
COMENTARIOS A LA SENTENCIA DE 23 DE DICIEMBRE DE 2013 DE LA AUDIENCIA NACIONAL

(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª)

En esta ocasión desde FIDE hemos querido destacar esta reciente Sentencia de la Audiencia Nacional por tratar la misma sobre una materia tan conflictiva, desde un punto de vista fiscal, como es la exclusión al derecho a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios para las atenciones a clientes.

Según reza la presente Sentencia, en general, debe permitirse al sujeto pasivo probar la necesidad de la adquisición. Por ello, frente a la claridad de la Sentencia STJUE, de 19 de septiembre de 2000, asunto nº C-177/99 que se refiere exactamente al supuesto objeto de enjuiciamiento, no puede oponerse una Resolución como la que es objeto de recurso, en la que, bajo la invocación del artículo 96.Uno de la Ley 37/1992 del IVA, se concluye que la Ley es clara y rotunda sobre la imposibilidad, en todos los casos, de deducirse 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. Es justamente esa rotundidad con la que se expresa la Resolución, sin dar oportunidad al obligado tributario a justificar en qué medida esos gastos eran necesarios para el ejercicio de su actividad profesional, lo que determina la quiebra del principio de neutralidad del IVA, que conduce, directamente, a la estimación del Recurso por este motivo y en relación a las cuotas referidas a esas operaciones.

Tal y como hemos indicado, en esta Sentencia se plantea el ajuste legal de la Resolución de fecha 8 de noviembre de 2011, dictada por el TEAC, en la medida en que confirmó las sanciones impuestas a la entidad recurrente.

La conducta que mereció la censura de la Administración tributaria y que justificó la imposición de las sanciones fue, tal y como hemos comentado, la deducción indebida de cuotas soportadas en determinadas entregas de bienes y servicios no deducibles, como adquisición de entradas para espectáculos deportivos para atender a terceros, y la adquisición de alimentos y objetos de atenciones a clientes.

Por el interés que tiene, hemos considerado oportuno reproducir íntegramente el FUNDAMENTO JURÍDICO CUARTO de la Sentencia:

“La segunda de las conductas sancionadas, deducción indebida de cuotas soportadas en determinadas entregas de bienes y servicios no deducibles, como adquisición de entradas para espectáculos deportivos para atender a terceros, y la adquisición de alimentos y objetos de atenciones a clientes, presenta caracteres propios y diferenciados, que exigen de nuestra parte

un análisis específico, al margen de los elementos comunes con la conducta analizados en los FFJJ precedentes.

En efecto, la STJUE de 19-9-00 asuntos C-177 y 181/99 Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo, apartados 57 a 62, de forma expresa y explícita resuelve la cuestión planteada, con un pronunciamiento referido exactamente al problema que es objeto de discusión en este caso, siendo la decisión del Tribunal de Justicia vinculante para todos los poderes públicos de todos los Estados miembros de la Unión Europea.

La estructura de la referida sentencia parte del derecho de todo contribuyente, a deducirse las cuotas por él devengadas del Impuesto sobre el Valor Añadido, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados, por otro sujeto pasivo, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, tal y como dispone el artículo 17 de la Sexta Directiva sobre el IVA, cuestión pacífica e indiscutida en el presente pleito.

No obstante lo anterior, la Sentencia referida, se pronuncia sobre el alcance que debe darse al artículo 27 de la misma Directiva, en la medida en que el mismo habilita a los Estados miembros a establecer medidas especiales de inaplicación de la Sexta Directiva, en orden a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales.

La sentencia mencionada es muy clara, cuando en sus apartados 61 y 62 establece la siguiente doctrina: "Pues bien, no parece necesaria para luchar contra el fraude y la evasión fiscal una medida consistente en excluir a priori del derecho a la 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 en el caso de ciertos gastos.

No corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la adecuación de otros medios de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que podrían concebirse, como el establecimiento de un límite a la cuantía de las deducciones autorizadas o un control inspirado en el que se efectúa en el Impuesto sobre la Renta o en el Impuesto de Sociedades, pero es necesario sin embargo precisar que, en el estado actual del Derecho comunitario, no constituye un medio proporcionado al objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, y afecta excesivamente a los objetivos y principios de la Sexta Directiva, una normativa nacional que excluye del derecho a la deducción del IVA los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, sin que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de acreditar la inexistencia de fraude o evasión fiscal a fin de acogerse al derecho a la deducción".

Así las cosas, frente a la claridad de la sentencia mencionada que se refiere exactamente al supuesto objeto de enjuiciamiento, no puede oponerse una resolución como la que es objeto de recurso, en la que, bajo la invocación del artículo 96. Uno, 3º, 4º, y 5º de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786 y RCL 1993, 401), se concluye que la ley es clara y rotunda sobre la imposibilidad, en todos los casos, de deducirse 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.

Es justamente esa rotundidad con la que se expresa la resolución, sin dar oportunidad al obligado tributario a justificar en qué medida esos gastos eran necesarios para el ejercicio de su actividad profesional, lo que determina una quiebra del principio de neutralidad del IVA, que nos conduce, directamente, a la estimación del recurso por este motivo y en relación con las cuotas por las operaciones a que se refiere este Fundamento Jurídico”.

Por los fundamentos y razonamientos jurídicos que la Sentencia comentada utiliza y, sobre todo, por las conclusiones a las que llega, desde FIDE hemos valorado, tal y como hemos avanzado, muy positivamente esta Sentencia, al igual que todas aquellas que acercan la interpretación de las normas tributarias a la realidad económico-social del mundo empresarial.

En definitiva, el reconocimiento por parte de la Audiencia Nacional de que el sujeto pasivo del IVA tenga la posibilidad de probar la necesidad del gasto en el momento de adquirir bienes y servicios destinados a la atención a clientes se contrapone directamente, tal y como hemos visto, a la actitud de la Agencia Tributaria consistente en denegar sistemáticamente la deducción del IVA en estos supuestos, fundamentándose en el artículo 96.Uno de la LIVA.

En Barcelona a 25 de febrero de 2014

FIDE