

Downloaded via the EU tax law app / web

Asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09

X Holding BV

contra

Staatssecretaris van Financiën

y

Oracle Nederland BV

contra

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(Peticiónes de decisión prejudicial planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden y por el Gerechtshof Amsterdam)

«Sexta Directiva IVA — Derecho a deducción del IVA soportado — Normativa nacional que excluye el derecho a deducción para determinadas categorías de bienes y servicios — Facultad de los Estados miembros de mantener las normas que excluyen el derecho a deducción existentes en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva IVA — Modificación tras la entrada en vigor de esta Directiva»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Exclusiones del derecho a deducir — Facultad de los Estados miembros de mantener las exclusiones existentes en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva*

*(Directivas 67/228/CEE del Consejo, art. 11, ap. 4, y 77/388/CEE del Consejo, art. 17, ap. 6)*

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Exclusiones del derecho a deducir — Facultad de los Estados miembros de mantener las exclusiones existentes en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17, ap. 6)*

3. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Exclusiones del derecho a deducir — Facultad de los Estados miembros de mantener las exclusiones existentes en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17, ap. 6)*

1. El artículo 11, apartado 4, de la Directiva 67/228, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, y el artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en

materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa fiscal de un Estado miembro, aplicable a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las categorías de gastos relativas, por una parte, a ofrecer «un medio de transporte individual», «comida», «bebida», «alojamiento» y «actividades de recreo» a los miembros del personal del sujeto pasivo y, por otra parte, a ofrecer «obsequios de negocio» u «otras gratificaciones», una vez que estas categorías de gastos excluidas del derecho a deducción están definidas de manera suficientemente precisa por dicha normativa. 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.

(véanse los apartados 44, 45 y 57 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, establecida antes de la entrada en vigor de esta Directiva y en virtud de la cual un sujeto pasivo puede deducir el impuesto sobre el valor añadido pagado por la adquisición de determinados bienes y servicios que se utilizan parcialmente para satisfacer necesidades privadas y parcialmente para fines empresariales, no en su totalidad sino únicamente en proporción a su utilización para fines empresariales.

En efecto, dado que los Estados miembros, vista la extensión de la facultad que les concede dicha disposición, están facultados para mantener íntegramente exclusiones del derecho a deducción para categorías de gastos suficientemente precisas, pueden también limitar el alcance de la exclusión del derecho a deducción para tales categorías de gastos, ya que semejante normativa es conforme con el objetivo perseguido por esta Directiva, que se refleja, en particular, en su artículo 17, apartado 2.

(véanse los apartados 59 a 61 y el punto 2 del fallo)

3. El artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro, tras la entrada en vigor de esta Directiva, modifique una exclusión existente del derecho de deducción, cuando esta modificación, en principio, limita el alcance de esta exclusión, aunque no pueda descartarse que, en un supuesto particular, en algún ejercicio fiscal, amplíe el ámbito de aplicación de dicha exclusión, debido al importe fijo que establece la normativa modificada. La mera posibilidad de que pueda darse semejante efecto desfavorable no debe conducir a considerar dicha modificación normativa como contraria al artículo 17, apartado 6, de esa Directiva, ya que esta modificación es, en general, favorable a los sujetos pasivos en relación con el régimen vigente con anterioridad. En estas condiciones, la existencia, aunque se confirmara, de tal supuesto de carácter aislado o excepcional no afectaría al principio conforme al cual la modificación de la normativa nacional aprobada con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva redujo el ámbito de las exclusiones del derecho a deducción existentes con anterioridad.

(véanse los apartados 70 y 71 y el punto 3 del fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 15 de abril de 2010 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Derecho a deducción del IVA soportado – Normativa nacional que excluye el derecho a deducción para determinadas categorías de bienes y servicios – Facultad de los Estados miembros de mantener las normas que excluyen el derecho a deducción existentes en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva IVA – Modificación tras la entrada en vigor de esta Directiva»

En los asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09,

que tienen por objeto dos peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos) (C-538/08) y por el Gerechtshof te Amsterdam (Países Bajos) (C-33/09), mediante resoluciones, respectivamente, de 14 de noviembre de 2008 y de 20 de enero de 2009, recibidas en el Tribunal de Justicia el 4 de diciembre de 2008 y el 26 de enero de 2009, en los procedimientos entre

**X Holding BV**

y

**Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),**

y entre

**Oracle Nederland BV**

e

**Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09),**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. E. Juhász, T. von Danwitz y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 3 de diciembre de 2009;

habiendo considerado las observaciones presentadas

- en nombre de Oracle Nederland BV, por el Sr. H. Hop, advocaat, y por el Sr. P. Schrijver, belastingadviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C.M. Wissels y M. de Mol y por el Sr. Y. de Vries, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. O. Patsopoulou, S. Trekli y V. Karra y por el Sr. G. Konstantinos, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. D. Triantafyllou y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de enero de 2010;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 Las peticiones de decisión prejudicial se refieren a la interpretación del artículo 11, apartado 4, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»), y de los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas peticiones se han presentado en el marco de dos litigios que oponen, por una parte, a X Holding BV (en lo sucesivo, «X Holding») y al Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) y, por otra parte, a Oracle Nederland BV (en lo sucesivo, «Oracle») y al Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht?Gooi (Inspector fiscal de Utrecht?Gooi; en lo sucesivo, «Inspecteur»), en relación con el derecho a deducción del impuesto del valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») respecto a determinadas categorías de gastos.

## **Marco jurídico comunitario**

3 El artículo 11, apartado 1, de la Segunda Directiva disponía:

«Respecto de los bienes y servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de su empresa, queda éste autorizado para deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas:

a) Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya soportado en las adquisiciones de bienes o en los servicios que le hayan sido prestados;

[...].»

4 En virtud del apartado 4 de este mismo artículo:

«Podrán ser excluidos del régimen de las deducciones determinados bienes y servicios, en especial aquellos que sean susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal.»

5 El artículo 2 de la Sexta Directiva dispone:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

[...]»

6 El artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva tiene la siguiente redacción:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;

b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»

7 El artículo 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva dispone:

«2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país 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;

[...]

6. 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.»

## **Marco jurídico nacional**

8 El artículo 2 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley neerlandesa relativa al impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«Se deducirá de la cuota devengada en concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios la cuota devengada correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas al empresario, a las adquisiciones intracomunitarias de bienes que éste realice y a las importaciones de bienes de los que sea destinatario.»

9 El artículo 15, apartado 1, de dicha Ley tiene el siguiente tenor:

«La cuota prevista en el artículo 2 que se deduzca por el empresario corresponderá:

a) al impuesto repercutido por otros empresarios, mediante factura expedida del modo prescrito por la normativa vigente, en el período de declaración, en concepto de entregas de bienes y de prestaciones de servicios efectuadas en favor del empresario;

[...].»

10 El artículo 16, apartado 1, de la misma Ley prevé:

«La deducción contemplada en el artículo 15, apartado 1, párrafo primero, podrá, en ciertos supuestos, quedar total o parcialmente excluida, mediante real decreto, para evitar que los bienes y servicios destinados a gastos de lujo, a necesidades de personas que no sean empresarios o [...] resulten total o parcialmente exentos del impuesto.»

11 El artículo 1 del Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (1968) (Decreto relativo a la exclusión de la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Decreto del IVA»), en la versión vigente del 1 de enero de 1969 al 31 de octubre de 1979, disponía lo siguiente:

«1. No se permitirá la deducción prevista en el artículo 15, apartado 1, de la [Ley del IVA] en los supuestos y en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para ofrecer:

[...]

b) obsequios de negocios u otras gratificaciones, a personas que, de estar obligadas a soportar la correspondiente cuota del impuesto sobre el valor añadido, no podrían deducirla íntegramente o, al menos, en su mayor parte;

c) al personal del empresario, comida y bebida, alojamiento, salario en especie, la oportunidad de realizar actividades deportivas y de recreo o disfrutar de un medio de transporte individual, o para otras finalidades privadas del personal.

2. Por “obsequios de negocios” u “otras gratificaciones” se entenderán cualesquiera prestaciones que efectúe el empresario por relaciones de negocios o por liberalidad hacia terceros, sin retribución o por una retribución inferior al coste de adquisición o de producción o, en el supuesto de servicios, a su precio de coste, IVA no incluido.»

12 El artículo 2 de dicho Decreto disponía:

«Si el empresario hubiese facturado una retribución por una prestación como las previstas en el artículo 1, letras b) o c), por la que se adeuda un determinado importe del impuesto sobre el valor añadido, se autorizará la deducción del importe del IVA devengado por dicha prestación.»

13 El artículo 3 del mismo Decreto disponía:

«Quedarán excluidas del ámbito de aplicación del presente Decreto las prestaciones a las que se refiere el artículo 1, letras b) o c), realizadas por el empresario en un ejercicio contable a favor de una misma persona, cuyo coste total de adquisición o de producción o cuyo precio de coste, IVA no incluido, no sobrepase los 250 florines [neerlandeses].»

14 Con efecto desde el 1 de enero de 1980, se modificó el Decreto del IVA para crear un régimen especial para el suministro de comidas y bebidas, habiendo permanecido inalteradas las demás disposiciones de dicho Decreto.

15 Así, a partir del 1 de enero de 1980, se excluyó del artículo 1, apartado 1, letra c), del Decreto del IVA el suministro de comidas y de bebidas. Se insertó un nuevo artículo 3, que establecía la exclusión de la deducción del IVA que grava el suministro de comidas y bebidas. El importe mencionado en el antiguo artículo 3, que pasó a ser el artículo 4, de dicho Decreto, se incrementó de 250 a 500 NLG.

16 Los artículos 3 y 4 del Decreto del IVA pasaron a tener desde entonces el siguiente tenor:

«Artículo 3

1. Si el empresario emplea los bienes y servicios para ofrecer comidas y bebidas a su personal, y factura por dicha prestación un importe inferior al establecido en el apartado 2, quedará excluida la deducción del 6 % de la diferencia entre dicho importe y el importe facturado.

2. El importe al que se refiere el apartado 1 corresponderá al coste de adquisición de comidas y bebidas, IVA no incluido, incrementado en un 25 %. Si el propio empresario elabora las comidas y bebidas, habrá de tenerse en cuenta el coste de adquisición de las materias primas empleadas, en vez del coste de adquisición de las comidas y bebidas.»

Artículo 4

1. Si el importe total del coste de adquisición o de producción o el precio de coste, IVA no incluido, de todas las prestaciones previstas en el artículo 1, apartado 1, letras b) o c), realizadas por el empresario en un ejercicio contable a favor de una misma persona, y la parte de la diferencia mencionada en el artículo 3, apartado 1, relativa a dicha persona, no sobrepasa los 500 florines [neerlandeses], a los efectos de la aplicación del presente Decreto no se tendrán en cuenta dichas prestaciones ni esa parte de la referida diferencia.

2. Para el cálculo del importe total contemplado en el apartado 1, no se tomará en consideración la diferencia mencionada en el artículo 3, apartado 1, si, para el suministro de comidas y bebidas al personal del empresario, la deducción ha quedado excluida de conformidad con el artículo 3.»

## **Litigios principales y cuestiones prejudiciales**

*Asunto C-538/08*

17 En el período comprendido entre el 1 de enero de 1997 y el 31 de diciembre de 1999, X

Holding compró 34 turismos a concesionarios automovilísticos. Conservó los automóviles durante un cierto período, revendiéndolos con posterioridad.

18 X Holding dedujo íntegramente el IVA que le había sido facturado al adquirir estos automóviles. Mediante las correspondientes declaraciones, pagó el IVA que gravaba la entrega de cada vehículo.

19 El 10 de julio de 2001, se inició una inspección para comprobar la exactitud de las declaraciones de IVA presentadas por X Holding correspondientes a los ejercicios de que se trata. En su informe de 13 de noviembre de 2002, la inspección fiscal concluyó que la mayor parte de los automóviles comprados no había sido destinada a las necesidades de la empresa y que X Holding pretendía infundadamente tener derecho a la deducción del IVA soportado. En consecuencia, se giró una liquidación complementaria por importe de 887.852 NLG (402.889 euros).

20 X Holding presentó una reclamación contra dicha decisión. En la revisión subsiguiente, la inspección fiscal consideró que 4 de los 34 automóviles se habían adquirido y utilizado por la empresa únicamente con fines profesionales. En estas circunstancias, se admitió la deducción del IVA soportado correspondiente a la adquisición de estos cuatro automóviles. Se redujo así el importe del IVA de la liquidación complementaria a 856.605 NLG (388.710 euros).

21 X Holding recurrió esta última resolución ante el Gerechtshof te Amsterdam (tribunal de apelación de Ámsterdam). Este último, tras declarar que los 30 automóviles objeto de la liquidación complementaria de IVA se utilizaban indistintamente para fines profesionales y privados, desestimó el recurso.

22 Recurrida en casación la sentencia del Gerechtshof te Amsterdam, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) estimó que el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva permitía a los Estados miembros excluir del régimen de las deducciones determinados bienes y servicios, en especial aquellos que sean susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal. Según ese último tribunal, dicha disposición autorizaba, pues, a los Estados miembros a excluir de dicho régimen determinadas categorías de vehículos automóviles, pero no les permitía excluir de dicho régimen todos los bienes en la medida en que se utilizaran para las necesidades privadas del sujeto pasivo. De este modo, dicha facultad sólo contemplaba las exclusiones de categorías de gastos definidas por referencia a la naturaleza del bien o del servicio y no por referencia al destino que se le haya dado o a las modalidades de dicho destino.

23 El Hoge Raad der Nederlanden señaló que la limitación del derecho a deducción recogida en el artículo 1, apartado 1, letra c), del Decreto del IVA afecta también a bienes y servicios destinados «[a] otras finalidades privadas del personal [del empresario]» y a pagos retributivos en especie. Según ese tribunal, dicha limitación, en su conjunto, no es suficientemente precisa, y es demasiado amplia, al afectar a todos los bienes destinados a un uso privado. Sin embargo, la mencionada disposición describe algunas categorías de bienes y servicios de forma más específica, en particular, los bienes y servicios utilizados para proporcionar un medio de transporte individual al personal del empresario.

24 En este contexto, el Hoge Raad der Nederlanden suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 11, apartado 4, de la Segunda Directiva y 17, apartado 6, de la Sexta Directiva en el sentido de que un Estado miembro que ha querido ejercer la facultad ofrecida en dichos artículos de excluir (seguir excluyendo) del derecho a deducción las categorías



de gastos descritas como “proporcionar un medio de transporte individual” ha cumplido la exigencia de indicar una categoría de bienes y servicios suficientemente determinados?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿autorizan los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva una normativa nacional, como la controvertida en el caso de autos, establecida antes de la entrada en vigor de esa Directiva y en virtud de la cual un sujeto pasivo no puede deducir en su totalidad el IVA pagado por la adquisición de determinados bienes y servicios que son utilizados parcialmente para fines empresariales y parcialmente para satisfacer necesidades privadas de su personal, sino únicamente el IVA que sea imputable a la utilización para fines empresariales?»

*Asunto C-33/09*

25 En el mes de mayo de 2005, Oracle suministró, a cambio de una contraprestación, comida y bebida a su personal. Por otra parte, contrató los servicios de un discjockey para una fiesta del personal y los servicios de un agente inmobiliario para la búsqueda de alojamiento para uno de sus empleados. Dicha sociedad ofreció también, en concepto de obsequio de negocios, un abono para jugar al golf a personas ajenas a la empresa. Además, puso a disposición de algunos de sus trabajadores vehículos que le pertenecían en propiedad o en leasing, cobrando una retribución en algunos casos.

26 En su declaración del IVA del mes de mayo de 2005, Oracle incluyó como no deducible un importe por IVA de 62.127 euros, pagando ese mismo mes por dicho impuesto un importe total de 9.768.326 euros.

27 El mencionado importe de 62.127 euros afectaba a las siguientes partidas:

leasing de automóviles

- sin aportación del asalariado 8.480 euros
- con aportación del asalariado 41.520 euros

automóviles propios 306 euros

teléfonos móviles 6.358 euros

restauración 3.977 euros

recreo 850 euros

alojamiento 380 euros

obsequios de negocios 256 euros

28 Oracle formuló después una reclamación alegando que en realidad gozaba del derecho a deducir el IVA correspondiente a dichos gastos.

29 El Inspecteur declaró esta reclamación infundada.

30 Oracle recurrió dicha resolución ante el Rechtbank te Haarlem (tribunal de Haarlem).

31 Este último declaró que el Inspecteur había excluido infundadamente la deducción del IVA soportado relativo a los gastos de teléfonos móviles y de intermediación inmobiliaria y al pago de abonos para jugar al golf, por no corresponder a limitaciones de la deducción suficientemente

determinadas. Por el contrario, este órgano judicial consideró que las demás categorías de gastos no deducibles estaban suficientemente determinadas y que, en consecuencia, el Inspecteur había denegado válidamente la deducción del IVA soportado por las partidas afectadas.

32 Tanto Oracle como el Inspecteur apelaron esta sentencia ante el Gerechtshof te Amsterdam.

33 Ante dicho órgano jurisdiccional, Oracle sostenía, en particular, que las disposiciones aplicables de la normativa nacional controvertida que excluyen o restringen el derecho a la deducción del IVA que ha gravado el suministro de los bienes y servicios controvertidos en el asunto principal, vulneran el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, y el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva. Por su parte, el Inspecteur alega que la denegación de deducción del IVA descansa en una disposición aprobada por los Países Bajos con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, en virtud de la facultad concedida a los Estados miembros por el artículo 17, apartado 6, de ésta, que sigue siendo aplicable.

34 En estas condiciones, el Gerechtshof te Amsterdam suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 11, apartado 4, de la Segunda Directiva y 17, apartado 6, de la Sexta Directiva en el sentido de que un Estado miembro que ha querido ejercer la facultad ofrecida en dichos artículos de excluir (seguir excluyendo) del derecho de deducción las categorías de gastos descritas como:

- “suministrar comidas y bebidas al personal del empresario”,
- “ofrecer obsequios de negocios u otros obsequios a quienes no pueden o podrían beneficiarse de la deducción de la totalidad o de la mayor parte del IVA que se les haya facturado o se les facturase”,
- “dar alojamiento al personal del empresario”,
- “ofrecer actividades de recreo al personal del empresario”,

ha cumplido el requisito de indicar una categoría de bienes y servicios suficientemente determinada?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión para alguna de las categorías mencionadas, ¿autorizan los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva una normativa nacional, como la controvertida en el caso de autos, establecida antes de la entrada en vigor de dicha Directiva, en virtud de la cual un sujeto pasivo no puede deducir en su totalidad el IVA abonado por la adquisición de determinados bienes y servicios, porque se ha facturado una retribución sujeta al IVA por ellos, pudiendo únicamente deducir el importe equivalente al IVA devengado por la referida prestación?

3) Si, en lo que respecta a “suministrar comidas y bebidas”, se cumple el requisito de indicar una categoría de bienes y servicios suficientemente determinada, ¿se opone el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva a una modificación de una exclusión existente del derecho de deducción, cuando esta modificación, en principio, limita el alcance de esta exclusión, pero no puede descartarse que, en un supuesto particular, en algún ejercicio fiscal, amplíe el ámbito de la citada exclusión, debido al importe fijo que establece la normativa modificada?»

35 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 2009, se acumularon los asuntos C-538/08 y C-33/99 a efectos de la fase oral y de la sentencia.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Sobre la primera cuestión formulada en ambos asuntos*

36 Mediante estas cuestiones, los órganos jurisdiccionales remitentes quieren saber, en esencia, si el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva y el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva autorizan a un Estado miembro a excluir del derecho a la deducción del IVA soportado determinados bienes y servicios enumerados en una normativa nacional que era aplicable a la entrada en vigor de la Sexta Directiva.

37 Para responder a las citadas cuestiones, procede recordar con carácter preliminar 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 (véanse las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43; de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42; y de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 33).

38 No obstante, el 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. En efecto, se autoriza a los Estados miembros a mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a deducción, existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo (véanse las sentencias de 14 de junio de 2001, Comisión/Francia, C-345/99, Rec. p. I-4493, apartado 19, y de 11 de diciembre de 2008, Danfoss y AstraZeneca, C-371/07, Rec. p. I-9549, apartado 28).

39 Sin embargo, dado 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 (véanse, las sentencias de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 23, y Danfoss y AstraZeneca, antes citada, apartado 29).

40 No obstante, este Tribunal 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 (véase la sentencia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros, C-305/97, Rec. p. I-6671, apartado 21).

41 A este respecto, 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.

42 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 (véase, en este sentido, la sentencia Royscot y otros, antes citada, apartado 24).

43 Además, habida cuenta de que el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, como excepción, debe ser objeto de una interpretación estricta, no puede 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Rec. p. I-0000, apartado 28).

44 Se desprende de cuanto antecede 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 (véase, en este sentido, la sentencia PARAT Automotive Cabrio, antes citada, apartado 29).

45 Procede, pues, examinar si las categorías de gastos excluidas del derecho a deducción, como las previstas por las disposiciones nacionales controvertidas en los asuntos principales, están definidas de manera suficientemente precisa.

46 En primer lugar, tratándose de gastos como los que son objeto de la primera cuestión en el asunto C-538/08, a saber, los derivados de alguna de las operaciones contempladas en el artículo 1, apartado 1, letra c), del Decreto del IVA, que son, en el presente asunto, los bienes o servicios utilizados por el empresario para ofrecer a su personal «un medio de transporte individual», procede observar que esta categoría concreta de operaciones se refiere a bienes y servicios utilizados para proporcionar un medio de transporte individual, así como a la puesta a disposición de un vehículo para el desplazamiento de trabajadores del sujeto pasivo desde sus domicilios a su centro de trabajo.

47 Se debe considerar que, a efectos de las exigencias impuestas por la jurisprudencia relativa a la excepción del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, las características concretas de dichas operaciones constituyen una designación suficientemente precisa de la naturaleza o del objeto de los bienes y de los servicios a los que se refieren.

48 En segundo lugar, procede valorar si se puede considerar también que cumplen las mencionadas exigencias unos gastos como los que son objeto de la primera cuestión en el asunto C-33/09.

49 En dicho asunto, se trata de ofrecer al personal del empresario «comida» y «bebida», de poner «alojamiento» a disposición de miembros del personal, de entregar «obsequios de negocio» u «otras gratificaciones» en ciertas condiciones, y la oportunidad de que ese personal participe en «actividades deportivas y de recreo».

50 A efectos de las exigencias de la jurisprudencia antes citada, se deben considerar como suficientemente circunscritas las categorías de gastos relativas a ofrecer comida y bebida o alojamiento.

51 En efecto, como precisa el *Gerechtshof te Amsterdam*, la categoría «comidas y bebidas» se refiere a los alimentos, así como los bienes y servicios utilizados para elaborar y preparar

aquéllas. La otra categoría de gastos, a saber, la relativa a la puesta a disposición de alojamiento engloba, como señala dicho órgano jurisdiccional, la propia puesta a disposición de alojamiento a favor de miembros del personal del empresario, así como los gastos ocasionados por los servicios de agentes o de mediadores que permitan dicha puesta a disposición.

52 En cuanto a categorías como la relativa a la «oportunidad de realizar actividades deportivas y de recreo», y la referida a «obsequios de negocio» u «otras gratificaciones», se las debe considerar también como suficientemente circunscritas a efectos de las exigencias antes expuestas.

53 El artículo 1, apartado 2, del Decreto del IVA, de conformidad con el cual se entenderán por «obsequios de negocios» u «otras gratificaciones» las prestaciones que efectúe el empresario «por relaciones de negocios o por liberalidad hacia terceros», precisa efectivamente la categoría «obsequios de negocios».

54 Del mismo modo, la categoría «ofrecer actividades de recreo al personal del empresario» se limita a determinados bienes y servicios. En efecto, estos pueden identificarse teniendo en cuenta las actuaciones de motivación del personal practicadas habitualmente por las empresas.

55 La segunda frase del párrafo primero del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva, según la cual, en el marco de una actuación legislativa del Consejo en la materia, se excluirán en todo caso del derecho de deducción los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación, confirma, por otra parte, dicha interpretación.

56 En consecuencia, se debe considerar que el conjunto de categorías de gastos examinadas antes es conforme con la excepción prevista por el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.

57 A la vista de las consideraciones precedentes, procede responder a la primera cuestión formulada en ambos asuntos que el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, y el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa fiscal de un Estado miembro que excluye la deducción del IVA correspondiente a las categorías de gastos relativas, por una parte, a ofrecer «un medio de transporte individual», «comida», «bebida», «alojamiento» y «actividades de recreo» a los miembros del personal del sujeto pasivo y, por otra parte, a ofrecer «obsequios de negocio» u «otras gratificaciones».

#### *Sobre la segunda cuestión formulada en ambos asuntos*

58 Al haber respondido afirmativamente a la primera cuestión formulada en ambos asuntos, procede examinar conjuntamente para ambos si los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva se oponen a una normativa nacional, establecida antes de la entrada en vigor de esa Directiva y en virtud de la cual un sujeto pasivo puede deducir el IVA pagado por la adquisición de bienes y servicios correspondientes a alguna de las categorías controvertidas en los asuntos principales que se utilizan parcialmente para satisfacer necesidades privadas y parcialmente para fines empresariales, no en su totalidad sino únicamente en proporción a su utilización para fines empresariales.

59 Para responder a esta cuestión, procede observar que dado que los Estados miembros, vista la extensión de la facultad que les concede el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, están facultados para mantener íntegramente exclusiones del derecho a deducción para categorías de gastos suficientemente precisas, pueden también limitar el alcance de la exclusión del derecho a deducción para tales categorías de gastos.

60 En efecto, semejante normativa es conforme con el objetivo perseguido por la Sexta Directiva, que se refleja, en particular, en su artículo 17, apartado 2.

61 Procede, pues, responder a la segunda cuestión formulada en ambos asuntos que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, establecida antes de la entrada en vigor de la Directiva y en virtud de la cual un sujeto pasivo puede deducir el IVA pagado por la adquisición de determinados bienes y servicios que se utilizan parcialmente para satisfacer necesidades privadas y parcialmente para fines empresariales, no en su totalidad sino únicamente en proporción a su utilización para fines empresariales.

*Sobre la tercera cuestión formulada en el asunto C-33/09*

62 Al haber respondido afirmativamente a la primera cuestión formulada en el asunto C-33/09 en cuanto a la categoría de bienes y servicios relativos a «suministrar comidas y bebidas», procede examinar la tercera cuestión prejudicial planteada en este asunto.

63 Mediante esta última cuestión, el Gerechtshof te Amsterdam se pregunta si el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva se opone a que un Estado miembro, tras la entrada en vigor de dicha Directiva, modifique una exclusión del derecho de deducción, cuando esta modificación, en principio, limita el alcance de esta exclusión, sin que pueda descartarse que, en un supuesto particular, en algún ejercicio fiscal, amplíe el ámbito de dicha exclusión, debido al importe fijo que establece la normativa modificada.

64 Para responder a esta cuestión, procede declarar con carácter preliminar que sólo se refiere a la situación concreta de la exclusión parcial del derecho a deducción de la categoría de gastos relativa a «suministrar comidas y bebidas [al personal del empresario]», contemplada en el artículo 1, apartado 1, letra c), del Decreto del IVA.

65 Es importante recordar a estos efectos que tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva se modificó el Decreto del IVA en lo relativo a esta categoría de gastos.

66 Como ha señalado el Gerechtshof te Amsterdam, esta modificación normativa supuso reducir el alcance de la exclusión del derecho a deducción para la categoría de gastos previstos.

67 En cuanto a la conformidad de tal modificación normativa con el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que, en la medida en que, tras la entrada en vigor de esta Directiva, la normativa de un Estado miembro reduzca el ámbito de aplicación de las exclusiones de deducciones existentes y aproxime así su normativa al objetivo de aquélla, procede considerar que tal normativa puede acogerse a la excepción establecida en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de esta Directiva y no vulnera lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la misma (véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Francia, apartado 22, Metropol y Stadler, apartado 45, y Danfoss y AstraZeneca, apartado 32).

68 En cuanto a la posibilidad, mencionada por el Gerechtshof te Amsterdam, pero que consta que no es pertinente en el litigio principal, de que excepcionalmente el régimen modificado de exclusión parcial del derecho a deducción, mediante un importe fijo, instaurado tras la entrada en vigor de la Sexta Directiva, pueda llevar a un resultado más desfavorable que el existente en el régimen anterior debido a las modalidades concretas de aplicación de este nuevo régimen, procede considerar que dicha circunstancia no cuestiona el principio interpretativo enunciado por la jurisprudencia antes citada.

69 En efecto, como ha señalado el Gerechtshof te Amsterdam, eso sólo podría ocurrir en el presente asunto en el supuesto en que el sujeto pasivo propusiera comida y bebida a sus trabajadores, sin contribuir a su preparación ni a facilitar su consumo, sobrepasando además un cierto límite máximo por trabajador y por ejercicio contable.

70 Pues bien, como ha puesto de manifiesto el Abogado General en el punto 86 de sus conclusiones, la mera posibilidad de que pueda darse semejante efecto desfavorable no debe conducir a considerar dicha modificación normativa, realizada con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, como contraria al artículo 17, apartado 6, de esa Directiva, ya que esta modificación es, en general, favorable a los sujetos pasivos en relación con el régimen vigente con anterioridad. En estas condiciones, la existencia, aunque se confirmara, de tal supuesto de carácter aislado o excepcional no afectaría al principio conforme al cual la modificación de la normativa nacional aprobada con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva redujo el ámbito de las exclusiones del derecho a deducción existentes con anterioridad.

71 En consecuencia, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro, tras la entrada en vigor de esta Directiva, modifique una exclusión existente del derecho de deducción, cuando esta modificación, en principio, limita el alcance de esta exclusión, aunque no pueda descartarse que, en un supuesto particular, en algún ejercicio fiscal, amplíe el ámbito de aplicación de dicha exclusión, debido al importe fijo que establece la normativa modificada.

## **Costas**

72 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante los órganos jurisdiccionales remitentes, corresponde a éstos resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) **El artículo 11, apartado 4, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido y el artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la normativa fiscal de un Estado miembro que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las categorías de gastos relativas, por una parte, a ofrecer «un medio de transporte individual», «comida», «bebida», «alojamiento» y «actividades de recreo» a los miembros del personal del sujeto pasivo y, por otra parte, a ofrecer «obsequios de negocio» u «otras gratificaciones».**
- 2) **El artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, establecida antes de la entrada en vigor de esta Directiva y en virtud de la cual un sujeto pasivo puede deducir el impuesto sobre el valor añadido pagado por la adquisición de determinados bienes y servicios que se utilizan parcialmente para satisfacer necesidades privadas y parcialmente para fines empresariales, no en su totalidad sino únicamente en proporción a su utilización para fines empresariales.**
- 3) **El artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro, tras la entrada en vigor de esta Directiva, modifique una exclusión existente del derecho de deducción, cuando esta modificación, en principio, limita el alcance de esta exclusión, aunque no pueda descartarse que, en un supuesto particular, en algún ejercicio fiscal, amplíe el ámbito de aplicación de dicha exclusión, debido al importe fijo que establece la normativa modificada.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.