



Roj: **SAN 1560/2021 - ECLI:ES:AN:2021:1560**

Id Cendoj: **28079230062021100151**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **6**

Fecha: **16/04/2021**

Nº de Recurso: **768/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **RAMON CASTILLO BADAL**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SEXTA**

**Núm. de Recurso:** 0000768 /2018

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 07142/2018

**Demandante:** BT ESPAÑA COMPAÑIA DE SERVICIOS GLOBALES DE TELECOMUNICACIONES SAU

**Procurador:** DÑA. CAYETANA NATIVIDAD DE ZULUETA LUCHSINGER

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. RAMÓN CASTILLO BADAL**

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. BERTA SANTILLAN PEDROSA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D. MARIA JESUS VEGAS TORRES

D. RAMÓN CASTILLO BADAL

Madrid, a dieciséis de abril de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso administrativo nº 768/2018 que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido la Procuradora D<sup>a</sup>. Cayetana Natividad de Zulueta Luchsinger, en nombre y representación de **BT ESPAÑA, COMPAÑIA DE SERVICIOS GLOBALES DE TELECOMUNICACIONES S.A**, frente al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de mayo de 2018, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra los acuerdos de liquidación provisional dictados por la Dependencia de control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fechas 23 de febrero y 4 de marzo de 2015, relativos al IVA, ejercicio 2013, periodo 01 a 10 y 12 y ejercicio 2014, periodo 01.

En representación y defensa de la Administración demandada ha intervenido el Abogado del Estado, siendo la cuantía del presente recurso de 65.466,12 euros.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO** : Se interpuso recurso contencioso-administrativo promovido por la recurrente frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de mayo de 2018, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra los acuerdos de liquidación provisional dictados por la Dependencia de control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fechas 23 de febrero y 4 de marzo de 2015, relativos al IVA, ejercicio 2013, periodo 01 a 10 y 12 y ejercicio 2014, periodo 01.

**SEGUNDO** : Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando en el escrito de demanda dicte sentencia estimatoria del recurso interpuesto:

*" anulando por contraria a Derecho la resolución recurrida y las confirmadas por ésta, declarando el derecho de mi mandante a la deducción de las cuotas soportadas por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refieren, y condenando a la Administración demandada a la devolución de las cantidades ingresadas, con más su interés legal, desde la fecha en que se produjo el ingreso hasta aquélla en que se ordene el pago, a la indemnización de los costes del aval que garantizó la suspensión de los actos impugnados durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa, e imponiendo a la demandada la condena al pago de las costas causadas en esta instancia".*

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, interesando la confirmación de la resolución impugnada.

**TERCERO** : Mediante Auto de 16 de mayo de 2019, se tuvo por contestada la demanda por el Abogado del Estado, se fijó la cuantía del recurso en 65.466,12 euros y, sin necesidad de abrir el periodo probatorio se tuvieron por unidos los documentos aportados por la actora con su escrito de demanda sin prejuzgar sobre su valoración a efectos probatorios y no habiéndose acordado la presentación de escritos de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar para votación y fallo del recurso el día 17 de marzo de 2.021.

**CUARTO**: En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO**: Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso administrativo el Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de mayo de 2018, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra los acuerdos de liquidación provisional dictados por la Dependencia de control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fechas 23 de febrero y 4 de marzo de 2015, relativos al IVA, ejercicio 2013, periodo 01 a 10 y 12 y ejercicio 2014, periodo 01.

**SEGUNDO**: De l expediente administrativo resulta que la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes contribuyentes de la AEAT, el 24 de octubre de 2014 inició un procedimiento de comprobación limitada requiriendo a BT:

a) copia de las facturas y demás documentos incluidos en su caso contratos en los que se hayan documentado las relaciones comerciales mantenidas por BT con las siguientes entidades:

Fundación Teatro Real

Fútbol **Club** Barcelona

Madrid Trophy Promotion S.L.

Palcos Rojiblancos 2000 S.L.

Piñero Marketing Consulting SL

Real Madrid **Club** de Fútbol

b) Libros registros del iva donde se hayan registrado las operaciones a que se refiere el apartado anterior



c) Identificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido en las que se hayan declarado las operaciones citadas.

Se trataba de verificar el adecuado registro de las operaciones y su afectación a la actividad desarrollada por el obligado tributario.

La AEAT dictó las liquidaciones provisionales el 23 de febrero y 4 de marzo de 2015, minorando las cuotas de IVA soportado en relación con las facturas expedidas por las entidades Fundación Teatro Real, Fútbol Club Barcelona, Madrid Trophy Promotion S.L, Palcos Rojiblancos 2000 S.L y Real Madrid Club de Fútbol.

Frente a dichas liquidaciones, BT interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAC que fue desestimada en el acuerdo de 24 de mayo de 2018 que constituye el objeto del presente recurso.

**TERCERO.-** En la demanda, la entidad recurrente advierte que la cuestión litigiosa versa sobre si los gastos correspondientes a la adquisición de entradas como palcos o butacas en los estadios del Real Madrid, FC Barcelona y Atlético de Madrid, y en el Teatro Real deben calificarse como "espectáculos y servicios de carácter recreativo" o "atenciones a clientes", como entiende la inspección, y, por tanto, no deducibles por estar expresamente incursos en la prohibición prevista en los números 4º y 5º del art. 96 de la Ley del I.V.A., o por el contrario, como entiende BT, se trata de gastos de marketing amparados por el derecho legal a la deducción.

Destaca, en primer lugar, que, tras una comprobación exhaustiva, la inspección no estimó procedente en ejercicios anteriores corregir la deducción de dichos pagos como gasto a efectos del Impuesto sobre Sociedades ni como deducibles a los del IVA.

Denuncia, por ello la infracción del art. 54.1.c) de la Ley 30/1992, reguladora del Procedimiento Administrativo Común, actual art. 35 de la Ley 39/2015, en cuanto exige la expresa motivación en los actos que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes.

En segundo lugar, respecto de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la compra de entradas recuerda que no se discute la naturaleza de los servicios contratados y a qué responde la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido; en todos los casos, se trata de entradas -para acceder a palcos o butacas- en los estadios del Real Madrid, FC Barcelona y Atlético de Madrid, y en el Teatro Real de esta Capital. Tales adquisiciones están debidamente reflejadas en la contabilidad y los libros sociales y se emplean para promover la actividad comercial de la empresa entre clientes -"cuentas"-ya existentes, a quienes se pretende prestar nuevos servicios, y quienes se quiere lo sean, discutiendo en un ámbito más amable que la fría mesa de negociaciones.

Rechaza el criterio de la Administración gestora que niega se trate de gastos de promoción " al no guardar relación directa con la obtención de ingresos de la sociedad" porque la inspección tributaria ha admitido la deducibilidad a efectos del Impuesto de Sociedades cada vez que ha tenido ocasión de comprobarlo.

De acuerdo con ese criterio administrativo, en las sucesivas declaraciones continúa BT deduciendo tales gastos, sin que hasta la fecha se haya visto sorprendida -como en el caso del IVA-por cambio de criterio alguno que niegue aquella condición. Expone que dada la relación entre ambos tributos que impone la literalidad de la Ley reguladora de este último, no se comprende que la misma Administración que admite la deducción de estos gastos pretenda, en contra de la literalidad legal, declarar no deducible el IVA soportado.

Explica que, en su caso, la compra de entradas se configura como gastos de marketing, necesarios para promover la contratación de servicios dada la naturaleza singular de los servicios que presta y cita la sentencia de esta Sala de 18 de junio de 2.014, que no limita las actividades de promoción, como se pretende por la resolución recurrida, a poco más que la entrega de muestras;

Cita la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2008, C-371/07, que examinó el alcance del concepto de "finés ajenos a la empresa".

Menciona asimismo la entidad recurrente las sentencias de esta Sala, de 23 de diciembre de 2013, rec. 14/2012, 30 de abril de 2014, rec. 281/2013 y de 2 de junio de 2014, rec. 443/2012 en las que partiendo 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.

Solicita se le aplique el mismo criterio porque dado su objeto social, la prestación de servicios de telecomunicaciones, de extrema sofisticación, no accesibles ni necesarios para empresas por debajo de un relevante volumen, no pueden promocionarse al modo tradicional de manera abierta e indiscriminada. Por esa razón, es necesario dirigirse a las personas concretas capaces de entender la complejidad de los productos y servicios suministrados creando un entorno amable que favorezca la negociación.



El fundamento invocado de adverso de que no sean gastos "necesarios" para el ejercicio de la actividad confunde los conceptos de necesario y de indispensable, y llevado a sus últimos efectos impide la deducción de gastos en actividades de publicidad, relaciones y promoción de clientela, y de las cuotas de IVA a ellos asociadas, a la mayor parte de las empresas.

Solicita, por último, como pretensión de plena jurisdicción, además de la anulación de la resolución recurrida, la devolución de la cantidad indebidamente ingresada con sus intereses legales, así como la indemnización del coste del aval prestado para garantizar la suspensión del acto impugnado en alzada.

**CUARTO.-** Entrando a examinar el primer motivo impugnatorio relativo a la falta de motivación del cambio de criterio es sabido que como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, creando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

En la Sentencia de esta Sala, (Sección 4ª) de 17 de abril de 2019, rec. 866/2016, abordamos un caso que traía causa de la aplicación retroactiva de un cambio de criterio administrativo y en el que el contribuyente había actuado adecuando su conducta a los criterios entonces vigentes y reconocidos por la Administración de forma reiterada, a través de varias resoluciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, un informe de la AEAT e, incluso, las instrucciones recogidas en los manuales publicados por la propia Agencia. Y, sin embargo, tras un cambio de criterio administrativo producido mediante resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, la Inspección giró liquidaciones al contribuyente aplicando el nuevo criterio.

Tras reseñar la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de confianza legítima, en relación con el principio de seguridad jurídica decíamos que, en aquel caso " *lo que hizo el recurrente fue seguir a pies juntilla lo dicho por la Administración en el momento en que debía configurar sus autoliquidaciones. Fue fiel a los manuales y a las consultas, o siguiendo los términos en los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo, lo hizo de conformidad con lo actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión debía ser exigido a tenor de la normativa vigente y de la línea hermenéutica explícitamente manifestada y comunicada.* "

Ahora bien, el cambio de criterio administrativo que, como dice la actora, crea en el administrado una legítima confianza en que la Autoridad **Fiscal** mantendrá el mismo criterio que el que ha empleado hasta entonces se sujeta a una serie de requisitos y en éste sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, rec. 2800/2017, explica que:

*" aunque es posible identificar determinados requisitos generales que acotan la naturaleza, la significación, el alcance y los efectos de tal principio, serán las características del asunto las que permitirán determinar si se ha producido, o no, la infracción de la confianza legítima, en el bien entendido que ésta no es más que una consecuencia de la buena fe que, necesariamente, debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos. "*

*El principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.*

*Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:*

*1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.*

*2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.*



3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos impositivos procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Estas afirmaciones, en definitiva, no son más que la aplicación al caso de nuestra jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima pues, reiteramos, el mismo (i) no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, (iii) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente."

La aplicación de esa doctrina al presente caso impide apreciar la vulneración de ese principio pues lo que la entidad recurrente expone es que mantenía una expectativa acerca del mantenimiento del criterio que había seguido la Inspección en comprobaciones anteriores pero no refleja ningún signo externo en forma de consulta, instrucción etc, que reflejase la voluntad de la Administración y de la que se dedujese la obligación de seguir el criterio marcado por ésta pues no consta resolución alguna de aquella en la que manifestase una postura definitiva sobre la deducibilidad de los gastos que hubiese alterado con posterioridad.

El criterio expresado por la Administración en la liquidación girada sobre la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de las entradas se haya motivado con independencia de que la entidad recurrente legítimamente discrepe del citado criterio.

**QUINTO** .- Co mo sabemos, 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 que rige la mecánica del impuesto: 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.

En éste sentido, la sentencia del TJUE de 2 de mayo de 2019, dictada en el asunto C-225/18, Grupa Lotos S.A. y Minister Finansów, recuerda que:

".. según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad del IVA soportado en las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 25, y de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 25).



*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 (véase la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 26 y jurisprudencia citada).*

*De ello se desprende que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien o un servicio, utilice dicho bien o dicho servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por el antedicho bien o el antedicho servicio (véase, en ese sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 27 y jurisprudencia citada).*

*En segundo lugar, de la jurisprudencia también se desprende que solo se permiten excepciones al derecho a deducción del IVA en los casos expresamente previstos por las disposiciones de las directivas que regulan ese impuesto (véanse, en ese sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C-177/99 y C-181/99, EU:C:2000:470, apartado 34, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, apartados 42, 44 y 58) y estas son de interpretación estricta (sentencia de 22 de diciembre de 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, apartado 28)."*

En el impuesto sobre Sociedades los gastos por atenciones a clientes que guarden relación con la obtención de ingresos de la actividad empresarial son deducibles. Así, 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"*.

Por lo tanto, los gastos derivados de atenciones a clientes son deducibles en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, pero no así las cuotas de IVA soportadas que no son recuperables para el empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en los apartados 4º y 5º del artículo 96.º de la Ley del IVA al no tener carácter deducible.

Esta limitación en nuestra Ley del IVA tiene origen en la Directiva de IVA que 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, 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).

De este modo, la neutralidad del IVA se limita en el artículo 96 de la Ley de IVA. 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 limitación, relativa a las atenciones a clientes, ha estado vigente desde la ley 30/1985, de 2 de agosto, mientras que la relativa a los espectáculos y servicios de carácter recreativo fue introducida en la Ley de IVA en el año 1992.

Pues bien, la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2020, rec. 2989/2017, que confirma la dictada por esta Sala el 24 de marzo de 2017, rec.69 2015, se plantea el problema de si el art. 96.5º.1 de la Ley del IVA en cuanto no permite la deducción del IVA es contrario al derecho de la Unión Europea.



El Tribunal Supremo entiende que una interpretación conjunta de los artículos 9.1º, 7.7º y 96.5º 1º de la Ley del IVA permite considerar que dicho precepto es respetuoso con la normativa de la Unión Europea sobre el IVA y, por tanto, no resuelta procedente plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por mucho que una interpretación aislada del mismo pudiera hacer pensar lo contrario.

Razona el Tribunal Supremo que:

*"Es cierto que, como señala la sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 15 de abril de 2010, X Holding, C-538/08 y C-33/09, entre otras muchas, que el derecho a deducción enunciado en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse (apartado 37).*

*Ahora bien, dicho principio del derecho a deducción está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en particular, en el párrafo segundo de dicho apartado, cuyo tenor es el siguiente: "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 Impuesto sobre el Valor Añadido. 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.*

*Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva".*

*No es menos cierto, señala la Tribunal de Justicia (Sala Tercera) de 15 de abril de 2010, X Holding, C-538/08 y C-33/09, es:*

*- que el Consejo no adoptó ninguna de las propuestas que le presentó la Comisión con arreglo al artículo 17, apartado 6, párrafo primero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden mantener su legislación existente en materia de exclusión del derecho a deducción del IVA hasta que el legislador de la Unión establezca un régimen común que regule las exclusiones y realice de esa forma la armonización progresiva de las legislaciones nacionales en materia de IVA. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no tiene en la actualidad ninguna disposición que enumere los gastos excluidos del derecho a deducción del IVA (apartado 39).*

*- que el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva presupone que las exclusiones que pueden mantener los Estados miembros de conformidad con esta disposición eran legales en virtud de la Segunda Directiva, la cual era anterior a la Sexta Directiva (apartado 40).*

*- que el artículo 11 de la Segunda Directiva, pese a establecer en su apartado 1 el derecho a deducción, establecía, en su apartado 4, que los Estados miembros podían excluir del régimen de deducción determinados bienes y servicios, en especial aquellos que fueran susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal (apartado 41).*

*- que, por consiguiente, esta disposición no concedió a los Estados miembros una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del derecho a deducción, vaciando de esta forma de contenido el régimen establecido mediante el artículo 11, apartado 1, de la Segunda Directiva (apartado 42).*

*- que, además, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe ser objeto de una interpretación estricta, no pudiendo considerarse que esta disposición autorice a un Estado miembro a mantener una restricción del derecho a la deducción del IVA que pueda aplicarse de manera general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes, con independencia de su naturaleza o de su objeto (apartado 43).y, por último, que de cuanto antecede se desprende que la facultad concedida a los Estados miembros por el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva exige que estos últimos definan suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes y servicios excluidos del derecho a deducción para garantizar que dicha facultad no sirva para establecer exclusiones generales de dicho régimen (apartado 44).*

*Pues bien, la Ley del IVA define suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes o servicios excluidos del derecho a la deducción, "atenciones a clientes", en nuestro caso, lo cual nos permite declarar, parafraseando el fallo de esa sentencia, que los artículos artículo 11, apartado 4 de la Segunda Directiva y 17, apartado 6 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la Ley del IVA española, que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la categoría de gastos relativas a "atenciones a clientes".*

*No se olvide, además, que el artículo 17.2 de la Sexta Directiva, se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse "en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas" y, como hemos dicho, en la presente ocasión, las operaciones realizadas (las atenciones a clientes) no están sujetas. Por tanto, en realidad, no se ha producido una extralimitación del derecho a deducir prohibida por dicho precepto.*



Y si eso es así, como pensamos, no entran en juego ni el artículo 17.6 ya transcrito, ni el 27 de la Sexta Directiva, que dispone: "1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones **fiscales**. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.

2. El Estado miembro que desee establecer las medidas a que se refiere el apartado 1 informará de ello a la Comisión y proporcionará a ésta todos los datos que sean oportunos para su ponderación.

3. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes.

4. Se considerará que ha recaído decisión del Consejo si en el plazo de dos meses a partir de la información a que se refiere el apartado 3, ni la Comisión ni ningún Estado miembro hubiesen requerido que el Consejo examine el asunto.

5. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 apliquen medidas especiales, del tipo de las mencionadas en el apartado 1, podrán mantenerlas a condición de comunicarlas a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que sean conformes, siempre que se trate de medidas dirigidas a simplificar la percepción del impuesto, con el criterio definido en el apartado 1".

Es decir, que en este caso España no ha vulnerado el derecho de la Unión Europea por no haber solicitado autorización.

Como declara la Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, al aplicar el Derecho interno, el juez nacional está obligado a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado FUE, en la medida en que permite al juez nacional garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelve los litigios de que conoce (apartado 47).

La interpretación conjunta de los artículos 9. 1º, 7. 7º y 96. Uno.5º LIVA interpretados conforme a la luz y a la letra de la finalidad de la directiva permite sostener que el último de ellos, en particular, no es contrario a la Sexta Directiva.

Ha resultado posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión y, por tanto, no debemos abstenernos de aplicar dicho 96. Uno.5º LIVA puesto que no es contrario al Derecho de la Unión Europea (cfr. a sensu contrario, Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, apartado 48).

No es preciso, pues, plantear cuestión prejudicial.

A la vista de todo lo dicho, respondemos a la cuestión con interés casacional, ciñéndonos a lo que es objeto del presente recurso, declarando que la limitación establecida en el artículo 96. Uno.5º LIVA, que excluye la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes, no es contraria a los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva."

**SEXTO.-** Co mo vemos, el Tribunal Supremo interpreta el art. 17.6 de la Sexta Directiva que en su versión actual, art. 176, a propósito de las limitaciones del derecho de deducción dice:

"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".

Sostiene que no se vulnera el art. 17.2 de la Sexta Directiva en cuanto establece que "En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas: a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, 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;" porque en aquel caso, " las operaciones realizadas (las atenciones a clientes) no están sujetas".

Recordemos que en el asunto analizado por el Tribunal Supremo se trataba de la entrega de objetos por CASBEGA sin mención publicitaria que se adquieren para ser entregados a los clientes de forma gratuita. Se trata de objetos tales como, indica el acuerdo de liquidación, "... equipos de "home cinema", micro cadenas de sonido, cámara de fotos, horno Siemens, básculas, coche fórmula 1 teledirigido, taladros, etc".





Parece evidente, en aquel caso que la entrega de tales objetos eran meras atenciones a clientes.

**SÉPTIMO.-** La actora argumenta en la demanda que, esta Sala ha dictado sentencias, como las de 23 de diciembre de 2013, rec. 14/2012, 30 de abril de 2014, rec. 281/2013 y de 2 de junio de 2014, rec. 443/2012 en las que partiendo 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.

Ahora bien, la afirmación requiere ser matizada porque en las sentencias de 23 de diciembre de 2013, 14 /2012, 30 de abril de 2014, rec. 281/2013 con fundamento en la STJUE de 19 de septiembre de 2000 asunto C-177 y 181/99 Ampafrance SA y Sanofi Synthelabo, esta Sala *"estima parcialmente el recurso y anula las liquidaciones porque no se había dado 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."*

La sentencia de 2 de junio de 2014, rec. 443/2012 sigue la misma doctrina, pero aquí sí reconoce directamente el derecho a la deducción porque se trata de gastos consistentes en facturas emitidas por el Real Madrid en concepto de servicios de publicidad, propaganda y relaciones públicas a una promotora inmobiliaria, por lo que la sentencia admite que las cuotas soportadas de IVA tienen carácter deducible porque ha de entenderse incluida en la actividad empresarial de la misma.

La sentencia del TJUE de 2 de mayo de 2019, dictada en el asunto C-225/18, Grupa Lotos S.A. y Minister Finansów explica que *"debe apreciarse, con arreglo a la jurisprudencia, si la exclusión del derecho a deducción en cuestión se refiere a una categoría de gastos definida de manera suficientemente precisa, o, en otros términos, si la normativa nacional de que se trata precisa suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes o de los servicios para los cuales el derecho a deducción del IVA está excluido, con el fin de garantizar que la facultad acordada a los Estados miembros no sirve para prever exclusiones generales de ese régimen (véase, en ese sentido, la sentencia de 15 de abril de 2010, X Holding y Oracle Nederland, C-538/08 y C-33/09 , EU:C:2010:192 , apartados 44 y 45 y jurisprudencia citada).*

A este respecto, procede señalar que, en la sentencia de 15 de abril de 2010, X Holding y Oracle Nederland (C-538/08 y C-33/09 , EU:C:2010:192 ), apartados 50 y 51, el Tribunal de Justicia ya admitió que algunas categorías de gastos relativos al suministro de comidas y de bebidas al personal de un sujeto pasivo, así como a la puesta a disposición de un alojamiento, se definían de manera suficientemente circunscrita de modo que la exclusión del derecho a deducción, prevista por el Derecho nacional de que se trata en ese asunto, estaba comprendida en el ámbito de aplicación de la cláusula de standstill establecida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

Reitera que la cláusula de standstill establecida en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros a excluir del derecho a deducción del IVA algunas categorías de gastos que tienen un carácter estrictamente profesional, siempre que estos estén definidos de manera suficientemente precisa, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 40 de la presente sentencia.

No obsta a esta interpretación del artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi (C-177/99 y C-181/99 , EU:C:2000:470 ), mencionada por el órgano jurisdiccional remitente.

En efecto, el asunto que dio lugar a dicha sentencia tenía por objeto una exclusión del derecho a deducción del IVA relativo a gastos de alojamiento, de restaurante, de recepción y de espectáculo, introducida por la normativa de un Estado miembro tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva y que había sido autorizada por una decisión del Consejo, como excepción al artículo 17, apartado 6, de esa Directiva. Pues bien, aunque el Tribunal de Justicia consideró, en los apartados 58 y 61 de la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi (C-177/99 y C-181/99 , EU:C:2000:470 ) que la decisión del Consejo era inválida, en particular debido a que era contraria a los principios de neutralidad y de proporcionalidad, se vio obligado a precisar, en el apartado 39 de dicha sentencia, sin mayor examen, que las demás exclusiones del derecho a deducción, que existían previamente a la entrada en vigor de la Sexta Directiva y que posteriormente se habían mantenido de modo idéntico en la normativa nacional de que se trata, debían considerarse cubiertas por la cláusula de standstill establecida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva."

Recordemos que el art. 176 de la Directiva del IVA dice que "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".

Y el art. 96, UNO, apartados 4 y 4 de la Ley del IVA dice que



"No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición:

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.

Vemos como el precepto define de manera precisa los gastos respecto de los que se excluye el derecho a deducción con respeto a lo previsto en la directiva.

A partir de aquí, entendemos que la jurisprudencia del TJUE lo que permite es que, no obstante, la prohibición que ya hemos visto que el propio Tribunal Supremo declara conforme a la directiva, la empresa pueda demostrar que aquellos gastos tengan un carácter estrictamente profesional.

Esa circunstancia entendemos no concurre en el presente caso. El hecho de que la actora preste unos servicios complejos o sofisticados cuya difusión o probanza no se realice al modo de una actividad publicitaria convencional no permite entender que la adquisición de entradas para acceder a palcos o butacas en los estadios del Real Madrid, FC Barcelona y Atlético de Madrid, y en el Teatro Real eluda la aplicación del art 96, UNO, apartados 4 y 4 de la Ley del IVA cuya dicción es tajante.

La actora hace un esfuerzo notable por explicar que con el escrito de alegaciones al Tribunal Económico-Administrativo Central aportó una relación extraída de los archivos de la Sociedad en la que consta la identificación de las personas asistentes a los palcos, responsables de infraestructuras, "CIO"s -en la jerga del sector, Chief Informatic Officer, o Jefe de Tecnología-responsables de comunicaciones, etc y responsable comercial con capacidad de negociación.

Precisa que en la relación de asistentes no figura ningún cargo de la Administración a fin de evitar infringir norma alguna y que los gastos se contabilizan como de marketing, con cargo al presupuesto de esta precisa área. Concluye, por ello, que esta actividad no tiene otro objeto que promocionar la venta de los servicios objeto del tráfico de la empresa.

A juicio de la Sala, la actora ha tenido la oportunidad de probar la afección de tales gastos a la actividad profesional, pero entendemos que no se acredita que respondan o tengan un carácter *estrictamente profesional* pues no guardan relación con la rama de actividad que constituye el objeto social de la entidad ni se acredita la vinculación de los gastos efectuados en la adquisición de entradas con el desarrollo comercial de la entidad. Entendemos que las invitaciones a determinados profesionales de clientes de BT crean un entono amable a la negociación de servicios a prestar, pero no dejan de ser atenciones a clientes y en todo caso la adquisición de entradas (palcos) en espectáculos deportivos o culturales relevantes no tienen un carácter estrictamente profesional, como exige la directiva del IVA y al que responde el precepto, art. 96.U NO. apartados 4 y cinco de la ley del IVA aplicado.

Procede, en consecuencia, desestimar el recurso y confirmar la resolución recurrida.

**OCTAVO.-** De conformidad con el art. 139-1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998, en la redacción dada por la reforma operada por la Ley 37/2011 de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, debe condenarse a la parte recurrente al pago de las costas procesales.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

## FALLAMOS

1º.-DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup>. Cayetana Natividad de Zulueta Luchsinger, en nombre y representación de **BT ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SERVICIOS GLOBALES DE TELECOMUNICACIONES S.A**, frente al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de mayo de 2018, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra los acuerdos de liquidación provisional dictados por la Dependencia de control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fechas 23 de febrero y 4 de marzo de 2015, relativos al IVA, ejercicio 2013, periodo 01 a 10 y 12 y ejercicio 2014, periodo 01, resoluciones que declaramos conformes a derecho.

2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas procesales.

Así por esta nuestra Sentencia, que se notificará en la forma prevenida por el art. 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, y que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá



acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así, por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ