su parte, permite solicitar «Medidas de simplificación y prevención relativas a los fraudes o a las evasiones fiscales». Como podemos observar, las diferencias con las exclusiones que estamos tratando son evidentes, ya que las contenidas en el artículo 177 o 395 deben ser objeto de solicitud y no se articulan en función de la naturaleza de los productos (como ocurre en el art. 176 con los bienes cuyo uso pueda encubrir un consumo privado), sino que se consienten en función de un motivo de coyuntura económica del Estado miembro en cuestión. Como hemos afirmado, la STJCE de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, asunto C-409/99 (NFJ064208), apartados 58-59, ha incidido en la necesidad de que estas excepciones al derecho de deducción solicitables por motivos coyunturales sean interpretadas también de forma restrictiva: «58. Como se ha recordado en el apartado 42 de la presente sentencia, el derecho a deducción [...] forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Solo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva. 59. De ello se deduce que las disposiciones que establecen excepciones al principio del derecho a la deducción del IVA, que garantiza la neutralidad de dicho impuesto, se han de interpretar estrictamente». Esta interpretación restrictiva debe ir acompañada de un cumplimiento estricto del principio de proporcionalidad, más aún cuando se trata de excepciones que se asumen como respuesta a un momento económico concreto. Por ello, respecto a las exclusiones del artículo 177, el TJUE ha exigido que se trate de medidas de carácter efectivamente coyuntural, no estructural (STJCE Metropol y Stadler, apdo. 67). En la STJCE de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99 (NFJ009629), por el contrario, se juzgaba la proporcionalidad de la petición de la República Francesa de introducir una norma tal si fuera una cláusula *standstill* sobre determinados gastos por su riesgo de uso fraudulento. El Tribunal de Justicia (apdo. 60) entendió que la exclusión total de los gastos que pedía Francia excedían lo estrictamente necesario para luchar contra el fraude y la elusión fiscal ya que, entendió el TJUE, podrían concebirse medios apropiados que tuvieran un impacto mucho menor en la deducción consustancial al IVA. Así, podemos observar que el requisito de interpretación estricta de estas cláusulas que excepcionen el derecho de deducción implica un análisis estricto de la proporcionalidad de dichas medidas respecto al fin perseguido.

⁴⁷ Una definición diferente es acuñada por BOSELLO, que distingue entre excepciones absolutas y relativas. Las primeras son aquellas que acontecen cuando el gasto nunca es deducible, mientras que las segundas se refieren a los casos en los que la no deducibilidad se plantea en función de la naturaleza de los bienes y de los servicios adquiridos y de la actividad del sujeto pasivo. BOSELLO, F.: *L'Imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna: CLUEB, 1979, pág. 101. En un sentido similar se pronuncia FAZZINI, que también se refiere a esta distinción haciendo hincapié en

deducción de un gasto, mientras que las segundas responden a las que establecen un porcentaje concreto de deducción, fijo, que es al que hacía referencia la Comisión Europea en el Libro Verde del IVA⁴⁸. Ambas presentan un vicio de neutralidad fiscal, aunque, evidentemente, de distinto grado. Mientras que en las absolutas la infracción es directa y total, en las parciales o de porcentaje fijo la vulneración es limitada, ya que, aunque existirán casos en los que se consiga un efecto neutral, en la mayoría de los supuestos existirá un exceso o defecto de deducción, restringiendo la aplicación del mecanismo fundamental del impuesto y del principio de neutralidad. Hay que tener en cuenta que el hecho de que con una excepción de tipo fijo se pueda deducir una cuantía superior al uso empresarial que se realiza efectivamente del bien puede ser positivo para el contribuyente, pero no para la neutralidad fiscal, ni para la libre competencia sin distorsiones del mercado interno de la UE⁴⁹. Este principio no pretende el máximo beneficio del contribuyente, sino la ausencia de impacto del impuesto en las decisiones económicas de los agentes. En este sentido, es infracción tanto una deducción menor como una mayor respecto a lo que correspondería.

Las excepciones al derecho a deducir que se permite introducir los Estados miembros, no obstante, no pueden ser de cualquier tipo ni quedar a su completa discreción el efectivo ejercicio de dicho derecho en todo caso. En primer lugar, podría pensarse que dado que el inicio del artículo 176 hace referencia explícita a los gastos no estrictamente profesionales, las cláusulas *standstill* se circunscriben a la limitación de estos supuestos. Sin embargo, el TJUE se ha encargado de desmontar esta interpretación en su STJCE Comisión contra República Francesa⁵⁰. En ella, la Comisión consideró contraria a la directiva la exclusión del derecho de deducción que tenía establecida Francia con respecto a los vehículos de transporte de personas, y su argumentación se basaba en que las excepciones que podían mantener los Estados miembros se limitaban «únicamente a los gastos que no tienen carácter estrictamente profesional»⁵¹. Sin embargo, el

el carácter condicionado o no de sus efectos. Para ello, hace un interesante estudio de las distintas exclusiones contenidas en la normativa italiana. FAZZINI, E.: *Il diritto di detrazione...*, *op. cit.*, págs. 95-98.

⁴⁸ Este concepto ha sido recogido también por la jurisprudencia del TJUE, tal como afirma PEIROLLO, que recuerda la compatibilidad de exclusiones parciales y totales. Además, también apunta el autor que las cláusulas *standstill* que establezcan prohibiciones totales a la deducción de gastos puedan ser modificadas y transformadas a excepciones parciales o, incluso, derogadas, y sea restituido el criterio del uso prospectivo. PEIROLLO, M.: «Limiti applicativi della clausola "standstill" sull'indetraibilità IVA», *Corriere Tributario*, núm. 22, 2012, pág. 1.784. Trataremos en mayor profundidad las posibilidades de modificación de cláusulas *standstill* en el próximo apartado.

⁴⁹ Debemos recordar que el origen del IVA como impuesto armonizado se encuentra en el actual artículo 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) (anterior art. 93 del Tratado de las Comunidades Europeas), que dice así: «El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia». El IVA se establece como tributo que debe perseguir la libre competencia sin distorsiones en el mercado interior de la UE, por lo que el trato privilegiado de unos operadores puede ser tan perjudicial para la neutralidad fiscal del impuesto como la penalización de otros, ya que lo ideal es que los empresarios o profesionales puedan deducir las cuotas soportadas efectivamente en su actividad profesional, ni más ni menos.

⁵⁰ STJCE de 18 de junio de 1998, Comisión contra República Francesa, asunto C-43/96 (NFJ006437).

⁵¹ STJCE Comisión contra República Francesa, *ibid.*, apartado 15: la cláusula *standstill* «se refiere únicamente a los gastos que no tienen carácter estrictamente profesional. De este modo, los gastos para los que se puede excluir el

Tribunal de Justicia no aceptó dicho planteamiento, afirmando que «la expresión "todas las exclusiones"» del artículo 17.6 también «comprende los gastos que tienen un carácter estrictamente profesional»⁵². El abogado general Jacobs, en las conclusiones que presentó en dicho asunto, recordó que, como comentamos anteriormente, el objetivo que afirmó la Comisión con este artículo no se trataba únicamente de limitar los gastos que no fueran estrictamente profesionales, sino todos aquellos con riesgo de ser usados para fines privados sin control adecuado⁵³.

En segundo lugar, existe un marco básico que deben respetar todas las cláusulas de *statu quo* que puedan haberse mantenido tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva, o que continúen vigentes para aquellos países cuya adhesión fuera posterior a la entrada en vigor de dicha norma. Las excepciones a la deducción debían ser conformes a derecho en el momento en el que se adoptaron; concretamente, deben respetar los límites que establecía la Segunda Directiva IVA. Esta, en su artículo 11.4, establecía que «podrán ser excluidos del régimen de las deducciones determinados bienes y servicios, en especial aquellos que sean susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal». Así, las cláusulas *standstill* serían aplicables a aquellas materias que requieren armonización de acuerdo con el artículo 176: gastos con posible uso privado de difícil comprobación, sin importar que no tengan carácter de «no estrictamente profesionales».

Esta idea fue afirmada por el TJUE en la STJCE Royscot, antes citada. En este asunto, el Tribunal de Justicia tuvo que tratar con la exclusión existente en la normativa del IVA del Reino Unido, por la que se impedía la deducción del IVA soportado en la compra de vehículos de motor, con indiferencia de que estos no fueran a ser usados para las necesidades privadas del sujeto pasivo. El argumento usado por el TJCE fue afirmar este requisito de que las exclusiones del artículo 176 sean conformes a la Segunda Directiva (concretamente, al citado art. 11.4). Para el Tribunal, este artículo no restringía las excepciones a los gastos no estrictamente profesionales, sino a todos aquellos que, como se afirmara en la STJCE Comisión contra República Francesa, «puedan ser utilizados para la satisfacción de necesidades privadas»⁵⁴. Así, el TJCE, al analizar la corrección de la cláusula mantenida por el Reino Unido, realiza su comparación con el artículo de la Segunda Directiva, afirmando que esta exclusión era conforme a derecho puesto que «los automóviles son unos bienes que, por su propia naturaleza, pueden ser utilizados exclusiva o parcialmente para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal»⁵⁵, con lo que legitimaba la excepción establecida por el Reino Unido.

El límite que se establece para estas exclusiones es totalmente coherente con la finalidad de las mismas expresada en la propuesta de Sexta Directiva, así como en los sucesivos intentos de

derecho a deducción solo son aquellos en los que incurre un sujeto pasivo respecto de bienes y servicios que no son absolutamente indispensables para el ejercicio de su profesión. Esta facultad de exclusión tiene por finalidad evitar que un sujeto pasivo pueda obtener para su consumo personal final bienes y servicios no gravados».

⁵² STJCE Comisión contra República Francesa, *ibid.*, apartado 18.

⁵³ Conclusiones del abogado general F. G. Jacobs, presentadas el 13 de noviembre de 1997 en el asunto C-43/96, Comisión contra República Francesa, apartados 14-16.

⁵⁴ STJCE Royscot, apartado 23.

⁵⁵ *Ibid.*, apartado 25.

armonización realizados por la Comisión. Se trata de impedir la deducción de gastos que puedan enmascarar usos privados y, pese a la infracción de neutralidad que se produce, se prefiere esta distorsión al potencial uso fraudulento de todos estos gastos. Este es el análisis que parece realizar el Tribunal, ya que no tiene en cuenta las distintas alegaciones que realizan las partes del asunto Royscot, que planteaban la prohibición que se imponía a los empleados de las demandantes de usar dichos vehículos. Estamos de acuerdo con que el Tribunal de Justicia se fundamente en el carácter propicio de los bienes para determinar su potencial de fraude, ya que lo contrario implicaría una casuística excesiva. La distorsión del carácter neutral del IVA causada al hacer que los sujetos pasivos soporten el peso económico del impuesto se produce ante la prevalencia de otros principios jurídicos. No sería el caso, por ejemplo, de la prohibición del uso de vehículos de motor de exclusivo uso industrial, como un tractor o una excavadora. En tales supuestos, el uso privado hipotético sería prácticamente imposible, con lo que no se podría consentir una infracción de neutralidad que no fuera correlativa a un incremento del cumplimiento de otro principio análogo⁵⁶.

Esta misma alusión a la Segunda Directiva se ha reproducido en muchas otras sentencias y ha servido para establecer los límites generales sobre los que debe fundamentar su decisión sobre esta materia el TJUE, impidiendo que sean otros motivos los que lleven a la exclusión de la deducción, como ocurre en la STJUE AES-3C Maritza East 1⁵⁷. En ella se trata una exclusión del derecho de deducción que tenía establecida Bulgaria con respecto a determinados gastos (transporte, vestimenta de trabajo, equipos de protección, viajes de trabajo, etc.), por el hecho de no haber celebrado la empresa directamente el contrato con los trabajadores, sino que estos desarrollaran su labor en virtud de una relación contractual de cesión de trabajadores con otra empresa. El Tribunal de Justicia, tras analizar la naturaleza de este tipo de gastos y su clasificación como gastos generales por el establecimiento de una relación directa e inmediata con el conjunto de operaciones de la empresa, consideró contrario al principio de neutralidad hacer cargar al sujeto pasivo con gastos que son directamente imputables a su actividad económica, dado que no corren el riesgo de ser usados de forma privada por dichos trabajadores⁵⁸.

⁵⁶ En los casos que estamos citando, el TJUE responde a distintas cuestiones prejudiciales planteadas por los tribunales nacionales de los distintos Estados miembros acerca de los criterios que deben utilizar para determinar si las normas nacionales que excluyen el derecho de deducción son conformes a la directiva. La utilidad de estos pronunciamientos del TJUE es indudable, ya que les ha proporcionado las herramientas interpretativas necesarias para afrontar cualquier duda a este respecto: deberá existir un principio jurídico de entidad suficiente como para que se pueda desvirtuar el sistema neutral del impuesto. Por ello, las cláusulas *standstill* solo pueden aplicarse a gastos con riesgo de ser usados para necesidades privadas, es decir, para bienes o servicios en los que exista riesgo de fraude, debiendo estos tribunales ponderar la dimensión de este riesgo y la proporcionalidad de las medidas que excluyen el derecho de deducción.

⁵⁷ STJUE de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, asunto C-124/12 (NFJ051475).

⁵⁸ El TJUE ha acudido en repetidas ocasiones al principio de afectación para permitir que un gasto pueda ser deducible. Como estableció en la STJCE de 6 de abril de 1995, BLP Group, asunto C-4/94 (NFJ003592), y posteriormente afirmaría en la STJCE de 8 de junio de 2000, Midland Bank, asunto C-98/98 (NFJ009256), apartado 24: «[...] en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho». Además, el hecho de que los gastos tengan esta relación directa e inmediata con el conjunto de operaciones de la empresa y no con una transacción gravada específica hace que puedan ser considerados como gastos generales. Un análisis detallado de esta cuestión en MACARRO OSUNA, J. M.: *El principio..., op. cit.*, págs. 196 y ss.

La finalidad con la que se establece el artículo 176, en cumplimiento de los límites establecidos por la Segunda Directiva, ha influido en la prohibición de exclusiones que tengan carácter general o que afecten por igual a gastos con riesgo de encubrir un uso privado y aquellos en los que la infracción de neutralidad no venga motivada por la prevalencia de otro principio de relevancia. Son numerosos los casos en los que el TJUE ha considerado contrarias a la directiva cláusulas nacionales de mantenimiento del *statu quo* por el hecho de entenderlas de naturaleza general. Es el supuesto de la STJCE de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, asunto C-434/03 (NFJ020347). Este asunto versaba sobre la regulación del uso mixto de los bienes de inversión⁵⁹, pero también trató si era posible excluir la deducción de todos los bienes que se puedan usar para necesidades privadas. La argumentación del Tribunal fue clara. El artículo 176 no concede a los Estados miembros una «facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del régimen del derecho a deducción». Si bien se permite la existencia de cláusulas *standstill* con respecto a determinados bienes específicos, como los automóviles, con especial dificultad para poderse comprobar el porcentaje de uso privado, ello «no les permitía excluir de dicho régimen todos los bienes en la medida en que se utilizaran para las necesidades privadas del sujeto pasivo»⁶⁰.

Aunque los dictados de esta sentencia deban ser matizados por los cambios posteriores en lo referente a la regulación de la deducción de los bienes de uso mixto, en lo referente a las limitaciones de las exclusiones al derecho a deducción sus conclusiones continúan estando vigentes y son de una importancia indudable. El TJUE interpreta que el efecto de las cláusulas *standstill* no es extensible ni generalizable a la totalidad de los bienes que puedan tener un potencial uso privado, ya que ello implicaría que se pudieran haber mantenido exclusiones de prácticamente todos los bienes y servicios, lo que acabaría con la naturaleza del IVA como tributo sobre el consumo y lo convertiría en un impuesto cumulativo sobre las ventas. Hemos de tener en cuenta que no restringir las cláusulas *standstill* a los gastos que supongan un verdadero riesgo de uso privado encubierto y cuya comprobación efectiva sea de gran dificultad podría fomentar que los Estados miembros, para evitar dedicar recursos al control tributario, decidieran establecer prohibiciones generales contrarias a la interpretación restrictiva de las limitaciones del derecho a deducir.

Así, si la neutralidad fiscal sufre una infracción con cada bien cuya deducción se excluye sin posibilidad de que los empresarios o profesionales puedan acreditar un verdadero uso empresarial y liberarse de la carga correspondiente, generalizar esta situación a la totalidad de los gastos implicaría un rechazo a la verdadera naturaleza del IVA. Por ello, el TJUE ha reiterado que estas disposiciones nacionales están pensadas para aplicarse a los grupos de gastos que en-

⁵⁹ Esta sentencia, junto con otras, sentaron las bases del régimen de deducción de bienes de uso mixto previo a la reforma introducida por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, y que aún puede ser aplicable para los bienes no inmuebles de acuerdo con lo establecido en el artículo 168 bis de la Directiva IVA, que exige la deducción conforme al principio de uso prospectivo. La concreta sentencia citada establecía que no se podía impedir el sistema de deducción global inicial y posterior autoconsumo por la proporción del uso privado, obligándose a los sujetos pasivos a la afectación parcial del bien de uso mixto, aspecto que actualmente ha sido corregido por el citado artículo 168 bis para los bienes inmuebles, dejando libertad a los Estados miembros para extender este régimen al resto a otros gastos de uso mixto. Un análisis de esta reforma de la Directiva IVA en SWINKELS, J.: «Elimination of the Doctrine of Asset Labelling», *International VAT Monitor*, vol. 21, núm. 3, 2010.

⁶⁰ STJCE Charles y Charles-Tijmens, apartados 33-34.

tran dentro del artículo 11.4 de la Segunda Directiva, que es el que legitima la existencia inicial de todas estas normas y excepciones particulares, y cuya armonización no se ha realizado aún, pero ha rechazado expresamente aplicaciones generales o restricciones desproporcionadas sobre gastos acerca de los que sí podría comprobarse su uso privado.

El rechazo a cláusulas *standstill* que se reputen generales, por tanto, ha sido una constante en la jurisprudencia del TJUE. En este sentido, podemos citar también la STJUE Oasis East. En ella, una empresa recurre ante el Tribunal de Justicia una normativa polaca que impide la deducción para cualquier importación de servicios proveniente de un Estado o territorio calificado de paraíso fiscal por la legislación nacional. Esta regla iba más allá de la mera restricción de los bienes de uso mixto con posible carácter potencialmente fraudulento, y se generalizaba a todos los bienes, ante lo que el Tribunal de Justicia reaccionó. Afirmó que las cláusulas *standstill* no autorizan «a mantener exclusiones del derecho a la deducción del IVA que se apliquen con carácter general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes o servicios»⁶¹. Además, pese a que el interés último fuera la prevención del fraude fiscal, considera que no es suficiente para crear un régimen que exceda en tal medida de la intención real del artículo 176, emplazando a Polonia a seguir el procedimiento correspondiente del artículo 395 de la Directiva IVA (ex art. 27 de la Sexta Directiva) para actuar en correspondencia⁶².

Por otro lado, en la STJUE PARAT Automotive Cabrio⁶³, bajo una supuesta cláusula de *statu quo* establecida en la normativa húngara, se impedía la deducción de la parte de precio de un bien cuyo pago se hubiese beneficiado de una subvención proveniente de fondos públicos. De nuevo, no se trata de una excepción que pueda leerse conforme a las exclusiones que se introdujeron originariamente en el artículo 11.4 de la Segunda Directiva y que permanecen en el artículo 176 de la Directiva IVA. Por el contrario, como afirma la propia sentencia, excede la consideración de este artículo por cuanto contiene una exclusión general a este régimen, incumpliendo el carácter restrictivo con el que debería interpretarse el artículo 176 y vulnerando, con ello, la finalidad de las *standstill clauses*.

Dado que la no admisión de restricciones de carácter general es debida a la necesidad de que las excepciones nacionales vengan referidas a los gastos concretos comentados, también sería contraria al sentido de las cláusulas de *statu quo* una excepción que no se refiriera a un gasto o conjunto de gastos concretos, sino que tuviera causa en la naturaleza o el incumplimiento de requisitos formales del prestador de servicios que se adquieren. Esta fue la cuestión tratada por el TJUE en el asunto Dankowski⁶⁴, en el que el propietario de una empresa litiga contra el Gobier-

⁶¹ STJUE Oasis East, apartados 29-30. Consideramos que esta vía que propone el TJUE, sin embargo, tampoco tendría visos de prosperar dado que excedería en mucho de la exigencia de proporcionalidad que este mismo Tribunal ha articulado respecto a las exclusiones del artículo 395 de la Directiva IVA. Como hemos comentado en la nota 44, las excepciones que pueden solicitar los Estados miembros para luchar contra el fraude deben ser proporcionadas y no ir más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar el fin que persiguen. La prohibición del derecho a deducir toda compra realizada a un país considerado paraíso fiscal sin admitir prueba alguna en contrario parece, por tanto, exceder este criterio.

⁶² *Ibid.*, apartado 31.

⁶³ STJUE de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, asunto C-74/08 (NFJ032521).

⁶⁴ STJUE de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, asunto C-438/09 (NFJ041108).

no de Polonia por considerar que la norma polaca que restringe el derecho de deducción en los casos en los que el prestador de un servicio no esté registrado a efectos del IVA es contraria al artículo 176 de la Directiva IVA. De nuevo, y haciendo alusión a las citadas Sentencias Oasis East o PARAT, el Tribunal de Justicia considera que esta medida introduce una restricción generalizada sobre las prestaciones de servicios cuyo proveedor no cumple la obligación formal de registro. Según el TJUE, esto no respeta ni la interpretación restrictiva que requiere el principio de neutralidad, ni el ámbito de aplicación de las cláusulas *standstill*⁶⁵.

No es el caso, por otro lado, de la STJUE X Holding y Oracle Nederland⁶⁶, en la que dos empresas interponen litigios por considerar incompatibles una normativa holandesa que restringía el derecho de deducción para determinadas categorías de gasto, concretamente los relacionados con medios de transporte individuales, comida, bebida, alojamiento, actividades de recreo, obsequios de negocio y otras gratificaciones. Como afirma el propio Tribunal, para comprobar la adecuación de estas exclusiones con el artículo 176 de la Directiva IVA sería necesario «examinar si las categorías de gastos excluidas del derecho a deducción, como las previstas por las disposiciones nacionales controvertidas en los asuntos principales, están definidas de manera suficientemente precisa»⁶⁷, dado que no se puede entender admisible el establecimiento de exclusiones generales o que no definan suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes objeto de esta excepción⁶⁸.

La conclusión que podemos extraer de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia es clara. El artículo 176 está introduciendo una restricción al elemento esencial de la naturaleza interna del tributo, el derecho de deducción y, como tal, debe interpretarse restrictivamente. Además, el motivo de aceptar esta vulneración del principio de neutralidad encuentra justificación únicamente en la ponderación de otros principios, concretamente el de efectividad de la tributación, que podrían ponerse en duda con determinados bienes en los que su uso mixto pueda conllevar un potencial uso privado fraudulento de difícil comprobación por las Administraciones tributarias. Así, el límite que pueda interponerse al surgimiento de este crédito de naturaleza tributaria debe estar referido a aquellos gastos que representan elementos de riesgo, y no a la totalidad o a una generalidad de los mismos. Como afirma el TJUE, las restricciones de carácter general no son respetuosas con este artículo, que requiere que los gastos a los que se exceptúe el derecho a deducción estén bien definidos. En este caso, la infracción del principio de neutralidad debe poder ponderarse con el cumplimiento del de proporcionalidad. Si se pretende únicamente evitar que se deduzcan los gastos en que hay riesgo de uso privado fraudulento de difícil o muy costosa comprobación, deberá concretarse en profundidad qué gastos son los que corren este riesgo, y no ir más allá. Las restricciones generalizadas o que carezcan de la concreción ne-

⁶⁵ *Ibid.*, apartado 44.

⁶⁶ STJUE de 15 de abril de 2010, X Holding y Oracle Nederland, asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09 (NFJ037842).

⁶⁷ *Ibid.*, apartado 45.

⁶⁸ El abogado general Mengozzi, en sus conclusiones presentadas el 28 de enero de 2010, en los asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, *ibid.*, sin embargo, no apreció la concreción suficiente en relación con los gastos de actividades de recreo y de obsequios de negocios, que consideró que eran excesivamente generales. Sobre la opinión del abogado general, véase PEIROLO, M.: «Limiti applicativi della clausola...», *op. cit.*, págs. 1.784-1.785.

cesaria serían, por tanto, una medida desproporcionada que infringiría la neutralidad en más de lo necesario para alcanzar el objetivo pretendido por la directiva⁶⁹.

5.2. LÍMITES Y REQUISITOS TEMPORALES DE LAS CLÁUSULAS *STANDS-TILL*

El tenor literal del artículo 176 de la Directiva IVA nos indica que la introducción y vigencia de las cláusulas de *statu quo* están limitadas por criterios temporales estrictos, y no puede considerarse que los Estados miembros tengan libertad absoluta sobre estas. Así, encontramos dos plazos básicos que hay que tener en consideración. En primer lugar, en dicho artículo se indica el momento en el que estas normas nacionales dejarán de estar vigentes: «hasta la entrada en vigor de las disposiciones» por las que «el Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad» realice la mencionada armonización de los gastos no deducibles. Como ya hemos comentado, primero la STJCE Royscot y, posteriormente, otras, como la STJUE Magoora han mostrado que la interpretación que realiza el Tribunal de Justicia sobre este límite temporal es que ya no es relevante el plazo de cuatro años inicial que establecía la Sexta Directiva, y que estas normas excepcionales pueden subsistir mientras no se acometa la armonización pertinente. No obstante, hemos de decir que no parece que haya visos de que esta actuación legislativa del Consejo vaya a realizarse en el corto plazo. Al contrario. Los distintos intentos de la Comisión han sido rechazados por los Estados miembros incluso en sus versiones más flexibles y que afectarían en menor medida a la recaudación de los países de la Unión. Esta situación viene agravada por la necesidad de que la modificación de esta regulación deba realizarse a través de una decisión por unanimidad, lo que dificulta aún más, si cabe, que este proceso vaya a acontecer de manera inminente⁷⁰. Por ello, parece que este límite temporal final se difumina en el tiempo, adquiriendo las cláusulas *stands-till*, y la infracción de neutralidad que ellas representan, un carácter prácticamente indefinido.

Encontramos mayor interés y, sobre todo, más desarrollo jurisprudencial en el límite temporal que marca el segundo párrafo del artículo 176 de la Directiva IVA. Este especifica que únicamente se pueden considerar válidas las cláusulas de *statu quo* que contengan excepciones a la deducción contenidas en las legislaciones nacionales «a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión». Debemos tratar dos aspectos diversos en relación con esta restricción temporal. En primer lugar, analizaremos la jurisprudencia del TJUE que dio lugar a que en la Directiva 2006/112/CE se introdujese la mención correspondiente a la fecha de adhesión de los nuevos Estados miembros. En segundo término, analizaremos la interpretación restrictiva que ha aplicado el Tribunal de Justicia sobre la entrada en vigor de dichas cláusulas y sobre la vulneración que entiende realizada en los supuestos de introducción ex profeso de este tipo de cláusulas antes de la fecha correspondiente.

⁶⁹ En este sentido se pronuncia MONDINI, A.: *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa: Pacini Editore, 2012, pág. 387.

⁷⁰ Pese a que el artículo 113 del TFUE ya establece que la adopción de normas que armonicen el IVA requiere de unanimidad en el Consejo, el propio artículo 176 repite esta exigencia, a nuestro juicio de manera innecesaria.

La Sexta Directiva no contenía una redacción idéntica a la establecida en la Directiva IVA vigente, sino que permitía únicamente las excepciones nacionales existentes «en el momento de la entrada en vigor de la presente directiva [la Sexta]», es decir, las vigentes antes de 1979, como sería recogido en la directiva de recopilación. Sin embargo, parecía evidente entender que esta fecha no sería la aplicable a los países que pasaran a formar parte de la Unión posteriormente, pues la adhesión es el momento en el que entra en vigor la Sexta Directiva en dichos países⁷¹. Lo contrario hubiera supuesto un privilegio excesivo para los países fundadores y aquellos que hubieran entrado a formar parte de la CEE antes de 1979. A efectos del respeto a la naturaleza del IVA y de la neutralidad garantizada por el mecanismo de deducción-repercusión, sin embargo, se hubiera limitado en gran medida el número de excepciones, ya que la mayoría de los Estados miembros de adhesión reciente no aplicaba el IVA en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva. No obstante, la neutralidad externa sí se habría visto claramente perjudicada, pues algunos países podrían aplicar excepciones mientras que otros, debido al momento de su entrada en la Unión, no⁷². Esto no solo habría implicado un importante agravio comparativo, sino que hubiera implicado que los países que se hubieran ido adhiriendo a la Unión, muchos de ellos con estructuras de control tributario menos avanzadas que los Estados que eran miembros en el momento de entrada en vigor de la Sexta Directiva, se habrían visto privados de herramientas legislativas para evitar el fraude en los gastos de uso mixto de difícil control. Esto podría haber generado distorsiones de la libre competencia del mercado interno de dichos países y del conjunto de la Unión.

En este sentido, la STJUE Oasis East trató una alegación del Gobierno polaco por la que se argumentaba que los límites que establecía el artículo 176 eran únicamente válidos para los países dentro de las Comunidades Europeas antes de dicha fecha y que Polonia, dado que se había adherido en un momento posterior, no debía verse constreñida por este. Como era de esperar, el Tribunal de Justicia negó tajantemente la interpretación polaca. El TJUE afirmó que dicha fecha

⁷¹ Como observamos en la STJUE de 11 de septiembre de 2003, *Cookies World*, asunto C-155/01 (NFJ014939), apartado 65, el TJUE afirma que el artículo 17.6 de la Sexta Directiva se aplica a la República de Austria desde la fecha de su adhesión por ser el momento en el que «la Sexta Directiva entró en vigor».

⁷² El principio de neutralidad fiscal, comentado principio rector del IVA, puede analizarse a través de su división en dos dimensiones diferenciadas: la interna y la externa. La neutralidad interna hace referencia al impacto de un tributo en el mercado nacional, y está basada en la configuración de su hecho imponible, así como de los elementos que estructuran el funcionamiento del impuesto. En el caso del IVA, la configuración de hecho imponible sobre las ventas y el mecanismo de deducción-repercusión y el correcto funcionamiento que estamos comentando en este trabajo para alcanzar una imposición sobre el consumo son los elementos que permiten alcanzar la neutralidad interna. La neutralidad externa, por el contrario, hace referencia al impacto que tiene un tributo sobre las relaciones comerciales entre el mercado nacional en el que se implanta y el resto de países. En esta dimensión, los elementos que se deben tener en cuenta son los criterios de sujeción territorial y las reglas de localización de los hechos imponibles con efectos transnacionales, así como los ajustes transfronterizos y de tipos impositivos. MACARRO OSUNA, J. M.: *El principio...*, *op. cit.*, págs. 59-69. En este sentido, permitir a unos Estados miembros establecer exclusiones a la deducción y a otros no tendría un impacto claro desde el punto de vista externo de la neutralidad del impuesto. De hecho, aunque aparentemente podría beneficiar a las empresas de los países en los que no fuera posible excluir la deducción, también podría perjudicar a dichos nuevos Estados miembros si estos no fueran capaces de controlar de manera efectiva el uso empresarial o privado de determinados gastos. Esta reflexión nos pone de manifiesto, además, la imperiosa necesidad de avanzar en la armonización de esta materia en el ámbito europeo, tal como reclama la Comisión Europea.

«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»⁷³. En consecuencia, se concluye que «el artículo 176 de la Directiva 2006/112 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 a dicha fecha»⁷⁴. La solución que propone el Tribunal de Justicia es, por tanto, la más lógica, lo que provocaría el cambio del artículo en la refundición de la normativa del IVA realizada en 2006. Para los Estados miembros que se adhirieron con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva IVA, la fecha en la que se fijaron las que pasarían a ser cláusulas *standstill* es la de su entrada en la CEE o posterior UE⁷⁵.

Esta fecha límite para considerar válida una cláusula contraria al derecho a deducir debe entenderse de forma restrictiva y las posibles situaciones abusivas que haya generado la conducta de los Estados miembros así han sido interpretadas. Es el caso de la STJUE AES-3C Maritza East 1, en el que una sociedad búlgara reclama que una disposición nacional que restringe la deducción de determinados bienes y servicios destinados a operaciones a título gratuito infringe el artículo 176 de la Directiva IVA si fue adoptada por el Estado miembro el mismo día de su adhesión a la UE. Como podemos comprobar, existe cierta picaresca por parte de Bulgaria, por cuanto justo el día que firma su entrada en la UE introduce en su regulación del IVA una excepción con la intención clara de que pueda permanecer como cláusula *standstill*, pese a que anteriormente no se hubiera aplicado dicha excepción. El Tribunal de Justicia fue tajante: el artículo 176 «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. Una modificación en ese sentido sería contraria al espíritu mismo de esta cláusula»⁷⁶. El objetivo de esta norma es permitir que los Estados miembros, en tanto no se realice la armonización de los gastos no deducibles, puedan mantener su legislación nacional, pero no utilizar este plazo para introducir una nueva normativa o ampliar la existente con anterioridad.

Si en la STJUE AES-3C Maritza East 1 el TJUE se opone a que un Estado miembro introduzca en la fecha de su adhesión una nueva excepción⁷⁷, en la STJUE Magoora también considera contrario al artículo 176 de la Directiva IVA la ampliación de una excepción existente ese mismo día.

⁷³ STJUE Oasis East, apartado 26.

⁷⁴ *Ibid.*, apartado 27.

⁷⁵ Como ejemplo podemos citar la recopilación de excepciones en el IVA que tenían los países que pasaron a ser Estados miembros en el año 2004, y que puede analizarse en CORPUT, W. VAN DER: «VAT Options Exercised by the New Member States», *International VAT Monitor*, vol. 15, núm. 5, 2004, págs. 326-327, donde comenta las cláusulas *standstill* de Chipre, República Checa, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Eslovaquia y Eslovenia.

⁷⁶ STJUE AES-3C Maritza East 1, apartado 43, repitiendo el apartado 39 de la STJUE Magoora.

⁷⁷ El TJUE es claro en su conclusión en la STJUE AES-3C Maritza East 1: «El artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en el momento de su adhesión a la Unión, un Estado miembro introduzca una limitación al derecho a deducción en aplicación de una disposición legislativa nacional que establece la exclusión del derecho a deducción de bienes y servicios destinados a entregas o a prestaciones gratuitas o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, si tal exclusión no estaba prevista en la normativa nacional en vigor hasta la fecha de dicha adhesión».

En este caso, el Gobierno polaco, con ocasión de la adhesión a la UE, derogó una norma relativa a excepciones del derecho de deducción, sustituyéndola por otras con nuevos criterios. El Tribunal enunció la misma frase que hemos transcrito anteriormente referente a la improcedencia de modificar la normativa para ampliar las exclusiones en el momento de que se produjera la adhesión. En este caso, debemos tener en cuenta que las modificaciones que se pueden hacer de las cláusulas *standstill* han sido limitadas por la jurisprudencia del TJUE, como veremos en el próximo apartado. De acuerdo con la STJUE Magoora, las reglas aplicables a los cambios de las normas de mantenimiento del *statu quo* son extensibles en el supuesto de que se hicieran el mismo día de la entrada en la UE⁷⁸.

Por tanto, podemos extraer diferencias de la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia en ambos casos. Es claro que la introducción de una excepción nueva el día de la adhesión a la UE es contraria al espíritu de la norma, pues el artículo 176 de la Directiva IVA asume la continuación de excepciones que se han aplicado a lo largo del tiempo en un Estado miembro, pero no que se pueda establecer una exclusión con la intención de que empiece a surtir efectos a partir de la aplicación del IVA comunitario. Con respecto a las modificaciones, sin embargo, el hecho de realizarlas con motivo de entrar a formar parte de la Unión no indica en todo caso la vulneración de la normativa armonizada. Por el contrario, los efectos que tiene el hecho de realizarlo ese día son los de analizarlos como si fuera una alteración posterior a la consolidación de la exclusión *standstill*.

Esta cuestión fue tratada de manera similar en el citado asunto *Cookies World*, en el que una empresa austriaca consideraba contraria a derecho una limitación a la deducción de la normativa de dicho país que no permitía deducir determinados gastos de servicios sobre automóviles si se prestaban desde otro Estado miembro y no desde la propia República de Austria. Por un lado, entendemos que existe una infracción sustancial de la exclusión dada la falta de proporcionalidad de la medida y del impacto que tendría en el mercado interno, con un marcado carácter proteccionista y de distorsión de la competencia entre Estados miembros. Por otro lado, a efectos temporales dicha cláusula *standstill*, aunque correspondiente a una norma del año 1994, anterior a su entrada en la UE, que aconteció el 1 de enero de 1995, entraba en vigor el 6 de enero de 1995, es decir, cinco días después de la adhesión⁷⁹. Aunque la norma fuera anterior a la adhesión, el TJUE afirmó que debía considerarse como una modificación que debía entenderse realizada ya

⁷⁸ STJUE Magoora, apartados 40-41: «40. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el hecho de que la República de Polonia haya derogado la Ley de 8 de enero de 1993 el día de su adhesión a la UE le impide establecer ese mismo día nuevas disposiciones que limitan el derecho a deducir el IVA soportado en las compras de carburante destinado a vehículos utilizados para una actividad sujeta al impuesto. 41. Procede indicar que, en sí mismo, 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 17, apartado 6, párrafo segundo, de esta directiva, a condición, no obstante, de que dicha modificación no haya supuesto ampliar, a partir de dicha fecha, las exclusiones nacionales anteriores».

⁷⁹ Como afirma DE LA FERIA, aunque el Gobierno austriaco argumentó que el retraso se debía a consideraciones logísticas, el TJUE no entendió permisible que se provocara esta doble imposición en casos de transacciones idénticas pero distintas por el territorio y, además, porque se dio en un plazo posterior al de su adhesión. FERIA, R. DE LA: *The EU VAT system...*, op. cit., pág. 236.

bajo la vigencia de la Sexta Directiva y con los requisitos que esta imponía a los cambios en las normas de mantenimiento del *statu quo*. Ese caso es mucho más claro que los anteriores, pues ni siquiera desde un análisis estrictamente formal de la letra de la norma cabría entender esta nueva cláusula como anterior a la directiva y sus cambios deberían acontecer de acuerdo con la interpretación restrictiva que establece el Tribunal de Justicia para estos casos.

La doctrina del TJUE no deja lugar a dudas en lo que se refiere a conductas claramente contrarias al espíritu de la norma. Establecer una excepción nueva o ampliar el ámbito de una exclusión el mismo día de la adhesión podría ser respetuoso con el citado artículo, pero contradice su razón de ser, así como el modo en que se debe entender. Sin embargo, esta cuestión nos plantea algunas dudas. Pasar a formar parte de la UE no es un proceso corto, sino todo lo contrario. Si un Estado previera su próxima incorporación y no dejara para el final la introducción de una nueva excepción sino que la anticipara ligeramente, sobre todo vista la jurisprudencia del Tribunal, ¿cuál sería el límite considerado aceptable para entender válida la exclusión que pasará a conformar el conjunto de cláusulas *standstill*? Es una pregunta que nos parece difícil de responder, pues establecer un plazo estrictamente temporal podría pecar de arbitrariedad y únicamente obligaría a anticipar a dicho momento la entrada en vigor de la norma. Más razonable que el momento de la entrada en la Unión podría resultar la fijación de este límite temporal en el día que se cerrasen las negociaciones para la adhesión o la fecha en que esta fuera aprobada por el Parlamento nacional correspondiente⁸⁰. Estas cuestiones, sin embargo, aunque importantes, no evitan los verdaderos efectos de estas excepciones al derecho de deducción: obligar a los empresarios y profesionales a cargar con cuotas impositivas que, siquiera parcialmente, pueden estar usando en sus actividades empresariales. Para evitar que la neutralidad fiscal se vea menoscabada y el IVA se desnaturalice, cuanto mayor sea el plazo en el que se impida la introducción de excepciones que vayan a consolidarse, mejor. Sin embargo, entendemos que dado que se trata de una vulneración aceptada y admitida por la directiva, son otros criterios los que tienen que utilizarse para concretar este plazo, debiendo estos responder a la existencia real de una excepción de dicho país, y no a la introducción ex profeso antes de la fecha límite fijada.

5.3. MODIFICACIONES PERMITIDAS DE LAS CLÁUSULAS *STANDSTILL*

La vigencia de las cláusulas *standstill* ha sido interpretada en modo extremadamente flexible, consintiendo su aplicación prácticamente *sine die*, fundamentalmente debido al difícil acuerdo político necesario para cumplir el mandato que se estableció originariamente en la directiva. Sin

⁸⁰ Como afirma LASIŃSKI-SULECKI cuando estudió el caso Magoora, la adhesión de nuevos Estados miembros suele estar precedida de un periodo de asociación en el que tanto la UE como dicho país avanzan en la aproximación de sus legislaciones como, por ejemplo, en el caso polaco, en el que no se le permitió incrementar sus tarifas arancelarias en los 10 años precedentes a su acceso a la UE. LASIŃSKI-SULECKI, K.: «Standstill Provisions under VAT. Fuel for Polish Passenger Cars», *International VAT Monitor*, vol. 19, núm. 1, 2008, pág. 25. No sería descabellado, por tanto, pensar que este periodo podría ser el utilizado para considerar el plazo en el que los Estados miembros ya no pueden alterar sus excepciones, aunque, realmente, se estaría ampliando de forma impropia la fecha establecida por el artículo 176 de la Directiva IVA, lo que dificulta que podamos enunciar una conclusión al respecto.

embargo, en lo restante, la interpretación en todo lo referente a estas normas nacionales, en cuanto limitativas del principio de neutralidad, debe hacerse utilizando el citado criterio restrictivo. Así ocurre con el plazo de inicio para considerar válida una excepción nacional, como acabamos de analizar y, sobre todo, en todo lo referente a las posibles modificaciones que introduzcan los Estados miembros en estas disposiciones.

El TJUE ha sentado jurisprudencia sobre la materia en numerosos asuntos, siendo especialmente clarificadoras las dos sentencias que trataron la materia en profundidad por primera vez. Ambas responden a procedimientos iniciados por la Comisión contra la República de Francia. Dichas sentencias fueron emitidas por el Tribunal de Justicia en la misma fecha y, aunque dieran un resultado diverso para las partes, positivo para la Comisión en una y para Francia en otra, el criterio para su resolución fue común en las dos. En la primera de ellas, Comisión contra Francia, asunto C-345/99⁸¹, la Comisión consideraba que la modificación que Francia realizó de una cláusula *standstill*, reduciendo su contenido, no era incompatible con la directiva. Francia, que cuando entró en vigor la Sexta Directiva tenía regulada una excepción al derecho de deducción en relación con los gastos que se experimentasen con respecto a todo tipo de vehículos de pasajeros, redujo en 1993 la exclusión para los vehículos de autoescuela⁸². Para la Comisión Europea, el artículo 17.6 de la por entonces Sexta Directiva no permitía modificar las excepciones incluidas en las normas de mantenimiento del *statu quo* salvo en el caso de su supresión, ya que lo contrario estaría introduciendo una nueva norma contradictoria con el derecho de deducción. El TJUE, sin embargo, rechazó esta interpretación. Entendió que la reducción del ámbito de las exclusiones se acerca «de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva», con lo que dicha normativa quedaría amparada en todo caso por la Directiva IVA⁸³.

Es claro que la restricción de la excepción consigue minimizar los supuestos en los que los empresarios deben soportar con una carga tributaria que no debieran, al menos en su totalidad, haciendo que el IVA se aleje en menor medida de su naturaleza originaria y logrando un mayor cumplimiento del principio de neutralidad. Este es el motivo por el que toda rectificación de una cláusula *standstill* que rebaje el alcance de las excepciones existentes es considerada compatible con la directiva, tanto con su letra como con su espíritu. En este caso, el gasto destinado a una clase concreta de vehículos, que además van a tener un marcado uso empresarial, como los que sirven para el aprendizaje de nuevos conductores, va a pasar a ser deducible conforme a las reglas generales, es decir, se podrá cuantificar el uso privado que se haga del mismo, sin que exista una exclusión que implique una obligación de soportar íntegramente su cuota soportada. Se consigue, con ello, que los empresarios solo experimenten un exceso de gravamen tributario por la parte en que se usa el vehículo de forma no empresarial, es decir, en la parte en que actúan como auténticos consumidores finales, incrementando la neutralidad del régimen del IVA francés.

⁸¹ STJCE de 14 de junio de 2001, Comisión contra República Francesa, asunto C-345/99 (NFJ010682).

⁸² *Ibid.*, apartado 8: «A este respecto, el artículo 273 septies A del Code général des impôts (Ley general tributaria) [...] establece: "El IVA correspondiente a las compras, importaciones, adquisiciones intracomunitarias, entregas y servicios efectuados a partir del 1 de enero de 1993 dejará de estar excluido del derecho a deducción en lo que respecta a los vehículos destinados exclusivamente a la formación de conductores"».

⁸³ *Ibid.*, apartado 22.

Lo contrario ocurre en el segundo caso en el que la Comisión denunció a Francia⁸⁴. Este asunto es muy completo y en él se plantea un estudio detallado de las modificaciones que se pueden hacer sobre las normas nacionales de mantenimiento del *statu quo*. La Comisión inicia un procedimiento de infracción sobre los cambios en la normativa francesa referente a la prohibición de deducir el IVA soportado en la compra de gasóleo para uso como combustible de vehículos. Esta excepción existía con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, por lo que se convirtió en cláusula *standstill* en tal fecha. «Entre 1982 y 1991, dicha prohibición de deducción del IVA sufrió varias modificaciones. Así, el porcentaje de deducción autorizado pasó progresivamente del 10% en 1982 al 90% en 1991», y en 1998 fue prohibida de nuevo la deducción en su totalidad, como ocurría originariamente⁸⁵. La Comisión entendió que el restablecimiento de la excepción que había sido minorada progresivamente en la normativa francesa era contradictoria con el artículo 17.6 de la Sexta Directiva⁸⁶. La Comisión rechazaba que los Estados miembros pudieran tener una facultad discrecional ilimitada para adaptar y modificar su régimen particular de cláusulas *standstill*, pese a que los cambios no agraven la situación inicial, supuesto estrictamente prohibido por el Tribunal de Justicia. Francia, por el contrario, consideraba que la interpretación adecuada no permitiría ampliar la excepción más allá de los límites originales (ni en porcentaje de exclusión ni en el rango de bienes y servicios a los que se aplica). No obstante, sí entendía que, dentro de dicha excepción, esta se pudiera ampliar o rebajar temporalmente en caso de razones justificadas, tal como pudieran ser las medioambientales⁸⁷.

El Tribunal, haciendo referencia a la otra sentencia del mismo día en la que había dado la razón a la República Francesa, afirmó que la reducción del ámbito de aplicación de una excepción a la deducción era compatible con la directiva; sin embargo, declara lo contrario en relación con una posible ampliación de su contenido. En este caso no existía una extensión de la cláusula inicial, sino únicamente un retorno a la excepción originaria, de aplicación más amplia que la existente tras las modificaciones parciales comentadas. El TJUE, pese a las diferencias de estos cambios normativos, entendió que esta circunstancia debía entenderse de la misma manera que una ampliación de la normativa inicial, afirmando: «Lo mismo cabe afirmar 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»⁸⁸.

La interpretación que propone el Tribunal de Justicia resultó novedosa. Los cambios en la normativa de una cláusula *standstill* vigente serían analizados con respecto a la regulación de

⁸⁴ STJCE de 14 de junio de 2001, Comisión contra República Francesa, asunto C-40/00 (NFJ010681).

⁸⁵ *Ibid.*, apartados 6-7.

⁸⁶ *Ibid.*, apartado 13: «La Comisión sostiene que la legislación francesa controvertida, al restablecer una exclusión del derecho a deducción del IVA que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe deducción, no está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva e infringe el artículo 17, apartado 2, de dicha directiva. En efecto, según la Comisión, el artículo 17, apartado 6, no permite a un Estado miembro volver a introducir *a posteriori* una excepción que fue suprimida, aun parcialmente, restableciendo una exclusión total del derecho a deducción del IVA que grava ciertos gastos».

⁸⁷ *Ibid.*, apartado 14.

⁸⁸ *Ibid.*, apartado 18.

aplicación en el momento del cambio, y no con la que se consolidara inicialmente en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva o en la fecha de adhesión a la Unión. Los efectos de este criterio jurisprudencial son claros y, además, beneficiosos en lo que se refiere al correcto funcionamiento del impuesto y al principio de neutralidad fiscal⁸⁹. Los Estados miembros no pueden ampliar en ningún caso el ámbito de aplicación de una excepción a la deducción y, en caso de practicar cualquier clase de reducción en dicho espectro de gastos, el cambio deviene firme e inmutable, no pudiendo volverse a la situación inicial, sino únicamente disminuirse aún más los supuestos que en ella quepan. Esto implica que los Estados miembros únicamente pueden legislar en pos de una mejor neutralidad fiscal de sus normativas y que los avances que se realicen en el cumplimiento de este principio se consideran puntos de no retorno o de neutralidad ganada.

Quizá esta regla de interpretación pueda tener también una consecuencia perversa. Si la reducción de una cláusula *standstill* no permite volver a la situación inicial, es difícil pensar que los Estados miembros serán proclives a dicha pérdida de potestad tributaria. Podríamos pensar que permitirles retornar a la aplicación extensa originaria otorgaría flexibilidad para que los Estados miembros, en función de sus necesidades, pudieran hacer como Francia y rebajar la excepción y, en momentos de necesidad, volver a retomarla. La situación actual nos lleva a pensar que será poco probable que los Estados miembros puedan reducir una norma de mantenimiento del *statu quo* por el riesgo de poder necesitar en un futuro dichos ingresos recaudatorios. Sin embargo, si nos abstraemos de la realidad política, es evidente que el criterio fijado por el TJUE tiene como objetivo claro limitar las excepciones a la estructura básica y general del impuesto, así como potenciar el principio de neutralidad en lo que se refiere a las cláusulas *standstill*.

Es interesante aludir al principio de neutralidad como criterio de interpretación en lo relacionado con las cláusulas *standstill*, pues no en todo caso va a estar claro si los cambios en la normativa nacional conllevan una ampliación o reducción de su contenido. Esto fue lo ocurrido en la citada STJUE Magoora. En ella se trae a colación la excepción que tenía establecida Polonia con referencia al gasto en combustible para determinados vehículos⁹⁰. El litigio se presenta, en primer lugar, porque el día de su entrada en la UE, como hemos comentado, Polonia modificó los criterios de aplicación de la citada exclusión⁹¹. Existe una segunda cuestión en esta sentencia,

⁸⁹ PIASENTE resume en cuatro puntos las conclusiones generales que se pueden extraer de las dos Sentencias Comisión contra República Francesa afirmando que la capacidad que otorga la Directiva IVA a los Estados miembros para mantener sus cláusulas implica: a) no poder introducir nuevas exclusiones al derecho de deducción; b) poder modificar en sentido restrictivo las exclusiones existentes que limitan el derecho de deducción; c) no poder extender exclusiones existentes; d) no poder reintroducir, en todo o en parte, exclusiones existentes en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva (entendemos lo mismo para el momento de la adhesión) que posteriormente hayan sido suprimidas en todo o en parte. PIASENTE, M.: «Il punto sull'interpretazione della Corte di Giustizia delle Comunità europee dell'art. 17, comma 6, Sesta direttiva, in tema di limiti oggettivi al diritto a detrazione», *Rivista di Diritto Tributario*, fascículo 9, 2001, pág. 133.

⁹⁰ STJUE Magoora, apartado 4: «El artículo 25, apartado 1, número 3a, de la Ley de 8 de enero de 1993, relativa al impuesto sobre bienes y servicios y a los impuestos especiales [...] establecía lo siguiente: "No darán derecho a una reducción del importe del impuesto ni a una devolución de la diferencia con respecto al impuesto devengado las compras por parte del sujeto pasivo de productos tales como la gasolina, el gasoil o el gas utilizados para la propulsión de automóviles particulares o de otros vehículos con una carga autorizada inferior o igual a 500 kg"».

⁹¹ *Ibid.*, apartado 7.

originada por la modificación posterior de esta norma que, como se extrae de lo hasta aquí concluido, sería contraria en todo caso a la Directiva IVA si se tratara de una extensión, y así lo determinó el Tribunal de Justicia en la segunda parte de la resolución, dejando al tribunal nacional correspondiente que sea el que determine a partir de los citados criterios enunciados por el TJUE⁹².

El TJUE no modificó su doctrina manifestada en pronunciamientos precedentes. Dado que, como hemos comentado, el hecho de hacer la modificación el día de la adhesión a la UE no tiene efectos singulares, sino que debe entenderse como un cambio normativo de una cláusula *standstill* ya consolidada, el punto de vista se torna hacia el estudio de los efectos de los nuevos criterios. Si bien encomienda a los tribunales nacionales el análisis de esta cuestión, enuncia que si los efectos de las novedades legislativas tienen como efecto la ampliación de la excepción, esta sería contraria a derecho. Resulta especialmente relevante que para esta actuación el TJUE encomiende al órgano jurisdiccional nacional el respeto, tanto «a la luz de la letra» como a «la finalidad de la Sexta Directiva con objeto de alcanzar los resultados que esta persigue, dando prioridad a la interpretación de las normas nacionales que mejor se ajuste a dicha finalidad, para llegar así a una solución compatible con las disposiciones de dicha directiva»⁹³. Así, aunque con esta sentencia el Tribunal de Justicia no establece elementos adicionales que alteren su doctrina establecida, y no proporciona al juez nacional indicios o datos sobre los que basar su decisión, sí hace una defensa clara de la finalidad de la normativa del IVA, cuyo principio rector es el de neutralidad fiscal. Este principio deberá ser fundamental en la labor del remitente de la cuestión prejudicial, pues su valoración ha de sustentarse en si los nuevos criterios de la LIVA polaca menoscaban el correcto funcionamiento del impuesto y la neutralidad fiscal ampliando la imposibilidad de deducir o, por el contrario, si este Estado miembro ha rebajado la aplicación de esta excepción, consolidando para el futuro una cláusula *standstill* de menor extensión.

Esta doctrina del Tribunal de Justicia atiende en exclusiva a los resultados provocados por la modificación de la normativa nacional, aunque sea el juez patrio el que deba analizarla. Incluso en el supuesto de que la modificación realizada por un Estado miembro no tuviera intención de ampliar una cláusula *standstill*, si el resultado final tiene estos efectos, será contraria a la Directiva IVA. Así ocurrió en la STJUE Puffer⁹⁴, en la que la norma nacional que impedía la deducción total de inmuebles de uso mixto, obligando a la afectación parcial, fue modificada por la República de Austria introduciendo nuevos criterios y procedimientos. La nueva norma, de acuerdo con «la intención expresa del legislador nacional, debía mantener el resultado de esta exclusión, pero que, considerada aisladamente, autoriza las deducciones, debido a un error de interpretación del derecho comunitario cometido por el legislador nacional»⁹⁵.

⁹² Encontramos un estudio en profundidad de esta sentencia en LASIŃSKI-SULECKI, K.: «Standstill Provisions under VAT...», *op. cit.*, págs. 22-26, que concluye afirmando lo absurdo de permitir, desde un punto de vista teleológico, medidas de transición que sean posteriormente objeto de retención y que deroguen el derecho de deducción consolidándose como cláusulas *standstill*, estando de acuerdo con la solución adoptada por el TJUE en este caso.

⁹³ STJUE Magoora, apartado 44.

⁹⁴ STJUE de 23 de abril de 2009, Sandra Puffer, asunto C-460/07 (NFJ032426).

⁹⁵ *Ibid.*, apartado 72.

Según esta sentencia, además de la ampliación del ámbito de aplicación, estaría prohibido modificar la cláusula de manera que sus procedimientos fueran distintos y no pudieran asimilarse a los de la excepción originaria: «Por tanto, cabe considerar que, 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»⁹⁶. Es lógico pensar que el hecho de que el legislador haya realizado esta modificación basándose en una interpretación errónea de la normativa armonizada no es justificación para su decisión, ni validaría la nueva cláusula *standstill* introducida, tal como afirmó la abogada general Sharpston⁹⁷. En conclusión, en los supuestos de modificaciones parciales o cambios de criterios similares lo único que se tiene que observar para determinar la corrección de las normas introducidas debe ser el efecto que causen sobre la neutralidad de la deducción, es decir, si se amplía el espectro de gastos excluidos de este derecho o si se reduce. Sin embargo, si lo que se está generando es una regla de *statu quo* radicalmente distinta, basada en procedimientos diversos y no asimilables, el Tribunal de Justicia considera que no haría falta observar su repercusión, ya que se estaría introduciendo una cláusula *standstill* nueva, y las únicas excepciones posibles son las existentes originariamente.

Por último, queremos comentar los pronunciamientos que ha realizado el TJUE en lo referente a los modos en que puede afectarse al ámbito de aplicación de estas reglas de *statu quo*, pues, si bien hemos analizado sentencias en las que las modificaciones provienen todas de cambios legislativos, el Tribunal también se ha pronunciado en el caso de doctrinas administrativas que le afecten. Podemos referirnos, en primer lugar, a la citada STJCE Metropol. En ella, una circular ministerial emitida en la República de Austria tenía los efectos de excluir determinados gastos sobre vehículos del derecho a la deducción. No se trataba de un cambio legislativo que ampliara el contenido de una cláusula *standstill*, sino de un reglamento de naturaleza administrativa. Hay que recordar que el artículo 176 de la Directiva IVA se refiere a la «legislación nacional» de los Estados miembros. Sin embargo, para el TJUE, «el concepto de "legislación nacional", en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, 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»⁹⁸.

Un razonamiento similar tuvo lugar en la STJCE Danfoss y AstraZeneca⁹⁹. Este asunto versaba sobre una cláusula *standstill* referenciada a los gastos de comidas del personal y de representación. La normativa excluía su deducción salvo en lo referente a las «comidas ofrecidas gratuitamente por los comedores de empresa al personal y a las relaciones comerciales»¹⁰⁰. En el apartado 42 de dicha

⁹⁶ *Ibid.*, apartado 93.

⁹⁷ Conclusiones de la abogada general Sharpston, E., presentadas el 11 de diciembre de 2008 en el asunto C-460/07, Sandra Puffer.

⁹⁸ STJCE Metropol y Stadler, apartado 49.

⁹⁹ STJCE de 11 de diciembre de 2008, Danfoss y AstraZeneca, asunto C-371/07 (NFJ031284).

¹⁰⁰ *Ibid.*, apartado 40.

sentencia, el Tribunal de Justicia expresó, junto con la vigencia temporal del contenido de esta cláusula¹⁰¹, el hecho de que, a efectos de analizar los cambios en las normas de *statu quo*, «no solo se deben tener en cuenta los actos legislativos propiamente dichos, sino también los actos administrativos, así como la práctica administrativa de las autoridades públicas del Estado miembro en cuestión». Así, junto con los reglamentos sobre la materia, el TJUE también tendría en consideración los distintos actos y prácticas administrativas, por lo que, si estos ampliaban el ámbito de aplicación de una excepción a la deducibilidad de un gasto, serían contrarios a la directiva como si de leyes se tratase.

La extensión del concepto de legislación nacional en lo relacionado con las cláusulas *standstill* nos suscita dos reflexiones distintas. Por un lado, es claro suponer que las infracciones al artículo 176 de la Directiva IVA no tienen que derivarse únicamente de cambios legislativos, sino de toda ampliación del ámbito de aplicación de una excepción, que puede provenir de cualquier tipo de acto normativo. Pensar lo contrario llevaría a entender que estas exclusiones estarían en manos de los Estados miembros, que podrían actuar sobre ellas a través de disposiciones reglamentarias y de prácticas administrativas, menoscabando el objetivo del citado artículo, y eludiendo los límites impuestos por el TJUE. Como parece lógico, el propio Tribunal de Justicia ha descartado esta opción, entendiendo que las disposiciones administrativas deben regirse por los mismos criterios en lo referente a la ampliación de las cláusulas *standstill*. Sin embargo, debemos plantearnos los efectos que pueda tener esta extensión de las normas o actos administrativos que afecten a las reglas de *statu quo*, por cuanto puedan consolidar criterios distintos a los de las leyes que, de acuerdo con lo que hemos visto, supusieran un punto de no retorno recuperable para un Estado miembro. Si una interpretación de la Administración tributaria redujese los gastos en los que se proyecta una excepción nacional amparada en el artículo 176 de la Directiva IVA, entender que la neutralidad «ganada» quedaría consolidada, pese a que la ley del impuesto no hubiese sido modificada, puede ser excesivo¹⁰².

Consideramos que, aunque el principio de neutralidad se vea reforzado con cualquier reducción de una cláusula *standstill*, obligar a un Estado a respetar las interpretaciones que hayan podido realizar los centros directivos de la Administración tributaria nacional, y que daría lugar a una reducción de su ámbito de aplicación que no podría ser devuelta a la situación original, iría en contra del principio de legalidad. En este supuesto, y por virtud de la interpretación del TJUE, la soberanía nacional, representada en el Parlamento, se vería vinculada y constreñida por una actuación de un órgano administrativo o, incluso, podría pensarse lo mismo de las interpretaciones de los tribunales nacionales. Criticamos este efecto potencial y consideramos que, si bien debe entenderse contraria a la directiva cualquier actuación que expanda una cláusula *standstill*, las normas inferiores a la ley no deberían consolidar reducciones de su contenido que, posteriormente, no pudieran recuperarse a través de clarificaciones de la ley.

¹⁰¹ *Ibid.*, apartado 42: «En el caso de autos, es obligado declarar que, al establecer mediante una práctica administrativa, que permaneció en vigor desde noviembre de 1978 hasta el año 1999, un derecho a deducción íntegra del IVA soportado correspondiente al suministro de alimentos y bebidas por los comedores de empresa, la Administración danesa se abstuvo de introducir posteriormente una limitación del derecho a deducción de dicho impuesto».

¹⁰² No planteamos el supuesto de la actuación administrativa que amplía la aplicación de la exclusión, pues esta es, directamente, contraria a la directiva y deberá ser anulada por los tribunales nacionales correspondientes.

6. RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIONES

1. La prohibición de deducción de las cuotas soportadas por gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional responde al principio de efectividad en la tributación, pero es contraria a la neutralidad del IVA. La falta de concreción del concepto de gastos sin carácter estrictamente profesional, a la espera de la armonización de la materia, ha sido solucionada a través del *soft law* de la Comisión Europea. Abogamos por la sustitución de estas exclusiones por presunciones de no deducibilidad con posibilidad de prueba en contrario.

La restricción que establece la Directiva IVA respecto de los gastos que no tengan carácter estrictamente profesional adolece de varios defectos. El principal es que la Directiva IVA no concreta qué debe entenderse por gastos sin carácter estrictamente profesional, aspecto que ha sido solucionado a través del *soft law* emanado de la Comisión Europea, que los ciñó a aquellos que por su carácter especialmente propicio para ser usados también de forma privada pudieran no ser supervisados adecuadamente, evitándose con su no deducibilidad la pérdida de recursos tributarios, así como situaciones de abuso o de fraude a gran escala. Esta prohibición implica que la naturaleza del IVA y su criterio rector, el principio de neutralidad, ceden ante otro principio jurídico, el de efectividad en la tributación. Dado que no se va a permitir que los empresarios y profesionales deduzcan tales gastos de acuerdo con el criterio de su uso previsible o prospectivo, van a soportar parte del coste económico del IVA, cuando este debería ser un tributo destinado a gravar únicamente a los consumidores finales.

En segundo lugar, esta prohibición de deducción se ha articulado como una excepción del derecho de deducción que no admite prueba en contrario. Consideramos que, si bien la existencia de bienes con potencial uso privado fraudulento podría justificar una presunción de no deducibilidad, esta debería ser en todo caso *iusuris tantum*. Con ello se evitaría que los empresarios y profesionales soportaran el impuesto como si fueran particulares cuando pudieran probar que el consumo fue empresarial. De no admitirse esta propuesta, consideramos que un mal menor es la extensión de exclusiones parciales a la deducción (*flat-rate restrictions*), en la que este derecho fuese consentido en un porcentaje fijo. Si bien la solución no es la ideal y no alcanzaría la plena neutralidad del impuesto, al menos no restringe por completo toda posibilidad de deducción, y la desnaturalización que produce del IVA es menor.

2. Las cláusulas *standstill*, aunque admitidas y reconocidas, son contrarias a la naturaleza del IVA como impuesto sobre el consumo y a su principio rector, la neutralidad fiscal. La ausencia de armonización en la materia provoca que cada Estado miembro haya configurado, de modo individual, sus exclusiones al derecho de deducción, pudiendo esto alterar el correcto funcionamiento del mercado interno.

La conclusión general que se puede alcanzar sobre las cláusulas *standstill* es compleja. La existencia de exclusiones al derecho de deducción vulnera la naturaleza del IVA como tributo cuyo peso económico no debe recaer sobre los empresarios y, además, es contraria al principio de neutralidad fiscal que lo inspira. El menoscabo de este principio tiene como única justificación que los casos en los que se ha permitido la pervivencia de reglas nacionales distintas versan sobre bienes y servicios en los que existe un riesgo importante de que su uso real sea privado y, por

ello, puedan darse supuestos de uso fraudulento del derecho de deducción. Aunque esta finalidad pueda considerarse parcialmente legítima en gastos de muy difícil comprobación por parte de las Administraciones tributarias, estas exclusiones son ataques claros al espíritu y al régimen general de la Directiva IVA, con el problema adicional de que no se aplican de forma armonizada en los distintos Estados miembros, sino que la regulación va a ser diversa en cada uno de ellos¹⁰³. Así, estas excepciones no ponen únicamente en duda la vertiente interna de la neutralidad fiscal, sino también la externa, pues los operadores económicos de los distintos Estados miembros afrontarán la competencia en el mercado interior con diferentes costes fiscales por el IVA. De hecho, aunque España no mantuviera excepciones al derecho de deducción en forma de cláusulas *standstill*, a diferencia de las problemáticas que sí manifiesta respecto de su regulación de los gastos sin carácter estrictamente profesional, las exclusiones que introduzcan otros Estados miembros pueden tener un efecto en la competencia en el mercado interno que afecte de forma indirecta a nuestro país. Dado que el único motivo por el que la existencia de estas cláusulas se perpetúe en el tiempo es la incapacidad de los Estados miembros para ponerse de acuerdo sobre la armonización pendiente en la materia, la vulneración de la neutralidad fiscal tiene visos de permanecer y, por ello, todos los esfuerzos del Tribunal de Justicia han ido dirigidos a minimizar estos daños y limitar las consecuencias negativas para el funcionamiento del impuesto y del mercado interno.

3. Las cláusulas *standstill* únicamente pueden limitar la deducción de gastos que potencialmente puedan ser usados de forma privada. El criterio de interpretación estricta impide que puedan establecerse exclusiones generales al derecho de deducción, requiriendo que los gastos a los que se apliquen estén correctamente delimitados. Debe exigirse el cumplimiento del principio de proporcionalidad en la utilización de estas cláusulas *standstill* para evitar su uso como una excusa para realizar un control tributario efectivo.

El mantenimiento de las cláusulas *standstill* responde a una evolución normativa, que parte de la posibilidad establecida por el artículo 11.4 de la Segunda Directiva de limitar la deducción para los gastos susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades del sujeto pasivo o de su personal. El TJUE se ha pronunciado en contra de exigir que estas exclusiones puedan ser únicamente para gastos no estrictamente profesionales, por lo que se entienden aplicables a todos los gastos que cumplan dicho artículo¹⁰⁴.

¹⁰³ Una afirmación similar realiza PIASENTE, que llega a una conclusión que nos parece muy acertada, y en la que afirma que considerar este tipo de exclusiones legítimas o ilegítimas puede ser irrelevante si se llega a desvirtuar por completo el sistema del impuesto. Así, entiende que si un Estado ha excluido muchos bienes y servicios («todos o casi todos», afirma) del derecho de deducción, esto no implicaría solo una infracción de este mecanismo, sino que dicho Estado (o Estados) realmente habría introducido en su ordenamiento un impuesto sobre el volumen de negocios y no un IVA como el pretendido por la UE. La autora considera que esta conducta conlleva un incumplimiento de la obligación de transposición de las directivas. Entendemos que este incumplimiento estaría referido, fundamentalmente, al espíritu de la norma y que las consecuencias irían en contra del propio artículo 113 del TFUE, pues la existencia de distintos tributos indirectos sobre el consumo en los diversos Estados miembros distorsionaría la competencia en el mercado interno, principal objetivo de la armonización alcanzada con el IVA. PIASENTE, M.: «Il punto sull'interpretazione della Corte di Giustizia...», *op. cit.*, págs. 131-132.

¹⁰⁴ En este sentido, DE LA FERIA concluye que el Tribunal de Justicia, aunque ha tenido que aceptar que las cláusulas *standstill* se apliquen también a gastos estrictamente profesionales y no solo a los que no lo sean, ha actuado en todo

Sin embargo, el criterio de interpretación estricta aplicado por el Tribunal de Justicia para las excepciones al derecho de deducción implica que sus restricciones no deben ir más allá de lo estrictamente necesario para el cumplimiento de sus metas. En este caso, el bien jurídico que prima respecto del funcionamiento ideal del impuesto es el de efectividad en la tributación. En conjunción con el principio de proporcionalidad, entendemos que la existencia de cláusulas *standstill* no debe servir para que los Estados miembros se abstengan del control de determinados gastos, e impidan para ello su deducción, sino que únicamente debería destinarse a aquellos elementos de difícil control del grado de su uso empresarial o personal. Por ello, como afirmó el abogado general Jacobs, las cláusulas *standstill* solo deberían poder aplicarse a gastos con riesgo de ser usados para necesidades privadas, es decir, para bienes o servicios en los que exista riesgo de fraude, debiendo estos tribunales ponderar la dimensión de este riesgo y la proporcionalidad de las medidas que excluyen el derecho de deducción.

En este sentido, el TJUE ha venido rechazando toda cláusula *standstill* de carácter general, o que se aplique a un conjunto de gastos sin la exigida concreción, pues estamos ante una excepción contraria a la naturaleza del IVA como impuesto sobre el consumo, y que debe limitarse a los casos necesarios para garantizar una tributación efectiva y para controlar gastos con potencial uso privado fraudulento.

4. Las cláusulas *standstill* responden a excepciones de naturaleza histórica, no pudiendo introducirse con posterioridad al plazo que determina la Directiva IVA. De acuerdo con el criterio de interpretación restrictiva, el ámbito de aplicación de estas excepciones puede ser reducido posteriormente por el Estado que lo aplica, pero nunca ampliado. En caso de que se reduzca la exclusión, total o parcialmente, el Estado miembro en cuestión no podrá volver a implementar la excepción original, y la ganancia de neutralidad fiscal será permanente. Aunque el TJUE extiende estos efectos a las modificaciones realizadas por disposiciones sin rango de ley, extender el principio de neutralidad ganada implicaría que un acto administrativo pudiera limitar la soberanía nacional. Para evitarlo, en la modificación de estas normas debería regir el principio de reserva de ley.

Las cláusulas *standstill* consolidan excepciones a la deducción existentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, o para países que se adhirieron a la UE posteriormente, previas al momento de su adhesión. El conocimiento de esta fecha podría ser utilizado por los Estados miembros para crear expresamente excepciones de manera que se conviertan en cláusulas *standstill*, como así ha sido. Por ello, el TJUE ha afirmado que no se permite modificar la legislación interna con motivo de la adhesión para alejarla de los objetivos de la Directiva IVA. Dado

lo demás siempre en la búsqueda de limitar el impacto negativo de estas cláusulas en el sistema del IVA, incluso cuando ha permitido que las excepciones se mantengan en el tiempo más allá de los cuatro años inicialmente considerados. Pese a todo, la autora entiende que en lo que respecta a los gastos estrictamente profesionales, una actuación en sentido contrario del TJUE podría haber incrementado el respeto al sistema del IVA, ya que las restricciones temporales no contrarrestan el amplio espectro de gastos que pueden quedar sin deducción bajo la interpretación realizada por el TJUE. FERIA, R. DE LA: *The EU VAT system...*, *op. cit.*, págs. 139-140.

que el proceso de negociación para entrar a formar parte de la Unión como Estado miembro es largo, proponemos que la fecha desde la que se considere que las excepciones a la deducción se conviertan en cláusulas *standstill* sea el día del cierre de dichas negociaciones para la adhesión o, en su defecto, el momento en el que esta sea aprobada por el Parlamento nacional correspondiente.

Debido al criterio de interpretación restrictiva de las limitaciones al derecho de deducción de las cuotas del IVA soportadas, solo son posibles las modificaciones del ámbito de aplicación de las cláusulas *standstill* que lo reduzcan, no pudiendo ser ampliadas. Igualmente, tampoco pueden modificarse los criterios que determinen la excepción de manera que se cree otra radicalmente distinta. La reducción, total o parcial, del ámbito de aplicación de una regla de mantenimiento del *statu quo* implica que la normativa del impuesto se aproximaría a su naturaleza de impuesto neutral sobre el consumo. Por ello, el Tribunal ha establecido una regla que hemos venido a denominar como de «neutralidad ganada». Si un Estado miembro avanza en esta dirección, y reduce la aplicación de una cláusula *standstill*, esta modificación se convierte en el nuevo punto de referencia para posibles correcciones futuras, por lo que cualquier expansión de este nuevo ámbito de aplicación, o simplemente la vuelta a la excepción original, quedan proscritas. Pese a la utilidad de este criterio, y estando de acuerdo con la finalidad de limitar estas excepciones en lo posible, creemos que esta regla puede tener una consecuencia perversa. Si los Estados miembros saben que no podrán volver a su excepción original, la posible intención de aplicar una reducción, siquiera de forma coyuntural, podría no materializarse para evitar perder la posibilidad de volver a implementar la restricción en su totalidad. Así, esta regla de neutralidad ganada podría provocar que dicha ganancia nunca tuviera lugar.

El criterio fijado por el TJUE respecto a la modificación de las cláusulas *standstill* es válido para cambios realizados tanto por actos con rango de ley como por actos administrativos. Sin embargo, consideramos que la regla de neutralidad ganada no debería exigirse en supuestos en los que la reducción de su ámbito de aplicación sea realizada por una norma que no emane de la soberanía nacional, debiendo ser una materia que exigiera reserva de ley. Lo contrario implicaría que los Estados miembros pudieran verse vinculados en el ámbito europeo por interpretaciones o actos realizados por sus unidades administrativas, sin capacidad de volver a la excepción fijada en la ley.

5. Es necesario que el Consejo acometa la armonización de los gastos cuya deducción puede ser limitada. Con ello se evitarán las disparidades existentes entre las normativas de los Estados miembros y la permanencia *sine die* de las cláusulas *standstill*. De nuevo, el requisito de la unanimidad en las decisiones de armonización tributaria se erige como principal obstáculo.

La ausencia de concreción en los gastos que no se consideran estrictamente profesionales, así como la diversidad de cláusulas *standstill* existentes en los diversos Estados miembros, debe ser solucionada a través de la armonización de la materia que solicita el propio artículo 176 de la Directiva IVA. El impacto que tienen las exclusiones analizadas en la naturaleza del IVA y en la neutralidad de su configuración exige avanzar en la materia. La solución ideal sería elaborar una doble armonización, fijando los gastos concretos que podrían ser excluidos del derecho de deducción (aquellos que corren riesgo de ser usados fraudulentamente para fines privados y son de difícil control administrativo) y cambiar la exclusión por una presunción de no deducibilidad

que admitiera prueba en contrario por parte de los empresarios y profesionales. Ante la dificultad de conseguir esta última propuesta, entendemos que la armonización mínima que debería acometerse es la abordada por la Comisión Europea en 2004, en la que expuso un planteamiento más flexible que únicamente fijaría las categorías de gastos cuya deducción fuera objeto de restricción. Pese a que no acabaría con la infracción de neutralidad del impuesto, sí implicaría el fin de la diversidad normativa existente entre los distintos Estados miembros y de las cláusulas *standstill*. No parece, desafortunadamente, que esta armonización vaya a acometerse próximamente, pues la regla de la unanimidad exigida para la armonización tributaria en la UE dificulta enormemente un avance que es, a todas luces, necesario para mejorar el funcionamiento del mercado interno.

Bibliografía

- BARCIELA PÉREZ, J. A. [2012]: «El derecho a la deducción del IVA soportado por los bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto Eon Asen Menidjmundt», *Quincena Fiscal*, núm. 21.
- 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*, núm. 10.
- BOSELLO, F. [1979]: *L'Imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna: CLUEB.
- CALVO VÉRGEZ, J. [2015]: *El derecho de deducción en el IVA*, Madrid: La Ley.
- CENTORE, P. [2006]: *IVA Europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, Vicenza: IPSOA.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2002]: *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- [2006]: «El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo», *Impuestos*, núm. 18.
- COMELLI, A. [2000]: *IVA comunitaria e IVA nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova: CEDAM.
- CORPUT, W. VAN DER [2004]: «VAT Options Exercised by the New Member States», *International VAT Monitor*, vol. 15, núm. 5.
- CRAWFORD, I.; KEEN, M. y SMITH, S. [2010]: «Value Added Tax and Excises», en J. Mirrlees, *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford: Oxford University Press.
- DOESUM, A. VAN y NORDEN, G. VAN [2011]: «The right to deduct under EU VAT», *International VAT Monitor*, vol. 22, núm. 5.
- ENGLISCH, J. [2013]: «The EU Perspective on VAT Exemptions», en R. de la Feria, *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Países Bajos: Kluwer Law International.
- ENTIN, S. J. [2004]: «Tax incidence, tax burden, and tax shifting: who really pays the tax?», en *Report of The Heritage Center for Data Analysis*, Washington D. C.: Heritage Foundation.
- FAZZINI, E. [2000]: *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova: CEDAM.

- FERIA, R. DE LA [2009]: *The EU VAT system and the internal market*, Ámsterdam: IBDF.
- FERIA, R. DE LA y KREVER, R. [2013]: «Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT», en R. de la Feria, *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Países Bajos: Kluwer Law International.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. [1976]: «El objeto del tributo», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10.
- [2006]: *Curso de derecho financiero español. Instituciones*, 25.ª ed., Madrid: Marcial Pons.
- GALLO, F. [1974]: *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma: Tipografia Editrice Cavour.
- GARCÍA NOVOA, C. [2012]: «La deducción en el IVA», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 331.
- GREGGI, M. [2012]: *Il Principio d'Inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: Profili nazionale e comunitari*, Pisa: Pacini Editore.
- HENKOW, O. [2008]: «Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?», *EC Tax Review*, vol. 5.
- LASIŃSKI-SULECKI, K. [2008]: «Standstill Provisions under VAT. Fuel for Polish Passenger Cars», *International VAT Monitor*, vol. 19, núm. 1.
- MACARRO OSUNA, J. M. [2015]: *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Cizur Menor: Aranzadi.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2007]: «La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los entes locales: un sorprendente cambio de criterio de la DGT (la deducibilidad de las cuotas derivadas de la adquisición de bienes y servicios corrientes utilizados conjuntamente en la realización de operaciones sujetas y no sujetas)», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 6.
- MONDINI, A. [2012]: *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa: Pacini Editore.
- PEIROLO, M. [2012]: «Limiti applicativi della clausola "standstill" sull'indetraibilità IVA», *Corriere Tributario*, núm. 22.
- PIASENTE, M. [2001]: «Il punto sull'interpretazione della Corte di Giustizia delle Comunità europee dell'art. 17, comma 6, Sesta direttiva, in tema di limiti oggettivi al diritto a detrazione», *Rivista di Diritto Tributario*, fascículo 9.
- ŠEMETA, A. [2011]: «The Future of VAT», *EC Tax Review*, vol. 1.
- SWINKELS, J. [2009]: «Transitional Restrictions on the Right to Deduct EU VAT», *International VAT Monitor*, vol. 20, núm. 2.
- [2010]: «Elimination of the Doctrine of Asset Labelling», *International VAT Monitor*, vol. 21, núm. 3.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. [2011]: «Aproximación crítica a las concepciones habituales sobre el IVA. Reflexiones con ocasión del Libro Verde sobre el futuro del IVA», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 152.
- WESTBERG, B. y KRISTOFFERSSON, E. [2012]: «Deductions in EU VAT Law», en M. Ecker, M.; Lang e I. Lejeune, *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Países Bajos: Kluwer Law International.