

TRIBUNAL SUPREMO

*Sentencia n.º 797/2026 de 26 de junio de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 5101/2023*

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *El material publicitario entregado gratuitamente constituye atenciones a clientes.* El IVA soportado por la adquisición de mobiliario de terraza y material promocional entregados gratuitamente a establecimientos de hostelería no es deducible cuando dichos bienes constituyen atenciones a clientes. La Sala considera que estos elementos, aunque incorporen de forma indeleble la marca de la empresa, poseen un valor comercial propio y satisfacen necesidades reales de los establecimientos, por lo que no pueden calificarse como objetos publicitarios a efectos de la Ley del IVA. Asimismo, rechaza que las entregas constituyan descuentos en especie o cesiones de uso vinculadas a un volumen determinado de compras, al no haberse acreditado tal circunstancia, y concluye que se trata de entregas gratuitas que constituyen supuestos de autoconsumo externo de bienes. En relación con la cuestión de interés casacional, el Tribunal declara que la limitación al derecho de deducción prevista en el art. 96 de la Ley del IVA es compatible con el Derecho de la Unión Europea y queda amparada por la cláusula *standstill* del art. 176 de la Directiva IVA, criterio que resulta además respaldado por la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En consecuencia, confirma la regularización practicada por la Administración tributaria y consolida la doctrina según la cual el IVA soportado por bienes destinados gratuitamente a atenciones a clientes no puede deducirse cuando no se trata de muestras comerciales ni de obsequios de escaso valor.

TRIBUNAL SUPREMO

SENTENCIA

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ISAAC MERINO JARA
MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 797/2026

Fecha de sentencia: 26/06/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5101/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/06/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 5

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 5101/2023

Síguenos en...



Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Ltrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 797/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 26 de junio de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5101/2023, interpuesto por la procuradora doña María Granizo Palomeque en nombre y representación de Heineken España S.A., contra la [sentencia de fecha 17 de mayo de 2023, dictada en el procedimiento ordinario 968/2021, por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional](#), sobre acuerdo de liquidación del IVA, ejercicios 2013 a 2016.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El objeto del presente recurso lo constituye la [sentencia dictada en fecha 17 de mayo de 2023, por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el procedimiento ordinario 968/2021](#), contra resolución de 15 de diciembre de 2020, del Tribunal Económico Administrativo Central que desestimó la reclamación económico-administrativa deducida contra el acuerdo de liquidación del IVA, ejercicios 2013 a 2016, cuyo Fallo decía: «[D]ESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de HEINEKEN ESPAÑA, SA, contra la resolución de 15 de diciembre de 2020, del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación A23-72823293, de 20 de octubre de 2017, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2013 a 2016, resolución que se confirma por ser ajustada a Derecho.. [...]».

SEGUNDO.-Por la procuradora doña María Granizo Palomeque se presentó escrito preparando recurso de casación contra la mencionada sentencia, el cual se tuvo por preparado mediante [Auto de fecha 4 de julio de 2023, emplazando a las partes personadas ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo](#), por plazo de treinta días.

TERCERO.-Mediante [Auto dictado el 24 de abril de 2024 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo](#), se admitió a trámite el recurso de casación preparado contra la [sentencia dictada el 17 de mayo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional](#) y se acordó la remisión de las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de este Tribunal.

La representación procesal de la parte recurrente, interpuso recurso de casación en virtud de lo acordado en Diligencia de Ordenación de fecha 25 de abril de 2024, en el cual concluye *solicitando* «[Q]ue, teniendo por presentado en tiempo y forma este escrito, tenga por interpuesto recurso de casación contra la [Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de mayo de 2023](#) y, declarando haber lugar al mismo, la case y anule, establezca el criterio interpretativo expuesto en el apartado II del presente recurso y, estimando el recurso contencioso-administrativo (rec. nº 968/2021), ordene la anulación de los actos administrativos impugnados. Todo ello con imposición a la Administración demandada de las costas del presente recurso, así como de las causadas en la instancia. [...]».

Síguenos en...



CUARTO.-Concedido traslado para oposición al abogado del Estado, mediante escrito de fecha 23 de julio 2024 se presentó escrito en el que solicitaba: «*[P]or las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario. [...]*».

QUINTO.-De conformidad con lo previsto en el [artículo 92.6 de la Ley de esta Jurisdicción](#), y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 4 de septiembre de 2024, quedaron las presentes actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 22 de mayo de 2026, se designó magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 2 de junio de 2026, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución impugnada y antecedentes relevantes

1.1.-Se impugna en el presente recurso de casación la [sentencia dictada el 17 de mayo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 968/2021](#), deducido por Heineken España, S.A. frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 15 de diciembre de 2020, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), años 2013 a 2016.

1.2.-Como antecedentes relevantes que destacamos para una mejor comprensión del debate indicamos que:

(i) La entidad Heineken España S.A. tiene como actividad la de fabricación, comercialización y venta de cualquier tipo de bebidas alcohólicas o no y, especialmente, de cervezas de malta, bebidas carbónicas, refrescos de toda índole, zumos, agua, hielo y ácido carbónico.

(ii) Se inició un procedimiento de comprobación e investigación por los períodos indicados, en los que la Administración tributaria constató que la sociedad realizó entregas a clientes de hostelería (HORECA) y/o distribuidores, de materiales que incorporan la marca de los productos suministrados emitiendo factura repercutiendo el IVA correspondiente a la venta de cerveza, así como a la entrega del PLV (publicidad en lugar de venta) grande y pequeño.

Posteriormente y en la misma u otra factura de abono con una secuencia temporal muy reducida, calificando como descuento en especie, la sociedad abonaba con su correspondiente IVA, los materiales de PLV entregados.

Los elementos que configuraban el llamado PLV eran los siguientes:

a) PLV GRANDE: Se trataba de material de terraza de hostelería: mesas, sillas, sombrillas, peanas, etc. destinado a los clientes de hostelería (HORECA).

b) PLV PEQUEÑO: Se trataba de material de hostelería: vasos, jarras, copas, abridores, etc. destinado a los clientes de hostelería (HORECA).

(iii) Por aplicación del [artículo 96.Uno.5º de la Ley 37/1992](#), la Inspección consideró que las cuotas soportadas en su adquisición no pueden ser deducidas, en ninguna proporción, por tratarse de cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes

(iv) Se dictó acuerdo de liquidación el 20 de octubre de 2017, frente al que Heineken España S.A. interpuso el 15 de noviembre de 2017 reclamación ante el TEAC, que fue desestimada el 15 de diciembre de 2020, contra la que dedujo el recurso contencioso-administrativo núm. 968/2021, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

(v) El recurso fue desestimado por la [sentencia de 17 de mayo de 2023](#), que consideró no deducibles las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes entregados con descuento en especie a clientes de hostelería (HORECA) o distribuidores, que incorporan la marca de las bebidas suministradas (tanto material de terraza de hostelería: mesas, sillas, sombrillas, peanas, etc., como material de hostelería: vasos, jarras, copas, abridores, etc.), al ser consideradas por la Inspección como atenciones a clientes, por aplicación del [artículo 96.Uno.5º de la LIVA](#), entendiéndose conforme el citado precepto con las disposiciones de la Directiva IVA, validando la regularización inspectora.

También dijo, para la aplicación del [artículo 96.Uno.5º de la Ley del IVA](#) y deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes destinados gratuitamente a clientes, que se precisa que esos bienes sean considerados «objetos publicitarios» conforme al [artículo 7.4º de la misma Ley](#), a saber, la mención indeleble de la marca y la carencia de valor comercial intrínseco. Cumpliendo ambos requisitos, no quedan sujetos al impuesto las entregas cuando superen dicha cantidad de 200 euros año/destinatario si hay una posterior redistribución gratuita, como era el caso.

Síguenos en...



SEGUNDO.- Cuestión de interés casacional

2.1.- Por auto de 24 de abril de 2024, se determinó como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia «[D]eterminar si la limitación al derecho a la deducción establecida en el artículo 96.Uno.4 y 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido encuentra amparo en la denominada Cláusula Standstill contemplada en el artículo 176, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, habida cuenta que introduce una condición limitativa al ejercicio del derecho de deducción, entrando en vigor dicha disposición el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, el 1 de enero de 1986, no existiendo, consecuentemente y en puridad, norma en vigor que previera tal limitación hasta el mismo día de la adhesión. [...]».

2.2.- Se indicaron como normas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 168 y 176 de la Directiva IVA de 2006 y el artículo 96 LIVA, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA,

TERCERO.- Alegaciones de las partes

3.1.- Heineken España, S.A. sostiene que la sentencia impugnada infringe los artículos 168 y 176 de la Directiva 2006/112/CE en relación con el artículo 96.Uno.5º de la LIVA, al confirmar la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición de material publicitario (PLV), calificado como atenciones a clientes. La cuestión con interés casacional se centra en determinar si dicha limitación al derecho de deducción puede considerarse amparada por la cláusula "standstill" del artículo 176 de la Directiva IVA, teniendo en cuenta que fue introducida en el ordenamiento español el mismo día de la adhesión a la Unión Europea, sin existir con anterioridad.

Conforme al Derecho de la Unión, el derecho a la deducción constituye un elemento estructural del sistema del IVA que solo puede ser restringido en los supuestos expresamente autorizados, y que la cláusula "standstill" únicamente permite mantener exclusiones ya vigentes antes de la adhesión o establecidas con base en una autorización del Consejo, requisitos que no concurren en el caso del artículo 96 LIVA.

Argumenta que la exclusión relativa a bienes y servicios destinados a atenciones a clientes fue introducida por primera vez en la Ley 30/1985, con entrada en vigor coincidente con la adhesión de España a la Unión, lo que implica que no existía previamente en el ordenamiento interno, por lo que su establecimiento supuso una ampliación de las restricciones al derecho a la deducción no cubierta por la cláusula "standstill" y, en consecuencia, contraria al Derecho de la Unión.

En apoyo de esta tesis invoca la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular la sentencia de 18 de julio de 2013, asunto C-124/12, Maritza East, que declara que el art. 176 de la Directiva se opone a que un Estado miembro introduzca en el momento de su adhesión nuevas limitaciones al derecho de deducción no existentes con anterioridad; y distingue el supuesto portugués analizado en el auto de 17 de septiembre de 2020, al existir allí un régimen transitorio de adaptación que no se previó para España.

Concluye que la limitación prevista en el artículo 96.Uno.5º LIVA no puede considerarse amparada por la cláusula "standstill", por lo que debe inaplicarse en virtud de los principios de primacía y efectividad del Derecho de la Unión, solicitando en consecuencia la casación y anulación de la sentencia recurrida y de los actos administrativos impugnados, con reconocimiento del derecho a la deducción de las cuotas de IVA controvertidas.

3.2.- La Abogacía del Estado argumenta que la recurrente realiza una incorrecta interpretación de la jurisprudencia del TJUE, en particular de la sentencia Maritza East, pues dicha doctrina prohíbe únicamente que, con ocasión de la adhesión, un Estado miembro modifique su normativa ampliando las exclusiones al derecho de deducción, circunstancia que no concurre en España, ya que no existía una legislación previa en materia de IVA susceptible de modificación, sino que la normativa se introduce precisamente con la Ley 30/1985.

Afirma que la finalidad de la cláusula "standstill" es permitir el mantenimiento de las exclusiones existentes en el momento de la aplicación del sistema común del IVA, lo que en el caso español remite necesariamente a la Ley 30/1985, vigente desde la adhesión, sin que pueda hablarse de una modificación posterior contraria al Derecho de la Unión.

Al no existir en el sistema anterior (IGTE) un verdadero derecho a la deducción, las limitaciones introducidas con la implantación del IVA pueden considerarse integradas en el propio diseño originario del tributo, pudiendo incardinarse dentro de las exclusiones admitidas por el artículo 176 de la Directiva.

Invoca la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ya ha declarado la compatibilidad del artículo 96 LIVA con el Derecho de la Unión, descartando la necesidad de plantear cuestión prejudicial, y subraya que la normativa española no establece exclusiones genéricas, sino limitaciones concretas y delimitadas, como la relativa a las atenciones a clientes, lo que resulta conforme con la doctrina del TJUE.

Síguenos en...



Rechaza la aplicabilidad de la jurisprudencia invocada por la recurrente y considera que, al igual que en otros supuestos analizados por el TJUE, las exclusiones previstas en la normativa nacional quedan amparadas por la cláusula "standstill", concluyendo que la limitación controvertida no vulnera la Directiva IVA, por lo que procede la desestimación del recurso y la confirmación íntegra de la sentencia recurrida.

CUARTO.- Valoración de la Sala

4.1.- Debemos de tener presente que este recurso se ha planteado en los mismos términos a los resueltos por la [STS 25 de septiembre de 2020, RC 2989/2017](#); de [22 de abril de 2021 RC 3882/2020](#); [6 de octubre de 2021 RC 4337/2020](#); y [21 de marzo de 2024, RC 306/2022](#). En todas ellas hemos rechazado la deducibilidad del IVA correspondiente al material publicitario de terraza, calificándolo de un supuesto de autoconsumo externo de bienes.

Decíamos en la última de las que citamos, reiterando anteriores pronunciamientos, que «*[l]a premisa de la que parte es, por un lado, con respecto al material de terraza con mención publicitaria (mesas, sillas, sombrillas, rótulos o carteles especiales con el nombre de los establecimientos de hostelería y productos similares), que se estaba ante la cesión de uso de material publicitario condicionada a un compromiso de adquisición y venta preferente de los productos comercializados por ella y, con respecto al material promocional sin mención publicitaria (equipos de "home cinema", micro cadenas de sonido, cámara de fotos, horno Siemens, básculas, coche fórmula 1 teledirigido, taladros, etc.) que se estaba ante descuentos en especie por volumen de compra.*

Sucede, sin embargo, que, como se desprende del fundamento jurídico sexto de la sentencia impugnada que hemos transcrito, no se ha considerado probado ni que, en el primer caso, se haya producido una cesión de uso de material publicitario ni que, en el segundo caso, nos encontremos ante descuentos en especie.

Pues bien, comenzaremos, en relación con el primero de los supuestos, recordando el último párrafo del fundamento jurídico tercero de la [sentencia de esta misma Sección, de fecha 17 de mayo de 2016 \(rec. 391/2014\)](#) que es del siguiente tenor:

"la entrega del mobiliario de terraza debe considerarse como atenciones a clientes y no como un objeto publicitario ya que, aunque materialmente el mobiliario puede considerarse objeto publicitario al tener la marca indeleble de la empresa, no obstante, a efectos de la Ley del IVA (EDL 1992/17907) no tiene el carácter de objeto publicitario pues, como se ha dicho, se consideraran objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco. Y, en este caso, los elementos entregados tienen valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los establecimientos que los reciben al disponer de un mobiliario necesario para su actividad que, de no haberse obtenido de la entidad recurrente deberían adquirir en el mercado con el consiguiente desembolso económico".

Además, es conveniente recordar también estos párrafos del fundamento jurídico cuarto de la sentencia indicada:

"Para poder considerar que dicha cesión se efectúa a título oneroso y que su contraprestación está comprendida en el precio satisfecho por las bebidas es necesario que la cesión del mobiliario de terraza esté condicionada a la realización de otras operaciones, éstas efectuadas indiscutiblemente a título oneroso, y que se pudiera establecer algún tipo de proporción entre los elementos cuyo uso se haya cedido y la cantidad de bienes para cuya venta o distribución se haya producido dicha cesión. En este caso no consta acreditado que la entrega de ese mobiliario de terraza tenga lugar a cambio de la asunción por parte de los establecimientos de hostelería de algún tipo de compromiso, ni tampoco es posible establecer una equivalencia entre volumen de ventas y mobiliario entregado. Por otra parte, se llama la atención sobre el extremo de que la propia recurrente había otorgado al coste relativo a la compra del material de terraza el tratamiento contable de gasto corriente mientras que, si efectivamente su intención hubiera sido la mera cesión de uso debió incluir contablemente como inmovilizado material activo el citado mobiliario de terraza. Afirmación esta que se expuso por el perito propuesto por la parte actora en la fase de ratificación ante esta Sala de la Audiencia Nacional.

Todo lo expuesto nos conduce a concluir que la mercantil recurrente no ha podido desvirtuar la afirmación de la Administración de que se estaba ante entregas gratuitas de material de terraza englobadas en el concepto de atenciones para clientes que no permiten deducir las cuotas soportadas por IVA en su adquisición".

En definitiva, concluye, en cuanto al tratamiento que merecen los denominados objetos "Hostelería cesión", se remite a lo resuelto en la parcialmente transcrita [sentencia de 17 de mayo de 2016](#), que da por reproducida al tratarse de la misma cuestión ostentada en idénticos argumentos.

Con respecto a los segundos, -los calificados como regalos-, asegura CASBEGA que no obstante tal denominación, en ningún caso se estaría ante una entrega sin contraprestación, sino ante bienes entregados a sus clientes a fin de constituir descuentos en especie por el volumen de ventas, sostiene la sentencia en un párrafo de dicho fundamento sexto, que tales afirmaciones carecen de cualquier sustenta probatorio y, por tanto, que deben ser rechazadas, resultando, por el contrario atendibles las

Síguenos en...



consideraciones vertidas en el acuerdo de liquidación. Concluye, como ya se sabe "que no existe prueba alguna de que los denominados regalos tuvieran carácter distinto de éste ni, desde luego, se ha documentado nada al respecto en la facturación realizada a los clientes, lo que sería obligado conforme a lo dispuesto en el [artículo 78.dos.1ª de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre](#) (..) en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados (..)"

También hemos de recordar que en los párrafos iniciales del mismo fundamento sexto tantas veces citado se declara:

"La entidad se dedujo las cuotas soportadas en las adquisiciones de estos objetos en sus declaraciones de IVA. Y, al propio tiempo, no ha repercutido cuotas del impuesto en las entregas o cesiones de estos objetos al entender que se hallaban no sujetas al Impuesto. [...]"

Esto último es muy relevante, a la vista de lo que dispone el [artículo 94 de la Ley del IVA](#), que lleva por título "operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción", en su apartado uno: "los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Este artículo constituye la transposición del artículo 17.2 de Sexta Directiva (hoy 168) que establece:

"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"

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado, reiteradamente, que sólo en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien, lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir, de las cuotas impositivas por él devengadas, el IVA devengado o pagado por dicho bien (Cfr. por todas, la [sentencia -Sala Segunda- de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11](#)).

"La existencia del derecho a deducción se determina en función de las operaciones por las que se repercute el IVA a las que estén afectadas las operaciones por las que se soporta el IVA. Habida cuenta que, en las operaciones que nos ocupan no se ha repercutido el IVA no puede deducirse el IVA soportado" [[Sentencia del Tribunal de Justicia \(Sala Octava\) de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19](#)].

La valoración de la prueba en sede casacional no es posible, salvo en casos excepciones que esta vez no concurren. No consideramos que el tribunal de instancia haya llevado a cabo una valoración irrazonable o arbitraria. Ello significa que en la presente casación ha de partirse de la valoración probatoria realizada en la instancia, y, de ahí, se desprende que, en realidad, nos hallamos ante un supuesto de autoconsumo externo de bienes con carácter gratuito.

Específicamente, en relación con un supuesto similar al primero que a nosotros nos ocupa, la entrega de material de terraza con mención publicitaria (mesas, sillas, sombrillas, rótulos o carteles especiales con el nombre de los establecimientos de hostelería, y productos similares) ya llegó esta Sala a esa conclusión en la [sentencia de 15 de junio de 2013, \(rec. cas. 5550/2008\)](#), parte de cuyos razonamientos (FJ 7) reproducimos a continuación, no sin antes recordar primero que el artículo 5.6 de la Sexta Directiva indica que: "Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por el sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del IVA. No obstante, no se tendrán en cuenta las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales" es decir, que en este último caso no se producirá tal autoconsumo de bienes.

Pues en dicho FJ 7 se dice: "En la sentencia del TJUE de 24 de abril de 1999 (asunto 48/97) la empresa Kuwait Petroleum alegaba que la circunstancia de que los bienes (regalos promocionales) hayan sido transmitidos por ella para las necesidades de su empresa excluía la aplicación del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva.

El Tribunal de Justicia no estimó dicha alegación en los siguientes términos:

Síguenos en...



"22. La primera frase del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva asimila a una entrega efectuada a título oneroso y, por ello, somete al IVA, la detracción, por parte de un sujeto pasivo, de un bien de su empresa que transmite a título gratuito, siempre que dicho bien hubiera sido objeto del derecho de deducción del IVA soportado, sin que sea decisivo, en principio, que dicha transmisión se produzca o no para las necesidades de la empresa. En efecto, la segunda frase de dicha disposición, que excluye del impuesto las detracciones que, por necesidades de la empresa, tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor como muestras comerciales, carecería de sentido si la primera frase no sometiera al IVA las detracciones de bienes que el sujeto pasivo transmite a título gratuito, incluso para las necesidades de la empresa"

23. De ello se deduce que dichas detracciones, incluso efectuadas para las necesidades de la empresa, si los obsequios no son de escaso valor, deben ser consideradas entregas gravadas y ello con la finalidad según el apartado 21 de "garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que detrae un bien de su empresa para fines privados y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo".

Para que la transmisión a tercero no dé lugar al supuesto de autoconsumo será por lo tanto necesario:

1º. Que tal transmisión a tercero sea a título gratuito.

2º. Que la transmisión tenga como objeto bienes que vayan a ser entregados a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales. Ambos requisitos son concurrentes, por lo que la ausencia de uno de ellos hará necesario regularizar la situación por medio del autoconsumo.

Por todo lo que se deja expuesto debe confirmarse el criterio de que las entregas gratuitas de mobiliario de terraza y otros objetos publicitarios (vasos, copas, servilletas, servilleteros, etc.) deben considerarse constitutivas de operaciones de autoconsumo en su modalidad de entrega de bienes. En consecuencia, tratándose de un autoconsumo de bienes (artículo 9 1 b) LIVA) en el que el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas para la adquisición del material de referencia (artículo 96 uno 5) LIVA), dicho autoconsumo no está sujeto al IVA conforme al artículo 7.7 LIVA de la Ley 37/92 , que establece que es una operación no sujeta "las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley , siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones".

Por tanto, se considera que el acuerdo de liquidación es conforme a derecho en cuanto declara que no está sujeta al impuesto la operación de entrega a clientes del material de terraza (mesas, sombrillas y sillas) por aplicación del artículo 7.7º de la LIVA al no ser deducibles las cuotas soportadas por la adquisición de los mismos en aplicación del artículo 96.uno 5a de la LIVA . Es decir, se considera que la posterior entrega gratuita a los clientes constituye un autoconsumo que no está sujeto para evitar que se produzca una superimposición al no resultar deducibles las cuotas soportadas por la empresa para su adquisición, dando con ello cumplimiento a lo establecido en el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva".

Por consiguiente, no tratándose de obsequios de escaso valor o muestras comerciales (ya hemos visto que no es el caso) la transmisión a título gratuito de un bien del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo estará gravada en concepto de autoconsumo externo de bienes, salvo que el IVA soportado con ocasión de la adquisición de tal bien no hubiera sido objeto de deducción total o parcial.

Hacemos nuestro dicho criterio, que extendemos al segundo supuesto al que se refiere el presente recurso, la entrega gratuita de material promocional sin mención publicitaria. [...]».

Del mismo modo advertíamos que «[L]a afectación de los gastos de marketing a la actividad empresarial de Cobega, S.A., como la de los gastos de publicidad, son cuestiones de índole casuística, íntimamente ligadas en su resolución, a las circunstancias del caso y a la valoración de la prueba que realiza el órgano "a quo". La Inspección estimó que habían sido adquiridos "con la clara intención de entregarlos como atenciones a sus clientes", sin apreciar en su entrega "vinculación alguna con las ventas de sus productos", por lo que se efectúa "sin contraprestación" y la sentencia de instancia ratifica este criterio y rechaza que el informe pericial aportado por la recurrente desvirtúe esta consideración. [...]».

4.2.-Además, este criterio ha sido recientemente corroborado por la [STJUE de 12 de marzo de 2026, asunto C-515/24](#), interpretando la cláusula "Standstill". Esta Sala, preguntó al Tribunal de Justicia, sobre la compatibilidad del artículo 96.Uno.4.o y 5.o de la Ley 37/1992, en relación con los artículos 168.a) y 176, párrafo primero, de la Directiva, relativas a la limitación del derecho de deducción, en ninguna proporción, de las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios tales como los espectáculos deportivos, así como aquellos destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, independientemente de que se acredite o no su relación con la actividad o la afectación con actividades objeto del Impuesto, o con otro forma de imposición directa.

La sentencia del Tribunal reconoce, entre otros aspectos, (apartados 30 y 32), que «[e]l análisis del alcance de la cláusula de standstill prevista en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA permite

constatar que esta cláusula no se opone a una disposición que lleva a mantener, en la normativa de un Estado miembro, una exclusión que existía antes de su adhesión a la Unión, en la medida en que su alcance permanezca inalterado. (...) la entrada en vigor de estas disposiciones nacionales no ha conllevado cambios efectivos para los operadores económicos, que, por lo demás, a falta de un sistema del IVA antes de dicha entrada en vigor, no podían deducir el IVA soportado por los gastos en cuestión [...], (33 y 35) «[d]ebe señalarse, como ha indicado la Abogada General en el punto 42 de sus conclusiones, que la exclusión de la deducción del IVA en el caso de los gastos de carácter recreativo y de representación es conforme con la voluntad del legislador de la Unión. En efecto, habida cuenta del estrecho vínculo que existe entre estos gastos y la satisfacción de necesidades privadas, esta exclusión encaja en la lógica del régimen del IVA. (...) lo que podría resultar contrario a los objetivos de la Directiva del IVA sería más bien la posibilidad de deducir el IVA soportado por gastos como los de carácter recreativo y de representación. [...]»; concluye que «[E]l artículo 176, párrafo segundo, 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 no se opone a una normativa nacional que entra en vigor en la fecha de adhesión a la Unión Europea del Estado miembro de que se trate y que introduce una exclusión del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de bienes y servicios, como entradas para espectáculos deportivos, destinados a atenciones a clientes, a asalariados o a terceros. [...]».

4.3.-Lo que ya dijimos y la respuesta del Tribunal de Justicia, solo nos lleva a reiterar nuestra doctrina recogida en el fundamento jurídico tercero de la [sentencia de 25 de septiembre de 2020, RC 2989/2017](#); doctrina a la que se ajustó la sentencia impugnada que debe ser confirmada íntegramente.

QUINTO. Costas

En virtud de lo dispuesto en el [artículo 93.4 LJCA](#), al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.-Reiterar la doctrina recogida en el fundamento jurídico tercero de [nuestra sentencia de 25 de septiembre de 2020, RC 2989/2017](#).

2.-No haber lugar al recurso de casación núm. 5101/2023 interpuesto por la representación procesal de Heineken España, S.A. contra la [sentencia dictada el 17 de mayo de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 968/2021](#); sentencia que se confirma.

3.-No hacer imposición de las costas procesales.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).