

EL IVA EN ATENCIONES A CLIENTES: ¿DÓNDE QUEDA LA NEUTRALIDAD?

El IVA en atenciones a clientes: ¿dónde queda la neutralidad?

El artículo 96 de la Ley de IVA excluye el derecho a la deducción del IVA soportado por atenciones a clientes con independencia de que los empresarios o profesionales puedan acreditar la afectación de dichos gastos a su actividad empresarial. Esta disposición quiebra el principio de neutralidad del IVA previsto en el artículo 168 de la Directiva de IVA y, probablemente, supone una vulneración del Derecho comunitario de cuya transposición deriva la Ley de IVA. La vulneración no parece que pueda ampararse en la denominada Cláusula Standstill, tal y como esta ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la normativa análoga de otros Estados miembros.

PALABRAS CLAVE

IVA, Atenciones a clientes, Directiva de IVA, Neutralidad, Cláusula Standstill

VAT regime of client entertainment expenses: a breach of VAT neutrality?

Article 96 of the Spanish VAT Law does not allow taxpayers to deduct the input VAT paid on the acquisition of goods and services for client entertainment purposes, regardless of whether or not such expenses are related to their professional or economic activity. This domestic VAT treatment is not in line with the VAT neutrality principle set out in Article 168 of the VAT Directive. This violation of EU law does not seem to be covered by the Standstill Clause as it has been interpreted by the European Court of Justice with regards to equivalent legislation of other Member States.

KEY WORDS

VAT, Client entertainment expenses, VAT Directive, VAT neutrality, Standstill Clause

Fecha de recepción: 01-01-2019

Fecha de aceptación: 01-02-2019

INTRODUCCIÓN

Desde su entrada en vigor en España el 1 de enero de 1986, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) ha restringido el derecho a la deducción del IVA soportado por empresas y profesionales en la adquisición de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes (la “Restricción”). La Restricción está actualmente prevista en el artículo 96.Uno.5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (la “Ley de IVA”), y en la práctica supone que el IVA asociado a este tipo de gastos constituye un coste no recuperable para las empresas y profesionales que lo soportan, quebrándose de forma excepcional el principio general de neutralidad del IVA en el tráfico empresarial.

Con base en la Restricción, los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (“AEAT”) vienen regularizando de forma recurrente la situación tributaria de aquellos empresarios o profesionales que deducen el IVA soportado en sus atenciones a clientes. En la mayoría de las ocasiones, las regularizaciones practicadas en aplicación de la Restricción van acompañadas de la imposición de sanciones a los contribuyentes, por cuanto la AEAT entiende que el precepto que establece la Restricción es rotundo y claro, sin que pueda apreciarse una interpretación razonable de la normativa tributaria que exima de culpabilidad (*in claris non fit interpretatio*).

Pues bien, precisamente la rotundidad y claridad de la Restricción, establecida en nuestra normativa patria en términos absolutos e incondicionados, a nuestro juicio conculca la normativa comunitaria reguladora del IVA y, en particular, uno de sus principios cardinales: la neutralidad del IVA. Por las razones que luego se dirán, el incumplimiento del principio de neutralidad que supone la Restricción no queda amparado por la Cláusula *Standstill* (norma de cobertura prevista en la normativa comunitaria del IVA que, de forma excepcional, posibilita excluir el derecho a la deducción del IVA).

En pos de la seguridad jurídica, sería conveniente que, cuando tengan oportunidad de hacerlo, los tribunales españoles declaren la ilegalidad de la Restricción por la contravención del Derecho comunitario, en su caso, auxiliados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) mediante la presentación de una cuestión prejudicial.

LA PRÁCTICA EMPRESARIAL EN LAS ATENCIONES A CLIENTES Y SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Es práctica habitual que las empresas incurran en gastos de representación para fortalecer las relaciones con sus clientes, fomentar sus ventas y, en definitiva, desarrollar su negocio. Comidas con clien-

tes, invitaciones a espectáculos artísticos o deportivos u otras similares son ejemplos de acciones de promoción ordinarias a las que la Ley de IVA engloba bajo el concepto “atenciones a clientes”.

En determinados sectores empresariales, las atenciones a clientes no solo son convenientes, sino imprescindibles para generar o fomentar relaciones de confianza con clientes potenciales o actuales, respectivamente, que en última instancia contribuyan a la generación de negocio. En muchas ocasiones, las atenciones a clientes resultan ser herramientas fundamentales para que las empresas o profesionales puedan hacer frente a su competencia (o, dicho de otro modo, las empresas o profesionales que no incurren en este tipo de gastos de promoción con sus clientes potenciales o actuales pueden tener dificultades para captarlos o retenerlos). Por ello, es indiscutible que las atenciones a clientes de esta naturaleza son gastos funcional e íntimamente ligados a la actividad empresarial.

La correlación de los gastos por atenciones a clientes con los ingresos de la actividad empresarial habilita su deducibilidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades (“IS”). El artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, dispone que *“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles (...) e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos”*.

En este sentido, se pueden identificar algunos pronunciamientos administrativos y judiciales que confirman la finalidad empresarial de las atenciones a clientes y, en última instancia, su deducibilidad a efectos del IS. Así, por ejemplo, la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de junio de 2014, rec. 443/2012, que analiza un caso de adquisición de entradas a partidos de fútbol para asistir con clientes, dispone que *“se trata de determinar si las prestaciones a título gratuito se insertan en la actividad empresarial y se dirigen a su desarrollo”*, para a continuación concluir que *“en este caso, se trata de una actividad de promoción y relaciones públicas de la entidad, por lo que ha de entenderse incluida en la actividad empresarial de la misma”*.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central (“TEAC”), en resolución de 27 de enero de 2009, definió como fines ajenos a la actividad

empresarial *“la consecución de objetivos y finalidades extraños a la operativa de la empresa, o fines privados, diversos al lícito propósito de obtención de beneficios que anima la práctica empresarial”*. Aunque este caso era distinto al anterior, al tratarse de un empresario dedicado precisamente a la organización de dichos espectáculos, el TEAC admite que *“la entrega [gratuita de entradas para el acceso a espectáculos taurinos] a gentes del sector contribuye a la actividad empresarial, ya que supone que se están realizando actividades de relaciones públicas con proveedores, trabajadores, matadores, etc.”*.

En esta misma línea, la Dirección General de Tributos (“DGT”) mantiene, en la consulta vinculante V1496/2008, que la invitación por parte de un empresario a instituciones y personalidades de su sector a una exposición artística redundaría en una mayor notoriedad y prestigio de su actividad, por lo que dicha invitación se realiza para fines empresariales. En palabras de la propia DGT, *“las invitaciones no se entregan para fines ajenos a la actividad sino para los fines propios de dicha actividad”*.

Sucede, por tanto, que los gastos derivados de atenciones a clientes son deducibles en el ámbito del IS, pero no así las cuotas de IVA soportadas que, como consecuencia de la Restricción, no son recuperables para el empresario o profesional (sin perjuicio de que las propias cuotas de IVA no deducible constituyan un gasto deducible en el IS). Esta incoherencia genera confusión en los contribuyentes e incrementa la litigiosidad con la AEAT en esta materia (litigiosidad evidenciada por los múltiples pronunciamientos de los tribunales económico-administrativos y judiciales que existen al respecto).

Por las razones que abordamos a continuación, esta incoherencia no debería existir y las cuotas de IVA soportadas en atenciones a clientes debieran ser también deducibles en el ámbito del IVA. La pretendida simetría no obedece a razones de conveniencia y pragmatismo *de lege ferenda* (que también), sino a exigencias *de lege lata* derivadas de la normativa comunitaria del IVA.

EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL IVA EN LA NORMA NACIONAL

La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los empresarios o profesionales en la realización de sus actividades económicas es el mecanismo habilitado para hacer efectivo el principio fundamental

del IVA: su neutralidad para las empresas o profesionales que, con carácter general (y a excepción de los supuestos en los que resultan aplicables exenciones limitativas del derecho a deducir el IVA soportado), actúan como recaudadores del impuesto que soportan económicamente los consumidores finales de los bienes y servicios. En esencia, los sujetos pasivos del IVA repercuten este impuesto a sus clientes por las entregas de bienes y servicios que realizan en territorio español, y pueden deducir las cuotas de IVA soportadas por ellos en las entregas de bienes y prestaciones que efectúen para ellos otros sujetos pasivos del impuesto, ingresando en la AEAT la diferencia entre el IVA repercutido y soportado. La Ley de IVA condiciona el derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas, entre otros, al requisito de que los bienes o servicios adquiridos por los cuales se ha soportado IVA se utilicen por la empresa o empresario en la realización de una actividad empresarial sujeta y no exenta de IVA (en otras palabras, las cuotas de IVA soportadas serán deducibles de las repercutidas a ingresar solo si los servicios o bienes por los cuales se han pagado se destinan a una actividad empresarial y no particular). En consecuencia, el principio de neutralidad del IVA se condiciona al requisito previo de la afectación: el IVA soportado será neutro para el sujeto pasivo solo en la medida en que los servicios o bienes por los que se ha pagado se destinen a las operaciones propias de su actividad empresarial.

Sin embargo, de forma excepcional, la neutralidad del IVA se quiebra en términos absolutos (incluso a pesar de que se cumpla el requisito de afectación) en el artículo 96 de la Ley de IVA, que establece la Restricción. En sus apartados cuarto y quinto, el precepto 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”*. La Restricción, relativa a las atenciones a clientes, ha estado vigente desde la primera Ley de IVA, la 30/1985, de 2 de agosto. La limitación relativa a los espectáculos y servicios de carácter recreativo fue introducida, como medida de refuerzo de la anterior, en la actual Ley de IVA en el año 1992.

Este precepto, de literalidad clara y rotunda, ha servido de fundamento para las incontables regularizaciones practicadas por la AEAT en la materia, en

las que ha denegado de forma automática la deducibilidad del IVA soportado por las empresas y empresarios en la adquisición de esta categoría de servicios destinados a atender a sus clientes. Esta visión “literalista” de la normativa ha sido también respaldada por la DGT, en consultas vinculantes V1153-12 y V0498-12; por el TEAC, en sus resoluciones de 19 de abril de 2018, RG 6530/2014, de 22 de noviembre de 2017, RG 4623/2014, de 20 de febrero de 2013, RG 2526/2009, y de 6 de octubre de 2009, RG 2511/2007; e incluso por el Tribunal Supremo en pronunciamientos algo más antiguos, como son las sentencias de 7 de julio de 2010, rec. 2585/2005, y de 31 de marzo de 2011, rec. 5147/2006.

A nuestro juicio, la literalidad de la Restricción es meridiana, pero también lo es la vulneración del Derecho comunitario que supone, por los motivos que se abordan a continuación (y ello a pesar de que hayan transcurrido más de treinta años de su entrada en vigor y efectiva aplicación).

LA INCOMPATIBILIDAD DE LA NORMA ESPAÑOLA CON EL DERECHO COMUNITARIO Y LA AUSENCIA DE COBERTURA DE LA CLÁUSULA STANDSTILL

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (la “Directiva de IVA”), cuya transposición al derecho español alumbró la primera Ley de IVA y su reglamento de desarrollo, consagra en su artículo 168, como principio general para garantizar la neutralidad del IVA, que los sujetos pasivos tienen derecho a deducir el IVA soportado en la medida en que los bienes y servicios adquiridos sean utilizados con una finalidad empresarial (exigencia que hemos denominado anteriormente el “requisito de afectación”). En concreto, dicho artículo dispone que *“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 [...] 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”*.

El propio TJUE, en sentencia de 18 de julio de 2013, asunto n.º C-124/12 AES-3C Maritza East, sobre la que volveremos más adelante, explica el sentido del derecho a la deducción, que “forma

parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse”. Añade el TJUE que “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. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de éstas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA”.

La exigencia del requisito de afectación se contempla en el artículo 176 de la Directiva de IVA, que establece una única excepción al principio de neutralidad del IVA negando la deducibilidad del IVA soportado en relación con los gastos que “no tengan carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación”. Por tanto, la imposibilidad de deducir el IVA soportado, que quiebra la neutralidad del IVA, solo cabe en una circunstancia: cuando el gasto incurrido no cumple el requisito de afectación y, por ello, no tiene “carácter estrictamente profesional”. Este es, por tanto, el limitado ámbito objetivo en el que debiera haberse encuadrado la Restricción, ámbito que, evidentemente, se excedió en la transposición de este precepto de la Directiva de IVA a la normativa española del IVA.

A nuestro juicio, y a la vista de lo anterior, la transposición de la Directiva de IVA por el legislador español no respeta el principio de neutralidad consagrado en los artículos 168 y 176 de dicha norma, lo que pone de manifiesto que la normativa nacional, que restringe de manera absoluta e incondicionada el derecho a la deducción del IVA de una categoría de gastos sin permitir al contribuyente acreditar la plena, estricta y absoluta vinculación de dichos gastos con la actividad empresarial o profesional, es incompatible con el Derecho comunitario.

Esta incompatibilidad ha sido ya manifestada por la Audiencia Nacional en, al menos, tres sentencias: la SAN de 23 de diciembre de 2013, rec. 14/2012; la SAN de 30 de abril de 2014, rec. 281/2013; y la SAN de 2 de junio de 2014, rec. 443/2012. En todas ellas, la Audiencia Nacional —que parte de la jurisprudencia del TJUE, dictada en sentencia de 19 de septiembre del 2000, en los asuntos C-177 y 181/99 Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo— reconoce el derecho general a la deducción del IVA en la medida que los bienes o servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de la actividad empresarial y niega que “sea necesaria para luchar

contra el fraude y la evasión fiscal una medida consistente en excluir a priori del derecho de deducción del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema del IVA creado por la Sexta Directiva, la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, pese a que pueden concebirse o existen ya en el ordenamiento jurídico nacional medios apropiados que no suponen tanto menoscabo de dicho principio como una exclusión del derecho a la deducción”, exclusión que “afecta excesivamente a los objetivos y principios de la Sexta Directiva”.

La Audiencia Nacional concluye que constituye una quiebra del principio de neutralidad del IVA denegar, como hace el artículo 96 de la Ley de IVA, la deducibilidad de las cuotas correspondientes a las adquisiciones de bienes y servicios para atender a los clientes de la empresa, tales como entradas para espectáculos, alojamiento, o restaurantes, “sin dar oportunidad al obligado tributario a justificar en qué medida esos gastos eran necesarios para el ejercicio de su actividad profesional”. En todas esas sentencias, la Audiencia Nacional considera probada la relación de los gastos (entradas a espectáculos deportivos, entre otros) con la actividad empresarial del contribuyente, al no tratarse de la cuestión controvertida en el litigio, y anula las liquidaciones practicadas por la AEAT, con lo que inaplica *de facto* la Restricción.

Existen, por tanto, argumentos que deberían permitir al contribuyente defender de forma razonable la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de este tipo de servicios, siempre que este disponga de acreditación bastante de que existe una vinculación con la actividad empresarial (listas de asistentes, cargos en empresas clientes o potenciales clientes, por ejemplo) o, en un escenario de conflicto con la AEAT, siempre que dicha vinculación o correlación no haya sido cuestionada. Estos argumentos deberían servir también para defender una “interpretación razonable de la norma” que conduzca a la anulación de las sanciones tributarias que, en nuestra experiencia, la AEAT suele imponer en las regularizaciones en esta materia.

Constatado el exceso limitativo que supone la Restricción en comparación con la limitación prevista en el artículo 176 de la Directiva de IVA (que, insistentemente, establece como una única excepción a la deducibilidad del IVA soportado los gastos que “no tengan carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación”), cabe plantearse si la normativa española que establece la Restricción podría ampararse en la cobertura que ofrece la denominada Cláusula *Standstill*.

La Directiva de IVA prevé, en el párrafo segundo del artículo 176, una cláusula que dispone que “[...], 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”. Se trata de la conocida como Cláusula *Standstill* o de congelación, ya vigente en la Directiva del año 1977, en idénticos términos a los de la actual Directiva de IVA. Esta cláusula constituye una excepción al principio general de neutralidad del IVA. En su virtud, se permite considerar conforme al Derecho comunitario una legislación nacional que contemple restricciones absolutas e incondicionadas al derecho a la deducción del IVA (como la Restricción), siempre que estas restricciones estuviesen vigentes en dicho Estado miembro con anterioridad a su adhesión a la Unión Europea.

En definitiva, en virtud de la Cláusula *Standstill*, los Estados que se adhieran a la Unión Europea pueden mantener las exclusiones al derecho a la deducción del IVA soportado que estuvieran en vigor y se aplicasen efectivamente con anterioridad a la adhesión de dicho Estado a la Unión Europea, y ello aunque dichas restricciones vulneren el principio de neutralidad según el cual de todas las cuotas de IVA soportadas vinculadas a finalidades empresariales son deducibles (artículo 168 de la Directiva de IVA). En este sentido, se produce una suerte de “congelación” de la validez de las restricciones a la deducción del IVA que ya estuviesen vigentes en ese Estado antes de su adhesión a la Unión Europea, no presentando problema alguno de compatibilidad con la normativa comunitaria.

Según reconoce el TJUE en su sentencia de 18 de julio de 2013, en el asunto C-124/12 AES-3C Maritza East, “el objetivo [de la Cláusula *Standstill*] es permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor la Directiva 2006/112” añadiendo que “una normativa nacional de un Estado miembro no constituye una excepción permitida por el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 si tiene como consecuencia, tras la adhesión de dicho Estado miembro, ampliar el ámbito de aplicación de las exclusiones existentes efectivamente, alejándose de este modo del objetivo de la referida Directiva [...]”.

A mayor abundamiento, cabe plantearse la duda de si una normativa nacional que introduce restriccio-

nes al derecho a la deducción del IVA con efectos simultáneos, es decir, en la misma fecha, a su adhesión en la Unión Europea quedaría o no salvada por la aplicación de la Cláusula *Standstill*. De hecho, la duda es especialmente trascendente en el caso español, cuya primera Ley de IVA, la 30/1985, de 2 de agosto, que según lo dispuesto en su disposición final primera entró en vigor el 1 de enero de 1986, introdujo la Restricción a la deducción de las cuotas de IVA soportadas “como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas”. En esa misma fecha, el 1 de enero de 1986, entró en vigor el Tratado de Adhesión de España a la Comunidad Económica Europea y el acervo comunitario (que incluía la Directiva en materia de IVA del año 1977).

Según la AEAT, que sigue el criterio manifestado en alguna resolución del TEAC, entre las que destacamos la de 19 de abril de 2018, RG 6530/2014, las restricciones absolutas a la deducción del IVA contenidas en la Ley de IVA, incluyendo la Restricción, que entraron en vigor el mismo día que España se incorporó como nuevo socio a la Unión Europea (esto es, el 1 de enero de 1986) no plantean ningún problema de compatibilidad con el Derecho comunitario, más aún cuando dicha ley fue aprobada el 2 de agosto de 1985, unos meses antes de la adhesión de España. Sin embargo, la AEAT y el TEAC no mencionan un aspecto que el TJUE ha declarado que es fundamental, y es que, aunque hubiese sido aprobada en agosto de 1985, no entraron en vigor “y se aplicaron de forma efectiva” hasta el 1 de enero de 1986 (o, lo que es lo mismo, nunca antes de su entrada en vigor, el 1 de enero de 1986, fueron aplicadas de forma efectiva).

Por su parte, la defensa ante los tribunales de justicia de las tesis de la AEAT por parte de la Abogacía del Estado parece confiar en el argumento de que en la fecha de aprobación de la actual Directiva de IVA, la del año 2006, las restricciones españolas a la deducción del IVA ya estaba vigentes (desde 1986) y, por tanto, quedarían amparadas por la Cláusula *Standstill*. Sin embargo, la Directiva en materia de IVA aprobada el 17 de mayo de 1977 ya contemplaba el principio de neutralidad del IVA en los términos de la actual Directiva de IVA y también contemplaba, en su artículo 17.6, la Cláusula *Standstill*, en términos idénticos a los del artículo 176.2 de la actual Directiva de IVA.

A nuestro juicio, la Cláusula *Standstill* no puede amparar la compatibilidad con el Derecho comuni-

tario de la Restricción porque la finalidad de la Cláusula *Standstill* es permitir que los Estados que se adhieren a la Unión Europea mantuvieran las exclusiones al derecho a la deducción del IVA que estuvieran en vigor y “se aplicasen efectivamente” con anterioridad a la adhesión de dicho Estado a la Unión Europea. Pues bien, antes de la adhesión de España a la Unión Europea (es decir, antes del 1 de enero de 1986) no existía en el derecho nacional español ninguna restricción al derecho a la deducción del IVA soportado que estuviese vigente y, por tanto, fuese aplicada efectivamente por las autoridades fiscales españolas.

El TJUE se ha pronunciado sobre una cuestión casi idéntica en relación con la normativa búlgara. Así, la sentencia de 18 de julio de 2013 del TJUE en el asunto C-124/12 AES-3C Maritza East, a la que nos hemos referido anteriormente, confirmó que la exclusión por la legislación nacional de un Estado miembro del derecho a la deducción del IVA soportado, cuya entrada en vigor se produjo en la misma fecha de la adhesión de dicho Estado miembro a la Unión Europea, no puede disfrutar del blindaje de la Cláusula *Standstill*.

En particular, el TJUE dispone que *“la derogación, en la fecha de adhesión de la República de Bulgaria a la Unión, de disposiciones internas y su sustitución, en esa misma fecha, por otras disposiciones internas no permite considerar, en sí, que el Estado miembro de que se trata ha infringido el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, siempre que, sin embargo, dicha sustitución no haya tenido la consecuencia de ampliar, a partir de la referida fecha, las exclusiones nacionales anteriores”*, y añade que *“la modificación introducida en la ZDDS [normativa búlgara del IVA] en el momento de la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión ha tenido la consecuencia de ampliar el ámbito de aplicación de las limitaciones respecto de la situación existente antes de dicha adhesión, puesto que ninguna de las limitaciones exhaustivamente enumeradas en la ZDDS vigente en el momento de la adhesión de la que se trata estaba vinculada a la entrega de bienes o prestación de servicios a título gratuito [...]”*.

Por tanto, el TJUE analiza si está protegida por la Cláusula *Standstill* una normativa como la búlgara, cuyo legislador introdujo, con efectos en la misma fecha de la adhesión de dicho Estado a la Unión Europea, nuevas limitaciones al derecho a la deducción del IVA que no estaban contenidas en su anterior normativa de dicho impuesto. Siendo casos similares, el caso español es a nuestro juicio más claro que el búlgaro, ya que Bulgaria ya tenía una normativa de

IVA vigente con anterioridad a su adhesión a la Unión Europea, a diferencia de España, cuya Ley 30/1985 fue la primera norma reguladora del IVA.

En el caso objeto de enjuiciamiento, el TJUE concluyó que *“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 definitiva, el TJUE declara que una restricción al derecho a la deducción del IVA introducida en una normativa nacional con efectos en la misma fecha de la adhesión de dicho Estado a la Unión Europea no queda protegida por la Cláusula *Standstill*.

En nuestra opinión, la jurisprudencia del TJUE no puede llevar a conclusión distinta a que, en el caso español, las exclusiones contenidas en el artículo 96 de la Ley de IVA, y de entre ellas la Restricción, no estarían amparadas o protegidas por la Cláusula *Standstill*.

LA PRIMACÍA DEL DERECHO COMUNITARIO: PAPEL DE LAS AUTORIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS

Como es sabido, desde su sentencia de 5 de febrero de 1963, en el asunto C-26/62 *Van Gend en Loos*, el TJUE ha reconocido de forma reiterada que los mandatos claros y definidos contenidos en las directivas comunitarias deben tener efecto directo ante todos los poderes públicos nacionales, que quedan obligados a interpretar su derecho nacional a la luz del texto y de la finalidad de la correspondiente directiva.

La primacía del ordenamiento jurídico comunitario exige que los órganos judiciales inapliquen aquellas disposiciones legislativas nacionales que le sean contrarias. Así lo reconoció expresamente el TJUE en sentencia de 9 de marzo de 1978, asunto C-106/77 *Simmenthal*, que dispone que *“sería incompatible con las exigencias inherentes a la naturaleza misma del derecho comunitario toda disposición de un ordenamiento jurídico nacional o toda práctica -legislativa, administrativa o judicial-, que tuviera por efecto el disminuir la eficacia del derecho comunitario por el hecho de no reco-*

nocer al juez competente para aplicar este derecho, el poder de hacer en el momento mismo de esta aplicación, todo lo que es necesario para obviar las disposiciones legislativas nacionales que constituyan eventualmente un obstáculo para la plena eficacia de las normas comunitarias”, para cuyo cumplimiento el propio TJUE establece que “el juez nacional encargado de aplicar en el ámbito de su competencia las disposiciones del Derecho Comunitario tiene la obligación de asegurar la plena eficacia de estas normas, dejando, en caso de necesidad, inaplicada, por su propia autoridad, cualquier disposición de la legislación nacional incompatible, incluso posterior, sin que tenga que solicitar ni esperar la previa eliminación de ésta por vía legislativa o por cualquier otro procedimiento constitucional”.

No solo los jueces nacionales deben inaplicar la norma nacional cuando la consideren contraria a Derecho comunitario, sino que cabe dicha posibilidad también para los órganos administrativos, como así ha sido admitido expresamente en sentencia del TJUE de 22 de junio de 1989, asunto C-103/88 *Fratelli Costanzo*.

Dentro del abanico de actuaciones posibles ante una eventual incompatibilidad de la normativa nacional con el Derecho comunitario, además de la legítima petición de inaplicar la normativa interna, el contribuyente puede también pedir al tribunal nacional que plantee una cuestión prejudicial al TJUE, con el fin de que este se pronuncie acerca de la supuesta vulneración y acerca de cómo debe interpretarse la norma comunitaria. En cualquier caso, es el tribunal nacional el que decidirá en última instancia (lo puede hacer también de oficio) si se presenta o no la cuestión prejudicial y en qué términos, algo que dependerá de si coincide en la existencia de duda respecto a una eventual incompatibilidad entre la norma nacional y la comunitaria. El propio TJUE ha construido la doctrina del acto claro o acto aclarado, en virtud de la que el juez nacional no tendría por qué plantear la cuestión prejudicial si la interpretación ya fue objeto anteriormente de una decisión con carácter prejudicial en un asunto análogo o si la respuesta se encuentra ya en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (acto aclarado), o cuando la correcta interpretación se imponga con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable (acto claro).

En la fecha de redacción de este artículo no tenemos constancia de que se haya planteado todavía cuestión prejudicial sobre la presumible infracción del principio de neutralidad que supone la Restricción y la ausencia de cobertura por la Cláusula *Standstill*. No obstante, al hilo de los múltiples procedimientos judiciales en curso que tienen por objeto la deducibilidad del IVA en atenciones a clientes, sería conveniente que se planteara una cuestión prejudicial al TJUE para plantear cómo deben interpretarse los artículos 168 y 176 de la Directiva de IVA y si el artículo 96 de la Ley de IVA, en sus términos literales, es compatible o no con dichos preceptos y, en caso de no serlo, si dicha incompatibilidad estaría protegida por la Cláusula *Standstill*. Por su repercusión práctica en el mundo empresarial y por la existencia de pronunciamientos del TJUE en casos similares que evidencian que la Restricción podría vulnerar el Derecho comunitario, se impone la necesidad de zanjar cuanto antes la duda, sin que la doctrina del acto claro deba ser óbice para referir la cuestión prejudicial al TJUE (recientemente, el TJUE censuró al Consejo de Estado francés por no haberle planteado una cuestión prejudicial sobre una materia tributaria debiendo haberlo hecho, en circunstancias relativamente similares).

CONCLUSIONES

Tal y como está prevista en la Ley de IVA, la Restricción quiebra el principio de neutralidad del impuesto incluso en aquellos casos en los que se observa el principio de afectación. La absoluta e incondicionada exclusión del derecho a deducir el IVA soportado en atenciones a clientes tienen visos de ser contraria al Derecho comunitario y, en particular, al principio de neutralidad del IVA contenido en el artículo 168 de la Directiva de IVA, sin que dicha incompatibilidad quede amparada por la Cláusula *Standstill* por los motivos expuestos. Así lo ha declarado el TJUE en el pasado en el caso búlgaro y así esperamos que tenga ocasión de volver a declararlo en el caso español, si los tribunales de justicia tienen a bien plantear una cuestión prejudicial cuando tengan oportunidad de hacerlo.

CARLOS DURÁN HAEUSSLER Y JAVIER ARREGUI BRAVO (*)

(*) Abogados del Área de Derecho Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Barcelona).