Cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la limitación a la deducción del IVA soportado en atenciones a clientes

Tax Alert

Septiembre 2024

kpmgabogados.es
kpmg.es

Cuestión prejudicial ante el TJUE sobre la limitación a la deducción del IVA soportado en atenciones a clientes

El Tribunal Supremo (TS) ha acordado elevar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en relación con la limitación a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado en los gastos de atenciones a clientes, establecida en el art. 96 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA).

La elevación de la cuestión prejudicial se incluye en este Auto de 22 de julio de 2024 dictado en el marco de un recurso de casación presentado ante el TS contra una Sentencia de la Audiencia Nacional (AN).

La AN considera que mientras que los gastos por atenciones a clientes pueden tener la consideración de deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, no ocurre lo mismo respecto de las cuotas de IVA soportado, que conforme a los apartados 4º y 5º del artículo 96 de la Ley de IVA, tendrían el carácter de no deducible en el IVA.

Deducción del IVA soportado en gastos por atenciones a clientes. Marco normativo nacional y comunitario (qué es la "cláusula standstill")

La Ley del IVA recoge las restricciones al derecho a deducir el IVA soportado en sus artículos 95 y 96.

En primer lugar, el artículo 95 de la Ley del IVA relativo a las *"Limitaciones del derecho a deducir"* establece en su apartado Uno:

> *"Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional."*

Adicionalmente, el artículo 96 Uno de la Ley del IVA relativo a las *"Exclusiones y restricciones del derecho a deducir"*, en sus apartados 4º y 5º, dispone que:

> *"No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación: [...]*
>
> *4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.*
> *5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas".*

A nivel comunitario, la Directiva IVA 2006/112/CE prevé como regla general la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado en bienes y servicios que se utilizan con una finalidad empresarial o profesional.

No obstante, la Directiva también permite a los Estados miembros restricciones a la deducibilidad del IVA soportado en la medida en que tales restricciones estuvieran contempladas en su normativa anterior a la adhesión de dicho Estado a la Unión Europea, en lo que se conoce como **"cláusula standstill"** o **"de congelación"**.

Esta cláusula se encontraba ya en la Sexta Directiva - artículo 17.6- y se ha mantenido en el art. 176 de la Directiva hoy vigente, en los siguientes términos:

> *"Los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión".*

La "cláusula standstill" constituye una excepción al principio general de neutralidad del IVA al considerar conforme al Derecho comunitario una legislación nacional que contempla restricciones al derecho a la deducción del IVA, más allá de las previstas en la Directiva comunitaria. Ahora bien, estas restricciones se aceptan siempre que estuviesen vigentes en la legislación nacional el 1 de enero de 1979 o con anterioridad a la adhesión a la UE del Estado miembro que las regula, si esta última fecha fuese posterior.

© 2024 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

Particularidad del caso español y la "cláusula standstill"

En el caso de España, la normativa que limita la deducción del IVA entró en vigor el 1 de enero de 1986[1] coincidiendo con la fecha de su ingreso en la UE.

Al introducirse la limitación al derecho a deducir simultáneamente a la adhesión de España a la UE, surgen dudas sobre la compatibilidad de la limitación de la Ley nacional con la Directiva de IVA, y más específicamente con la "cláusula standstill", pues en puridad no existía norma nacional en vigor que previera la limitación al derecho a deducir hasta el mismo día de la adhesión.

Estas dudas han llegado al TS que ha admitido tres recursos de casación[2] en los que el Tribunal analizará si la limitación al derecho a la deducción establecida en el artículo 96. Uno 4º y 5º de la Ley de IVA encuentra o no amparo en la denominada "cláusula standstill" contemplada en el artículo 176 párrafo segundo de la actual Directiva de IVA.

Con carácter previo el TS había respaldado en alguna ocasión la restricción en la deducción del IVA en gastos relacionados con atenciones a clientes, considerándola conforme al Derecho europeo. Entonces se había puesto énfasis en la expresión "estar previsto" de la normativa europea, concluyendo que la "cláusula standstill" no aludía a la "vigencia", sino a previsiones contenidas en la legislación nacional del Estado miembro. Como la LIVA de 1985 se aprobó antes de 1 de enero de 1986, las previsiones existían en agosto de 1985, y sobre esa base consideró que la normativa española no era contraria al derecho europeo (Sentencias del TS, de 17 de febrero de 2001, RCA 8314/1995 y de 7 de marzo de 2002, RCA 9156/1996).

Sin embargo, el TS considera que ha llegado el momento de replantearse esta cuestión que gira en torno a la interpretación de la mencionada "cláusula standstill" en la que se basa la Administración tributaria para sostener la limitación al derecho a deducir las cuotas de IVA soportado.

El TS recuerda que el IVA tiene el principio de neutralidad como premisa debiendo vigilar, por un lado, que el empresario o profesional no acabe siendo el destinatario final de la cadena de repercusión y, por otro, la correcta recaudación del impuesto.

El TJUE por su parte se ha pronunciado sobre la "cláusula standstill", indicando que al tratarse de un régimen que establece una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA ha de interpretarse de una manera estricta (pueden verse en este sentido las Sentencias Metropol y Stadler, apartado 59, y Magoora C-414/07, apartado 28). Asimismo, en el Asunto C-124/12 AES-3C Maritza East el TJUE concluyó que la exclusión del derecho a la deducción del IVA no estaría protegida por la cláusula *standstill* si no estaba prevista en la normativa nacional en vigor hasta la fecha de adhesión del Estado miembro a la Unión.

Teniendo en cuenta lo anterior, a través del Auto publicado recientemente el TS ha decidido elevar al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Es conforme con los artículos 168.a) y 176, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE una norma como el artículo 96.Uno.4º y 5º de la Ley del IVA que impide la deducción, en ninguna proporción, de las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios tales como los espectáculos deportivos, así como aquellos destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, aunque el contribuyente acredite que dichos gastos guardan una relación directa con su actividad empresarial o profesional y que se han realizado con una finalidad estrictamente empresarial o profesional, y que los bienes y servicios se han utilizado para la realización de operaciones imponibles por el sujeto pasivo y, aunque sí es gasto fiscalmente deducible su importe, a efectos de los impuestos personales sobre la renta (impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre sociedades)?

2. ¿Es compatible con la cláusula *standstill* una norma como el artículo 96.Uno.4º y 5º de la Ley del IVA que introduce limitaciones al derecho de deducción, cuya entrada en vigor se produjo el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, el 1 de enero de 1986, sin que ninguna norma en vigor hasta el día de la adhesión contemplara dicha limitación?

****

[1] Las limitaciones previstas en el artículo 96.Uno fueron introducidas por la primera Ley de IVA, la Ley 30/1985 aprobada el 2 de agosto de 1985, que entró en vigor el 1 de enero de 1986 (disposición final primera), coincidiendo con la entrada en vigor del Tratado de Adhesión de España a la Comunicad Económico Europea.

[2] Auto del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2024. rec. 5101/2023; Auto del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2023. rec.246/2023 y Auto del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2023. rec.5250/2022.

© 2024 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

A través del Auto por el que se ha comunicado el planteamiento de la cuestión prejudicial el TS manifiesta dudas sobre la conformidad del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley del IVA con la cláusula *standstill* comunitaria y advierte de que la decisión del TJUE puede producir un cambio de criterio en la jurisprudencia previa del TS.

Si el TJUE considerase que la normativa española contraviene la Directiva comunitaria en esta materia, la Sentencia podría tener impacto en procedimientos de inspección que se encuentren en curso, así como en reclamaciones y recursos que se estén tramitando. Adicionalmente, convendría que las entidades revisasen el criterio aplicado en los periodos de liquidación anteriores por si se pudiera incrementar el importe del IVA soportado deducible, debiendo tener en cuenta el efecto que ello podría producir también en el Impuesto sobre Sociedades o en el IRPF -si las cuotas de IVA soportado no deducidas hubieran tenido la consideración de gasto deducible en estos impuestos-.

© 2024 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

Contactos

Natalia Pastor
Socia
KPMG Abogados
Tel. 91 456 34 92
npastor@kpmg.es

Miguel Ferrández
Socio
KPMG Abogados
Tel. 91 456 59 99
mferrandez@kpmg.es

Maite Vilardebó
Socia
KPMG Abogados
Tel. 93 253 29 62
mvilardebo@kpmg.es

Montserrat Montoya
Socia
KPMG Abogados
Tel. 93 253 29 32
montserratmontoya@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña
Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 82 41
Fax: 981 20 02 03

Alicante
Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 07 22
Fax: 965 22 75 00

Barcelona
Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L´Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 29 00
Fax: 932 80 49 16

Bilbao
Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 73 00
Fax: 944 15 29 67

Girona
Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 01 20
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria
Edificio Saphir
C/Triana, 116 – 2°
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid
Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 34 00
Fax: 91 456 59 39

Málaga
Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 60
Fax: 952 30 53 42

Oviedo
Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca
Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 16 01
Fax: 971 72 58 09

Pamplona
Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 14 08
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián
Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 22 50
Fax: 943 42 42 62

Sevilla
Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 46 46
Fax: 954 64 70 78

Valencia
Edificio Mapfre
Paseo de la Almeda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 40 92
Fax: 963 51 27 29

Vigo
Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 85 05
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza
Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 81 33
Fax: 976 75 48 96

© 2024 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.