

Exclusión de la deducción del IVA soportado por las atenciones a clientes y la cláusula *stand-still*: conclusiones de la Abogada General del TJUE

La Abogada General del TJUE ha emitido recientemente sus conclusiones en relación con la petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Supremo en el asunto C-515/24, analizando si la exclusión de la deducción del IVA soportado por las atenciones a clientes -artículo 96.1, puntos 4º y 5º LIVA, puede ampararse en la cláusula *stand-still* recogida en el artículo 176, segundo párrafo, de la Directiva del IVA.

ROCÍO ARIAS PLAZA

Counsel del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. Introducción

La Abogada General del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Juliane Kokott, ha emitido recientemente sus conclusiones en relación con la petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Supremo en el asunto C-515/24, Ransstad España SLU/Administración General del Estado.

En dicho asunto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea deberá examinar e interpretar el artículo 176 de la Directiva del IVA y, en particular, el alcance de la cláusula *stand-still* contenida en el segundo párrafo de dicho precepto. En él, tras apuntar en primer lugar que el Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible -entre los que en todo

caso estarán aquéllos que no tengan un carácter estrictamente profesional, como los de lujo, recreo o representación-, determina en su segundo párrafo que hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero -lo que no ha ocurrido todavía-, “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” —cláusula *stand-still*—.

Teniendo en cuenta lo anterior, así como el hecho de que España se adhirió a la Unión Europea el 1 de enero de 1986, día en el que entró precisamente en vigor la Ley del IVA, cuyo artículo 96.1, puntos 4.º y 5.º, introdujo restricciones a la deducción del impuesto soportado por la adquisición de bienes y servicios relativos a “espectáculos y servicios de carácter recreativo” o por “bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas”, se cuestiona ahora si las referidas limitaciones pueden acogerse a la cláusula *stand-still*, teniendo en cuenta que hasta el día de la adhesión de España a la Unión Europea no había ninguna norma que previese tal limitación de la deducción.

Esa es, básicamente, la cuestión que el Tribunal Supremo plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea al hilo de un caso donde la Administración tributaria española, sobre la base de lo dispuesto en el referido artículo 96.1, puntos 4.º y 5.º, de la Ley del IVA, denegó a una mercantil -Randstad España- la posibilidad de deducir el IVA soportado por haber adquirido entradas para diversos espectáculos deportivos y otros eventos de ocio destinadas a atenciones a clientes.

2. Conclusiones de la Abogada General

Pues bien, el pasado 23 de octubre de 2025, la Abogada General presentó sus conclusiones en relación con las cuestiones prejudiciales planteadas, que básicamente pueden resumirse en los siguientes puntos.

- a) En relación con la interpretación del artículo 176, apartado 1, de la Directiva del IVA, la Abogada General destaca la relevancia que para el caso presenta la segunda frase de dicho precepto -estableciendo que en cualquier caso, los gastos de lujo, recreo o representación deben excluirse del derecho a la deducción del IVA-. Con ella, apunta la Abogada General, se pone de manifiesto que el legislador de la Unión parte de la premisa de que los gastos que no tienen un carácter estrictamente profesional, por estar relacionados con gastos de carácter recreativo -privado-, deben, en principio, quedar excluidos de la deducción del impuesto soportado. De ello se desprende también que, en todo caso, tales exclusiones no son contrarias a la voluntad del legislador de la Unión, aun cuando el Consejo no haya cumplido hasta ahora el cometido que se deriva del artículo 176, párrafo primero, de la Directiva del IVA.
- b) En relación con la interpretación del artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, donde se recoge la cláusula *stand-still*, y para determinar si la misma resulta aplicable al caso, la Abogada General comienza recordando las diferentes posiciones mantenidas al respecto.

Así, desde el punto de vista de Randstad, la exclusión de la deducción del impuesto soportado no estaba prevista hasta que se introdujo en la Ley del IVA, que entró en vigor en el momento de la adhesión, por lo que no hay una “antigua normativa” susceptible de seguir aplicándose.

Por el contrario, España defiende que aunque la exclusión se introdujo *ex novo* a través de la Ley del IVA, ésta ya se había publicado antes de la adhesión, con lo que ya estaba prevista antes de ese momento, aunque no entró en vigor hasta que se produjo la adhesión.

Por otra parte, la Abogada General recuerda que, en línea con esa última posición se manifestó la Comisión, que entiende que antes de la adhesión habría que considerar que la deducción del impuesto soportado estaba excluida de forma general ya que, en puridad, no había en España ningún sistema del IVA que lo permitiera. Por tanto, desde esta perspectiva, no se habría introducido una exclusión de la deducción del impuesto soportado, sino que, por el contrario, la exclusión total existente hasta entonces se habría reducido con la introducción de la deducción del impuesto soportado y la norma del artículo 96, apartado 1, puntos 4.º y 5.º, de la Ley del IVA.

Pues bien, la Abogada General, en sus conclusiones, se alinea con la posición de España y de la Comisión sobre la base de los siguientes argumentos:

- Antes de la adhesión de España a la UE, España no contaba con un sistema previo de IVA con deducción del impuesto soportado, por lo que no tenía la posibilidad de introducir exclusiones a tal deducción.
- En el momento de la adhesión, por tanto, la deducción del impuesto soportado no se limita por primera vez, sino que se posibilita por primera vez, si bien solo dentro de ciertos límites que responden a la voluntad del legislador de la Unión -de excluir la deducción del impuesto soportado en el caso de los gastos de carácter recreativo y de representación-, y que son compatibles con los objetivos de la Directiva de someter a tributación el consumo privado.
- El precepto analizado simplemente deja claro que los Estados miembros ya no pueden introducir *ex novo* o ampliar a título individual -es decir, sin el Consejo-, después de la adhesión y de la consiguiente obligación de transponer la Directiva del IVA, una exclusión de la deducción del impuesto soportado no regulada en dicha Directiva. De ese modo, las exclusiones ya previstas en el momento de la adhesión marcan el límite determinante, de forma que “la entrada en vigor de tales exclusiones al mismo tiempo que la adhesión es inocua”.
- Por otra parte, el tenor del analizado artículo 176, párrafo segundo, no señala que la exclusión de la deducción del impuesto soportado tenga que haber estado ya en vigor, sino únicamente que tiene que haber estado «prevista». Por tanto, “una ley nacional que ya haya sido publicada antes de la adhesión y que contenga una norma correspondiente ya prevé dicha exclusión en el momento de la adhesión”.
- Además, atendiendo a la igualdad entre los Estados miembros, la Abogada

General critica que un Estado miembro pueda mantener la exclusión de la deducción del impuesto soportado por obsequios adquiridos por razones empresariales porque ya disponía de un sistema del IVA con deducción del impuesto soportado al expirar el plazo de transposición de la Directiva, mientras que otro Estado miembro que se haya adherido posteriormente a la Unión no pueda introducir tal exclusión “un segundo teórico antes de la adhesión o en el mismo momento de esta”.

- Por tanto, a juicio de la Abogada General, lo determinante debe ser si una normativa concreta ha ampliado a título individual y “ulteriormente” las exclusiones ya existentes, algo que la Abogada General considera que no ha hecho España, que tampoco se apartó de los objetivos de la Directiva del IVA —lo que iría en contra del espíritu de la cláusula *stand-still*—, ni introdujo exclusiones generales vetadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, ya que concretó suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes o de los servicios respecto de los cuales se excluye el derecho a deducir el impuesto soportado —adquisición de bienes o de servicios para atenciones a clientes, asalariados o terceros—.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, concluye la Abogada General que “El artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que impide en la misma medida a todos los Estados miembros prever, una vez transcurrido

el plazo de transposición, nuevas o más estrictas exclusiones de la deducción del impuesto soportado mientras ni el Consejo ni la Comisión hayan cumplido todavía la misión que les incumbe en virtud del artículo 176, párrafo primero. Por consiguiente, el artículo 176, párrafo segundo, no se opone a una norma nacional que previó por primera vez una exclusión de la deducción del impuesto soportado en el caso de los gastos de carácter recreativo y de representación, exclusión que entró en vigor con la adhesión y con la transposición de la Directiva 2006/112.”

3. Comentario final

Si bien las anteriores son las conclusiones de la Abogada General, es necesario esperar a que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea emita su pronunciamiento. En todo caso, entendemos que si el futuro pronunciamiento confirmara la conformidad de los preceptos discutidos con la Directiva del IVA (y, por tanto, no desapareciera la exclusión objetiva a la deducibilidad del IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios relativos a espectáculos y servicios de carácter recreativo o bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas), seguirá siendo objeto de discusión cuándo nos encontramos ante bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, y cuándo estamos ante gastos vinculados con la actividad económica desarrollada que van más allá de la mera atención a clientes y que, por tanto, deben regirse por los criterios generales de deducibilidad del IVA soportado.