

Artículo doctrinal

Por José M^a Tocornal

Jefe de la Unidad de Inspección de la AEAT de Girona

Sobre el Auto del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2024

El Tribunal Supremo, en el [Auto 5250/2022](#) plantea cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea con relación a las cuotas soportadas por el IVA por las adquisiciones de bienes y servicios que se van a destinar a atenciones de clientes, asalariados o terceras personas, así como sobre las cuotas de IVA que gravan la adquisición de entradas para asistir a espectáculos.

Con carácter previo.-

La normativa interna española, los criterios del Tribunal Económico Administrativo Central, y la jurisprudencia, recogen lo siguiente respecto de las cuotas soportadas por el IVA por las adquisiciones de bienes y servicios mencionadas en el párrafo anterior:

La normativa del IVA en España.

El apartado 4º del [artículo 96.Uno de la Ley del IVA](#) prohíbe la deducción de cuotas soportadas por adquisiciones de bienes o servicios relativos a espectáculos y servicios de carácter recreativo.

Y el apartado 5º del mismo [artículo 96.Uno de la Ley del IVA](#) establece la prohibición de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios que se van a destinar a atenciones de clientes, asalariados, o de terceras personas.

Criterio del Tribunal Económico Administrativo Central.

Por todas, se cita la Resolución del TEAC de [15/07/2019](#), 00/09251/2015/00/00.

Reitera criterio RG 00/06530/2014 ([19/04/2018](#))

El TEAC concluye el encaje de la normativa española, con lo dispuesto por el artículo 176 de la [Directiva Comunitaria 2006/112/CE](#).

La exclusión del ejercicio a la deducción debe predicarse incluso aunque se trate de gastos de naturaleza exclusivamente empresarial (STJUE de 14/06/2001, [Asunto C-345/99](#)), y que cabe aplicar a los obsequios a clientes, como dispone la **Sentencia del mismo Tribunal de 15/04/2010, [Asunto C-538/08](#)**.

Esta última Sentencia concluye fallando que no se opone a la normativa fiscal de un Estado miembro que excluye la deducción del IVA correspondiente a la categoría de gastos relativas a ofrecer “comida”, “bebida”, “alojamiento” y “actividades de recreo” a los miembros del personal del sujeto pasivo, y por otra parte a ofrecer “obsequios” u “otras gratificaciones”.

Jurisprudencia.

Sentencia Tribunal Supremo 25/09/2020 ([recurso 2989/2017](#))

La prohibición de deducirse el IVA de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes, el llamado autoconsumo, que regula la Ley del Impuesto, se ajusta al Derecho de la Unión Europea. Dicha prohibición no es contraria a los artículos 17 y 27 de la Directiva Comunitaria.

La lógica del autoconsumo es evitar que se produzca un consumo final no gravado por el Impuesto, a través de la deducción de las cuotas soportadas por quien realiza el autoconsumo.

Si la transmisión es gratuita y no se sujeta al IVA, el producto o servicio entregado se consumiría sin que se produjese tributación alguna, ya que lo recaudado sería devuelto a quien realizó la operación gratuita.

El IVA es un tributo que grava el consumo final. El razonamiento del Tribunal Supremo puede sintetizarse en el ejemplo siguiente:

En el caso de una invitación relativa a un determinado servicio de hostelería, efectuada por un empresario o profesional a favor de un cliente, asalariado o tercera persona, el esquema seguido en el IVA es:

El restaurador repercute al sujeto pasivo del IVA (que efectúa la invitación) cuotas de IVA al tipo reducido el 10 %. Si este sujeto pasivo se la dedujera, la operación quedaría neutra por compensarse la cuota repercutida con la deducción permitida; si luego la posterior invitación (autoconsumo) no tributa nos encontramos ante un escenario en el que el cliente, asalariado o tercera persona está ante un acto de consumo que queda sin tributar. Lo que contraviene la tributación por el IVA de los actos de consumo.

El Auto del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2024.

La Directiva comunitaria que regula el IVA dispone que resultan deducibles las cuotas de IVA soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios que se utilicen con fines empresariales o profesionales.

Además, la **cláusula Standstill** o de congelación permite que los Estados mantengan limitaciones al derecho a la deducción siempre que estas limitaciones hubieran estado vigentes con anterioridad a la adhesión del Estado a la Unión Europea.

El Tribunal Supremo, en **Auto de fecha 22 de julio (Recurso número 5250/2022)** expresa la duda sobre si la Directiva Comunitaria del IVA puede amparar los límites a deducir el Impuesto por invitaciones, obsequios, o accesos a espectáculos que rigen en la Ley interna española del IVA. Consecuencia de ello, el Tribunal Supremo ha elevado al Tribunal de Justicia de la Unión Europea el asunto, con el fin de que aclare y dictamine sobre si la normativa interna es conforme a derecho. El Tribunal Supremo acude al TJUE según se dice en el Auto, dado que existen numerosos casos pendientes en el propio Tribunal, y en otros Tribunales.

La Cláusula Standstill o de congelación.-

Esta cláusula recogida en el párrafo segundo del artículo 176 de la Directiva Comunitaria 2006/112/UE, y que ya se encontraba vigente en la Directiva del año 1977 (-la Sexta Directiva-, 77/388/CE de 17 de mayo de 1977, precepto recogido en su artículo 17.6), constituye una excepción al principio de neutralidad del IVA, permitiendo considerar conforme al derecho comunitario una legislación nacional que contemple restricciones absolutas e incondicionadas al derecho a las deducciones de cuotas soportadas de IVA, siempre que estas restricciones estuviesen vigentes y se aplicasen efectivamente en dicho Estado miembro con anterioridad a su adhesión a la Unión Europea.

Este precepto habilita el mantenimiento de las exclusiones del derecho a deducir previstas en la legislación nacional antes del 1 de enero de 1979 (fecha de entrada en vigor de la Directiva 77/388/CE) o de la adhesión del Estado en cuestión a la UE, en caso de ser posterior.

Pues bien, la Ley del IVA 30/85, de dos de agosto (primera Ley del IVA en España, publicada el día 9) no entró en vigor hasta el uno de enero de 1986, fecha coincidente con la adhesión de España a la Unión Europea (Acta de adhesión firmada el 12 de junio de 1985).

En fecha anterior no existía en España ninguna limitación a las deducciones de cuotas de IVA. Los tributos vigentes en aquella fecha era el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas-ITE-, y el Impuesto sobre el Lujo, impuestos que gravaban el consumo, pero que no permitían deducciones de cuotas.

En este sentido se manifiesta el Auto del Tribunal Supremo indicando que no existe ninguna correspondencia entre el IVA vigente a partir del uno de enero de 1986, y los tributos a los que sustituyó. Indica asimismo que los parámetros de comparación a estos efectos son inexistentes puesto que, en estos tributos, a diferencia del IVA, el derecho a la deducción es inexistente.

Como antecedente, el TJUE se ha pronunciado sobre una cuestión idéntica mediante la Sentencia de 18 de julio de 2013 ([asunto C-124-12](#), AES-3C Maritza East), que confirma que la exclusión del derecho a la deducción de IVA soportado en un Estado miembro cuya entrada en vigor de la Ley de produjera en la misma fecha de adhesión a la Unión Europea no queda protegida por la cláusula Standstill. El asunto en cuestión se refería la normativa del IVA en Bulgaria.

En el Auto del Tribunal Supremo se dice que puede legislarse por los Estados miembros después de la adhesión a la Unión Europea, siempre que la nueva regulación esté encaminada a mejorar la neutralidad fiscal.

Añade que, aunque el TJUE se haya pronunciado en diversas ocasiones sobre la cláusula standstill, no estamos ante un acto aclarado, y que por tanto, que la doctrina jurisprudencial ya existente no puede proyectarse sobre la regulación española de ahí la conveniencia de un nuevo pronunciamiento del TJUE sobre la cláusula standstill. Señala el Auto que la situación española difiere parcialmente de la abordada por la Sentencia de 18 de julio de 2013 (AES-3C Maritza East, ya que en este caso existía un impuesto sobre el consumo que se modificaba, en tanto que en el caso español ninguno de los impuestos sobre el consumo existentes antes del 1 de enero de 1986 es equiparable al IVA.

Duda respecto de que se infrinja el principio de neutralidad.

Asimismo, el Tribunal Supremo estima necesario un nuevo pronunciamiento del Tribunal de Justicia dado que de la jurisprudencia existente no se desprende con nitidez si ello supone o no, una infracción justificada del principio de neutralidad.

Se basa para ello, en la deducibilidad del gasto correspondiente en la imposición directa, sin que en la normativa interna del IVA, quepa la correlativa deducción de la cuota soportada que grava la adquisición.

Por todo ello, el Tribunal Supremo manifiesta su duda y plantea las siguientes cuestiones prejudiciales al TJUE:

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

2. ¿Es conforme con el segundo párrafo del artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), una norma como la del art. 96.Uno.4º y 5º Ley IVA, que introduce una condición limitativa

del ejercicio del derecho de deducción, cuya entrada en vigor se produjo el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, el 1 de enero de 1986, sin que ninguna norma en vigor hasta el día de la adhesión contemplara dicha limitación?

Es decir, se cuestiona si las limitaciones del derecho a deducir cuotas soportadas reguladas por los apartados 4 y 5 del artículo 96.Uno son conforme a lo establecido por los artículos 168.a) y 176, párrafo primero, de la Directiva Comunitaria que regula el IVA.

Y por otro lado, se cuestiona si resulta aplicable la cláusula standstill dado que no existía ninguna norma anterior a la fecha de adhesión de España a la Unión Europea, que limitara el derecho a las deducciones de cuotas soportadas

Señala el Auto que así se comenta, que existen en el mismo Tribunal un número significativo de casos similares, y por extensión en otros Tribunales (Salas de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, y de los Tribunales Superiores de Justicia). Concluye con que la respuesta que dé el TJUE puede producir un cambio de criterio del Tribunal.

NOTA FINAL.

Conviene hacer una interpretación conjunta de los artículos 9.1º, 12, 7.7º y 96. Uno 5º de la Ley del IVA.

El apartado 1º del artículo 9, así como el 12 de la Ley del IVA hacen referencia al autoconsumo que se produce por la entrega de bienes o las prestaciones de servicios respectivamente, que se efectúan sin contraprestación.

El 96.Uno 5 es el controvertido artículo que no habilita para la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios que se van a destinar a atenciones para clientes, asalariados o terceras personas.

Y el apartado 7º del artículo 7, determina la no sujeción al IVA de los autoconsumos, cuando en la adquisición de los bienes o servicios, la norma no permita deducción de las cuotas soportadas.

De modo que, para las atenciones clientes, asalariados o terceras personas, tales como invitaciones, obsequios,... el esquema sería el siguiente:

En la adquisición de los bienes o servicios que se van a destinar a las atenciones del personal, clientes o terceras personas, las cuotas soportadas no tienen la consideración de deducibles (en aplicación de lo dispuesto por el actual artículo 96.Uno.5 de la Ley del IVA), por lo que el autoconsumo que en el que se incurre cuando al cliente, asalariado o tercera persona se le invita o se le obsequia (artículos 9 y 12 de la misma Ley) no tributa, según lo dispuesto por el artículo 7.7º de la Ley del IVA.

La cuestión, es: Si se permitiese la deducción de las cuotas soportadas cuando se adquieren estos bienes, a los autoconsumos que se producen al efectuar la entrega o el servicio gratuito no les sería de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 7.7º, con lo cual debería tributar, siendo la Base imponible el coste de los bienes o servicios.

Normativa de la Directiva comunitaria 2006/112/UE que se cita:

Artículo 168

En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.

CAPÍTULO 3

Limitaciones del derecho de deducción

Artículo 176

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.