

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 2 de mayo de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Deducción del impuesto soportado — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 17, apartados 2 y 6 — Directiva 2006/112/CE — Artículos 168 y 176 — Exclusión del derecho a deducción — Adquisición de servicios de alojamiento y restauración — Cláusula de standstill — Adhesión a la Unión Europea»

En el asunto C-225/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 23 de octubre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de marzo de 2018, en el procedimiento entre

Grupa Lotos S.A.

y

Minister Finansów,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y el Sr. J. Malenovský y la Sra. L.S. Rossi (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Grupa Lotos S.A., por el Sr. B. Wolniewicz, radca prawny;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 168,

letra a), y 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición ha sido presentada en el contexto de un litigio entre Grupa Lotos S.A., con domicilio en Polonia, sociedad matriz de un grupo de sociedades que opera, en particular, en el sector de los carburantes y de los lubricantes, y el Minister Finansów (Ministro de Hacienda, Polonia), en relación con una consulta fiscal a raíz de la cual el Ministro de Hacienda le denegó el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) abonado por Grupa Lotos en la compra de servicios de alojamiento y restauración que esa sociedad revende y por tanto factura a su vez a otros sujetos pasivos del IVA.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO 1995, L 102, p. 18; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), dispone:

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

a) el [IVA] 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 [IVA]. 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.»

4 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida por la Directiva IVA, que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

5 El artículo 168 de la Directiva IVA dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]».

6 El artículo 176 de la Directiva IVA establece:

«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.

Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, 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.»

Derecho polaco

7 El artículo 25, apartado 1, punto 3b, de la Ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Ley del IVA y de Impuestos Especiales), de 8 de enero de 1993 (Dz. U. de 1993, n.º 11, partida 50), en su versión modificada, según el tenor vigente hasta la fecha de su derogación el 1 de mayo de 2004, preveía:

«La reducción de la cuota o la devolución de la cuota del impuesto devengado no se aplicará a la adquisición por parte del sujeto pasivo:

[...]

3b) de servicios de alojamiento y de restauración, a excepción de:

a) los supuestos en los que estos servicios hayan sido adquiridos por sujetos pasivos que presten servicios turísticos, si el servicio turístico está formado por servicios de alojamiento o de restauración o bien por ambos,

b) la adquisición de comidas preparadas para pasajeros por sujetos pasivos que presten servicios de transporte de personas.»

8 El artículo 8, apartado 2a, de la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del IVA), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2011, n.º 177, partida 1054), en su versión vigente en la fecha del litigio en el asunto principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«Cuando el sujeto pasivo, actuando en propio nombre, pero por cuenta de terceros, intervenga en una prestación de servicios, se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.»

9 El artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA enuncia:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo [...] tendrá derecho a deducir del importe del impuesto del que es deudor el importe del impuesto soportado, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 114, 119, apartado 4, 120, apartados 17 y 19, y 124.»

10 El artículo 88, apartado 1, de la Ley del IVA, en su versión vigente hasta el 1 de diciembre de 2008, establecía:

«La reducción de la cuota o la devolución de la cuota del impuesto devengado no se aplica a:

[...]

4) los servicios de alojamiento y de restauración, a excepción de:

- a) los supuestos en los que estos servicios hayan sido adquiridos por sujetos pasivos que presten servicios turísticos, si el servicio turístico, gravado en virtud de principios distintos a los establecidos en el artículo 119, está formado por servicios de alojamiento o de restauración o bien por ambos,
- b) la adquisición de comidas preparadas para pasajeros por sujetos pasivos que presten servicios de transporte de personas».

11 En su versión vigente tras el 1 de diciembre de 2008, el artículo 88, apartado 1, de la Ley del IVA dispone:

«La reducción de la cuota o la devolución de la cuota del impuesto devengado no se aplica a:

[...]

4) servicios de alojamiento y de restauración, a excepción de:

- a) [derogado],
- b) la adquisición de comidas preparadas para pasajeros por parte de sujetos pasivos que presten servicios de transporte de personas».

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 Durante el año 2014, Grupa Lotos, sujeto pasivo del IVA en Polonia, adquirió servicios de alojamiento y de restauración comprados en parte para su propio uso y en parte con el fin de revenderlos a sus filiales, también sujetos pasivos en el citado Estado miembro.

13 Grupa Lotos presentó a las autoridades tributarias polacas una consulta fiscal en la que preguntaba, entre otras cosas, si, en el supuesto en que adquiriera servicios de alojamiento y de restauración que facturaría a continuación a otros sujetos pasivos del IVA, tendría derecho a la deducción del IVA devengado según el régimen general previsto en el artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA.

14 En opinión de Grupa Lotos, en la medida en que, por un lado, del artículo 8, apartado 2a), de la Ley del IVA resulta que un operador, que adquiere en su propio nombre servicios con el fin de revenderlos, se considera un prestador de servicios y, por otro lado, los servicios de alojamiento y de restauración están sujetos al IVA con ocasión de su reventa por Grupa Lotos, el IVA devengado en su compra debería poder deducirse, de conformidad con el artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA. La restricción prevista en el artículo 88, apartado 1, punto 4, de esta Ley, relativa a la exclusión del derecho a deducción para los servicios de alojamiento y de restauración, no resulta de aplicación en este supuesto dado que no se considera a Grupa Lotos como consumidor final de esos servicios, sino como prestador de servicios al igual que los sujetos pasivos el IVA que prestan ese tipo de servicios.

15 En respuesta a su consulta fiscal de enero de 2015, las autoridades tributarias rechazaron la postura de Grupa Lotos, debido a que la exclusión del derecho a deducción prevista, sin ambigüedad, en el artículo 88, apartado 1, punto 4, de la Ley del IVA no distinguía según si el sujeto pasivo que adquiere en una fase anterior servicios de alojamiento y de restauración, actúa,

en una fase posterior, como consumidor final o como prestador de tales servicios.

16 El recurso en anulación de contestación a la consulta fiscal, interpuesto por Grupa Lotos ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Gdansk, Polonia), fue desestimado sobre la base de motivos análogos a los presentados por las autoridades tributarias.

17 Grupa Lotos interpuso entonces un recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), reiterando, en esencia, su postura resumida en el apartado 13 de la presente sentencia.

18 El órgano jurisdiccional remitente señala que el artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA refleja el principio del derecho a deducción del IVA soportado, previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA. Añade que la prohibición de la deducción del IVA en los supuestos de servicios de alojamiento y de restauración, establecida en el artículo 88, apartado 1, punto 4, de la Ley del IVA era, antes de la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea el 1 de mayo de 2004 y hasta el 1 de diciembre de 2008, una reproducción exacta del tenor del artículo 25, apartado 1, punto 3b, de la Ley de 8 de enero de 1993 del IVA y de Impuestos Especiales y se basaba en la cláusula de *standstill* del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva (retomada en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA).

19 También señala que, hasta el 1 de diciembre de 2008, el artículo 88, apartado 1, punto 4, de la Ley del IVA contenía una letra a), en virtud del cual la exclusión de la deducción no englobaba los supuestos en los que los servicios de alojamiento y de restauración habían sido adquiridos por sujetos pasivos que prestan servicios turísticos. No obstante, el 1 de diciembre de 2008, el legislador polaco derogó las disposiciones que figuraban en el citado artículo 88, apartado 1, punto 4, letra a), ampliando la aplicación de la exclusión del derecho a deducir el IVA en el supuesto de compra de servicios de alojamiento y de restauración respecto de la situación anterior a la adhesión de la República de Polonia a la Unión.

20 El órgano jurisdiccional remitente explica que la exclusión de la deducción del IVA, que resulta del artículo 88, apartado 1, punto 4, de la Ley del IVA, está justificada por el hecho de que el IVA incluido en las adquisiciones relacionadas con los gastos relativos a los servicios de alojamiento y de restauración puede a menudo gravar un consumo no estrictamente profesional. El fin de esta disposición es prohibir la deducción del IVA de este tipo de gastos para los citados servicios, que, so capa de su utilización para la actividad económica del sujeto pasivo, son o pueden de hecho ser utilizados para el consumo privado.

21 No obstante, según el órgano jurisdiccional remitente, como en el litigio principal, una prohibición de ese tipo no debería aplicarse a un sujeto pasivo que adquiere los servicios con el fin de revenderlos a consumidores o a otros sujetos pasivos, dado que, en tal caso, los gastos soportados en una fase anterior siguen estando vinculados a la actividad económica del sujeto pasivo. En ese supuesto, en efecto, la prohibición de deducir el IVA, al implicar una doble imposición de los servicios en cuestión, vulneraría los principios de neutralidad y de proporcionalidad, así como el objetivo perseguido por el legislador de la Unión en el artículo 176 de la Directiva IVA.

22 Ciertamente, el órgano jurisdiccional remitente señala que no ignora, en particular, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi (C-177/99 y C-181/99, EU:C:2000:470), apartados 56 y 61, de la que resulta que una medida consistente en excluir, con carácter general, del derecho a deducción del IVA la totalidad de los gastos de alojamiento y restauración no resulta necesaria para luchar contra el fraude y la evasión fiscales, en particular cuando de los datos objetivos se desprende que tales gastos han sido realizados con fines

estrictamente profesionales. No obstante, alberga dudas acerca de si la citada sentencia, dictada en el marco de una decisión del Consejo, puede aplicarse a una exclusión prevista por el Derecho nacional en virtud de la cláusula de *standstill* establecida en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA y si esa exclusión debe ser conforme con el principio de proporcionalidad.

23 En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿El artículo 168 de la Directiva [IVA] y los principios de neutralidad y proporcionalidad se oponen a la regulación incluida en el artículo 88, apartado 1, punto 4, de la Ley del [IVA] con arreglo a la cual la reducción del importe o la devolución de la diferencia del impuesto devengado no se aplican a los servicios de alojamiento y de restauración adquiridos por el sujeto pasivo, a excepción de la adquisición de comidas preparadas para pasajeros por parte de los sujetos pasivos que presten servicios de transporte de personas, también cuando estas normas se hayan incorporado a la Ley en virtud del artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva [...]?».

Sobre la cuestión prejudicial

24 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, por un lado, amplía el ámbito de una exclusión del derecho a deducción del IVA, con posterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión, y que implica que un sujeto pasivo que presta servicios turísticos se vea privado, a partir de la entrada en vigor de dicha extensión, del derecho a deducir el IVA por la compra de servicios de alojamiento y de restauración que el sujeto pasivo factura a su vez a otros sujetos pasivos en el marco de la prestación de servicios turísticos, y, por otro lado, prevé la exclusión del derecho a deducción del IVA satisfecho por la compra de servicios de alojamiento y de restauración, introducida antes de la adhesión de ese Estado miembro a la Unión y mantenida tras dicha adhesión, de conformidad con el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA, y que implica que un sujeto pasivo que no presta servicios turísticos se vea privado del derecho a deducir el IVA por la compra de esos servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos.

25 A este respecto, procede, en primer lugar, recordar 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).

26 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).

27 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).

28 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).

29 Entre esas excepciones figura el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA, en esencia idéntico al artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, y cuya adopción no ha tenido incidencia en la jurisprudencia relativa a esa última disposición (véase, en ese sentido, la sentencia de 30 de septiembre de 2010, Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, apartados 17 y 27).

30 Al igual que el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva que le precedió, el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA contiene una cláusula de *standstill* que prevé, en particular, para los Estados que se adhieren a la Unión, el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a deducción del IVA, que eran aplicables antes de la fecha de su adhesión, hasta que el Consejo adopte las disposiciones previstas en el párrafo primero de ese artículo 176, lo que, hasta la fecha, el Consejo aún no ha hecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 15 de abril de 2010, X Holding y Oracle Nederland, C-538/08 y C-33/09, EU:C:2010:192, apartado 38 y jurisprudencia citada, y de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartados 43 y 44).

31 En tercer lugar, la facultad residual de los Estados miembros de mantener exclusiones nacionales al derecho a deducción del IVA, en aplicación del artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA, no es sin embargo absoluta. De ese modo, el Tribunal de Justicia determinó que la cláusula de *standstill* no tiene por objetivo permitir a un nuevo Estado miembro modificar su normativa interna con ocasión de su adhesión a la Unión, cuyo efecto consistiría en ampliar el ámbito de las exclusiones existentes, en un sentido que alejaría esa normativa de los objetivos de la Directiva IVA, extremo que resultaría contrario al propio espíritu de esa cláusula (véase, en ese sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, apartados 37 y 39).

32 Esa extensión del ámbito de las exclusiones existentes sería por otra parte contraria a la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción de la totalidad del IVA en sus respectivos territorios, privando a la Unión de una parte de los ingresos procedentes del IVA, a saber, de una parte de sus recursos propios, incumpliendo, entre otros, el artículo 4 TUE, apartado 3 (véase, en ese sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, apartados 26 y 27 y jurisprudencia citada).

33 El Tribunal de Justicia también ha señalado que incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar el contenido de la normativa nacional en la fecha de la adhesión de un nuevo Estado miembro y determinar si dicha normativa ha ampliado el ámbito de las exclusiones existentes con posterioridad a esa adhesión (véase, en ese sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 41 y jurisprudencia citada).

34 En el asunto principal, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, en la fecha de la adhesión de la República de Polonia a la Unión, el artículo 88, apartado 1, punto 4, de la Ley

del IVA excluía del derecho a deducción del IVA el impuesto soportado por la compra de los servicios de alojamiento y de restauración, excepción hecha, en particular, de la compra de servicios de ese tipo, contemplados en esa disposición, letra a), a saber, los utilizados por sujetos que prestan, en una fase posterior, servicios turísticos.

35 No obstante, como se ha señalado en el apartado 19 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente parece considerar que, a partir del 1 de diciembre de 2008 y, por tanto, con posterioridad a la adhesión de la República de Polonia a la Unión, el legislador nacional, derogando la disposición que figuraba en el artículo 88, apartado 1, punto 4, letra a), de la Ley del IVA, amplió las situaciones de exclusión del derecho a deducción del IVA por la compra de servicios de alojamiento y de restauración, englobando en el ámbito de la citada exclusión el IVA soportado por la compra de tales servicios por sujetos pasivos que prestan, en una fase posterior, servicios turísticos.

36 A la luz de la jurisprudencia mencionada, en particular, en los apartados 30 a 32 de la presente sentencia, esa extensión del ámbito de exclusión del derecho a deducción del IVA, con posterioridad a la adhesión de la República de Polonia a la Unión, como constató el órgano jurisdiccional remitente, que implica que un sujeto pasivo, prestador de servicios turísticos, se vea privado, a partir del 1 de diciembre de 2008, del derecho a deducir el IVA soportado por la compra de servicios de alojamiento y de restauración, no está cubierta por la cláusula de *standstill* establecida en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA. Esa extensión del ámbito de aplicación del derecho a exclusión del IVA, con posterioridad a la adhesión de la República de Polonia a la Unión, es por tanto contraria al artículo 168, letra a), de la Directiva IVA.

37 No obstante, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, hay que tener en cuenta la aplicación efectiva de las disposiciones nacionales relativas a las exclusiones del derecho a deducción del IVA y los efectos que resultan de ello para los sujetos pasivos (véase, en ese sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 51).

38 A este respecto, procede señalar que, sin perjuicio de verificación por el órgano jurisdiccional remitente, resulta incierto, como alegó la Comisión en sus observaciones escritas, que una extensión del ámbito de la exclusión del derecho a deducción del IVA, como la señalada por el órgano jurisdiccional remitente, sea pertinente y efectivamente aplicable en la situación que dio origen al asunto principal. En efecto, de ningún elemento del expediente se desprende que los servicios de alojamiento y de restauración que Grupa Lotos adquiere de otros sujetos pasivos le sirvan para prestar, en una fase posterior, servicios turísticos, incluidos los prestados a sujetos pasivos.

39 Si el órgano jurisdiccional remitente confirmara la exactitud del supuesto invocado por la Comisión, la exclusión del derecho a deducción del IVA por la compra por un sujeto pasivo, como Grupa Lotos, de servicios de alojamiento y de restauración, revendidos, en una fase posterior, a otros sujetos pasivos, sin relación con la prestación de servicios turísticos, debería, en principio, estar comprendida en el ámbito de aplicación de la cláusula de *standstill*, prevista en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA. En efecto, para los sujetos pasivos de que se trata, los efectos de la exclusión del derecho a la exclusión del IVA, prevista en el artículo 88, apartado 1, punto 4, de la Ley del IVA, permanecen, en principio, inalterados, antes y después de la adhesión de la República de Polonia a la Unión.

40 En ese supuesto de hecho y en un primer momento, 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).

41 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.

42 En el presente asunto, procede señalar que, aunque se designa de manera genérica, la categoría de gastos relativa a los «servicios de alojamiento y de restauración», de que se trata en el litigio principal, al referirse a la naturaleza de dichos servicios, parece definida de manera suficientemente precisa con respecto a las exigencias de la jurisprudencia.

43 Así las cosas, en un segundo momento, procede comprobar si, como sugiere la Comisión, la cláusula de *standstill* establecida en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA cubre únicamente exclusiones del derecho a deducción del IVA que podrían ser autorizadas por una decisión del Consejo adoptada en virtud del artículo 176, párrafo primero, de esa Directiva.

44 Más precisamente, la Comisión alega que de la génesis del artículo 176 de la Directiva IVA resulta que este ha de aplicarse a gastos para los cuales, incluso si han sido efectuados en el marco de una actividad económica, es difícil separar la parte utilizada para fines profesionales y la destinada a fines privados. En consecuencia, la Comisión considera que la exclusión del derecho a deducción de que se trata en el litigio principal es demasiado amplia, ya que engloba situaciones en las que la afectación de los gastos soportados antes del IVA es exclusivamente profesional.

45 Procede desestimar esta alegación.

46 En efecto, por un lado, el artículo 176, párrafo primero, de la Directiva IVA, se limita a establecer que el Consejo determinará los gastos que no darán derecho a deducción del IVA y que, en cualquier caso, se excluirán del derecho a deducción los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, como los gastos de lujo, de diversión o de representación. Esa disposición no impide por tanto que el Consejo, llegado el momento, excluya del derecho a deducción gastos que tengan un carácter profesional.

47 Por otro lado, el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA se refiere al mantenimiento de «todas las exclusiones» anteriores al 1 de enero de 1979 o, para los Estados miembros que se hayan adherido después de esa fecha, de las existentes en la fecha de su adhesión. Pues bien, procede recordar que el Tribunal de Justicia afirmó explícitamente en la sentencia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros (C-305/97, EU:C:1999:481), apartado 20, en relación con una exclusión del derecho a deducción del IVA por la compra de vehículos automóviles, que la expresión «todas las exclusiones», que figura en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, comprende, a la vista del tenor y de la génesis del citado artículo, también los gastos que tienen un carácter estrictamente profesional.

48 En consecuencia, 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.

49 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.

50 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.

51 Por lo que respecta al litigio principal, de lo expuesto se deriva que, si el órgano jurisdiccional remitente constatará que la supresión de la disposición que figura en el artículo 88, apartado 1, punto 4, letra a), de la Ley del IVA no tiene efecto alguno sobre la situación de Grupa Lotos, la exclusión del derecho a deducción del IVA por la compra de servicios de alojamiento y de restauración, introducida con anterioridad a la adhesión de la República de Polonia a la Unión y mantenida tras dicha adhesión, estaría comprendida en la cláusula de *standstill* establecida en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA y no iría contra las disposiciones del artículo 168, letra a), de esa Directiva.

52 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que:

- se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que prevé la extensión del ámbito de una exclusión del derecho a deducción del IVA, con posterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión, y que implica que un sujeto pasivo, prestador de servicios turísticos, se vea privado, a partir de la entrada en vigor de esa extensión, del derecho a deducir el IVA por la compra de servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos en el marco de la prestación de servicios turísticos;
- no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la exclusión del derecho a deducción del IVA satisfecho con ocasión de la compra de servicios de alojamiento y de restauración, introducida con anterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión y mantenida después de esa adhesión, con arreglo al artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA, y que implica que un sujeto pasivo que no presta servicios turísticos se vea privado del derecho a deducir el IVA por la compra de tales servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos.

Costas

53 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un

incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, 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 Octava) declara:

El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido debe interpretarse en el sentido de que:

- **se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la extensión del ámbito de una exclusión del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA), con posterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión Europea, y que implica que un sujeto pasivo que presta servicios turísticos se vea privado, a partir de la entrada en vigor de esa extensión, del derecho a deducir el IVA por la compra de servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos en el marco de la prestación de servicios turísticos y**
- **no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la exclusión del derecho a deducción del IVA satisfecho con ocasión de la compra de servicios de alojamiento y de restauración, introducida con anterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión y mantenida después de esa adhesión, con arreglo al artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, y que implica que un sujeto pasivo que no presta servicios turísticos se vea privado del derecho a deducir el IVA por la compra de tales servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.