

TRIBUNAL SUPREMO

*Sentencia n.º 889/2026 de 13 de julio de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Recurso n.º 5250/2022*

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Prestación de servicios. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir. Bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas. Cláusula standstill. El Tribunal confirma que el art. 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, mediante la cláusula standstill, permite a España mantener las restricciones a la deducción previstas en el art. 96.Uno.4.º y 5.º de la LIVA respecto del IVA soportado por espectáculos y servicios de carácter recreativo y por bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceros, al tratarse de limitaciones que ya existían en la legislación española en el momento de la adhesión a la Unión Europea y cuyo alcance no se ha ampliado posteriormente. Por tanto, estas restricciones resultan compatibles con el Derecho de la Unión y no permiten al contribuyente acreditar, mediante la vinculación concreta del gasto con su actividad empresarial, un derecho a la deducción excluido por dichos preceptos.

Prestación de servicios. Cesión de vehículos para uso particular, cuando la empresa se ha deducido previamente parte del IVA soportado con ocasión de la adquisición mediante renting. En segundo lugar, la Sala analiza la cesión por la empresa de vehículos adquiridos mediante renting para uso profesional y particular de sus empleados y concluye que dicha cesión gratuita no constituye una prestación de servicios onerosa ni un autoconsumo sujeto al IVA cuando los trabajadores no realizan ningún pago, no renuncian a parte de su salario ni a otras ventajas como contraprestación por el uso del vehículo, sin que la consideración de este como retribución en especie a efectos del IRPF determine por sí sola su carácter oneroso a efectos del IVA. Asimismo, el Tribunal considera que la Administración no consiguió desvirtuar la presunción legal de afectación del 50% prevista en el art. 95.Tres.2.ª LIVA, pese a haber determinado un porcentaje de uso profesional inferior mediante el principio de disponibilidad, por lo que debe mantenerse dicho porcentaje de afectación y, consecuentemente, la deducción del 50% del IVA soportado por el renting. Al haberse limitado la empresa a deducir el IVA correspondiente a ese porcentaje de afectación empresarial, la utilización particular del vehículo por el empleado no genera por sí misma un autoconsumo de servicios sujeto al IVA, de modo que la cesión gratuita permanece no sujeta al impuesto.

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
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 889/2026

Fecha de sentencia: 13/07/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5250/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/06/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Síguenos en...



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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5250/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 889/2026

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.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 13 de julio de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 5250/2022 debido a que la procuradora doña Alicia Martínez Villoslada, en representación de la mercantil Randstad España, S.L.U., asistida del letrado don Alejandro Villegas Viñeta y el Abogado del Estado, en la representación que le es propia, prepararon sendos recursos de casación contra la [sentencia dictada el 17 de enero de 2022 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso 117/2018](#) deducido frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 22 de noviembre de 2017, que desestima las reclamaciones económicas administrativas interpuestas contra:

-Acuerdo de liquidación derivado de Acta de Disconformidad A0272392653 en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido [«IVA»] correspondiente al 2º, 3º y 4º trimestre del año 2009, por importe de 81.206,06 euros.

-Acuerdo de liquidación derivado de Acta de Disconformidad A0272392924 en relación con el IVA, ejercicios 2010 y 2011, por importe de 187.360,58 euros.

- Acuerdos sancionadores en relación con el IVA de los ejercicios 2009, 2010 y 2011 por la comisión de la infracción tributaria tipificada en el [artículo 191.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria](#) (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»].

Han comparecido, como partes recurridas, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado y la mercantil Randstad España, S.L.U. representada por la procuradora doña Alicia Martínez Villoslada.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la [sentencia dictada el 17 de enero de 2022 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso 117/2018](#) deducido frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 22 de noviembre de 2017.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

1. El 27 de mayo de 2013 se notifica a la entidad Randstad España, S.L.U. comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación con carácter general por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto de IVA, ejercicios 2009,

Síguenos en...



2010 y 2011. Asimismo, son objeto de comprobación el Impuesto sobre Sociedades [«IS»], ejercicios 2009 a 2010, y Retenciones/Ingresos a cuenta rendimientos del trabajo/profesional, periodos 05/2009 a 12/2011.

2. Como consecuencia de las actuaciones desarrolladas, el 29 de abril de 2014 se incoan actas de disconformidad A02-72392653, por el ejercicio 2009, periodos trimestrales, y A02-72392924, por los ejercicios 2010 y 2011, periodos mensuales, acompañadas de los correspondientes informes ampliatorios.

3. En relación con el ejercicio 2009, el 14 de julio de 2014 se dicta acuerdo de liquidación que confirma la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad, haciendo referencia a la cesión de vehículos para uso mixto del personal y a gastos por atenciones a clientes.

4. A partir de las actuaciones inspectoras desarrolladas, el 24 de julio de 2014 se notifica a la entidad el inicio de expediente sancionador por el IVA, ejercicio 2009, confirmándose la propuesta sancionadora en acuerdo de resolución del procedimiento sancionador de 11 de diciembre de 2014. Por lo que respecta al expediente sancionador por los ejercicios 2010 y 2011, se notifica su inicio a la entidad el 24 de julio de 2014, confirmando asimismo la propuesta de imposición de sanción el correspondiente acuerdo sancionador de 11 de diciembre de 2014. Los acuerdos de resolución del procedimiento sancionador descritos se notifican a la entidad el 15 de diciembre de 2014.

5. Frente a los acuerdos de liquidación descritos anteriormente, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAC el 31 de julio de 2014, que es desestimada por resolución de 22 de noviembre de 2017.

6. Contra el referido acuerdo, Randstad España, S.L.U. interpuso recurso contencioso-administrativo 117/2018 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la [Audiencia Nacional, que lo estimó parcialmente en sentencia de 17 de enero de 2022](#), anulando las liquidaciones giradas por el concepto tributario IVA, ejercicios 2009, 2010 y 2011 y los acuerdos sancionadores, salvo en cuanto a la regularización tributaria efectuada respecto de las adquisiciones de entradas para espectáculos deportivos y servicios de recreo para determinados empleados de empresas clientes con el fin de consolidar relaciones comerciales, o bien para clientes potenciales.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

La Sala de instancia, con respecto a la regularización relacionada con la cesión del uso de vehículos a determinados empleados de la mercantil recurrente, estimó la pretensión de Randstad España, al considerar (FJ tercero) que *«el contrato laboral entre empresario y trabajador constituyen una relación no sujeta a IVA, y que el salario que percibe el empleado, ya sea en dinero o en especie, constituye renta a los efectos del IRPF, y no puede ser calificado como la retribución de una prestación onerosa de servicios»*.

Esto no significa que dentro de este tipo de relaciones laborales no pueda existir, entre empresa y empleado, una prestación onerosa de servicios sujeta al IVA. Pero para ello sería necesario que por parte del trabajador se entregase una renta a favor del empresario que se los prestara, ya fuera en dinero, ventaja o renuncia de derechos evaluable económicamente. Lo que no cabe es presumir, mediante relación laboral, que la cesión del vehículo constituye una prestación onerosa de servicios y no salario, porque también se presume que, a cambio y por uso, se ha satisfecho una retribución, renta o ventaja económica por el trabajador al empresario».

En lo concerniente a si es ajustada a derecho la regularización tributaria efectuada respecto de las cuotas que la mercantil recurrente había soportado en concepto de IVA en relación con los gastos derivados de la adquisición de entradas a espectáculos públicos y a servicios de recreo, tales como entradas para acceder a partidos de fútbol del Real Madrid, C.F., al F.C. Barcelona, invitaciones a la zona Paddock Club del Gran Premio de España de Fórmula 1 e invitación a viajes a bordo de la embarcación Clipper Stad Ámsterdam, la Sala, invocando sus propios pronunciamientos desestimatorios anteriores -sentencias de 16 de abril de 2021 (recurso nº 768/2018: [ECLI:ES:AN:2021:1560](#)) y 29 de septiembre de 2021 (recurso nº 804/2017: [ECLI:ES:AN:2021:4191](#))-, entiende que:

«(l)os gastos derivados de atenciones a clientes si son deducibles en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, pero no así las cuotas de IVA soportadas que no son recuperables para el empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto en los apartados 4º y 5º del artículo 96. Uno de la Ley del IVA al no tener carácter deducible. Esta limitación en la regulación recogida en la Ley del IVA tiene origen en la Directiva del IVA que prevé, en el párrafo segundo del artículo 176, una cláusula que dispone que "los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión".

Se trata de la conocida como Cláusula Standstill o de congelación, ya vigente en la Directiva del año 1977, en idénticos términos a los de la actual Directiva de IVA. Esta cláusula constituye una excepción al principio general de neutralidad del IVA. Y permite considerar conforme al Derecho comunitario una legislación nacional que contemple restricciones absolutas e incondicionadas al derecho a la deducción del IVA, siempre que estas restricciones estuviesen vigentes en dicho Estado miembro con anterioridad a su

adhesión a la Unión Europea. En definitiva, en virtud de la Cláusula Standstill, los Estados que se adhieran a la Unión Europea pueden mantener las exclusiones al derecho a la deducción del IVA soportado que estuvieran en vigor y se aplicasen efectivamente con anterioridad a la adhesión de dicho Estado a la Unión Europea, y ello aunque dichas restricciones vulneren el principio de neutralidad según el cual todas las cuotas de IVA soportadas vinculadas a finalidades empresariales son deducibles ([artículo 168 de la Directiva de IVA](#)).

De este modo, la neutralidad del IVA se limita en el [artículo 96 de la Ley de IVA](#), en sus apartados cuarto y quinto, al decir que "no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación: [...] 4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo. 5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas".

La limitación, relativa a las atenciones a clientes, ha estado vigente desde la Ley 30/1985, de 2 de agosto, mientras que la relativa a los espectáculos y servicios de carácter recreativo fue introducida en la Ley de IVA en el año 1992.

Por otra parte, el [Tribunal Supremo en la sentencia dictada en fecha 25 de septiembre de 2020, rec. 2989/2017](#), que confirma la dictada por esta Sala el 24 de marzo de 2017 (rec. nº 69/2015), plantea el problema de si el [art. 96.5º.1 de la Ley del IVA](#) en cuanto no permite la deducción del IVA es contrario al derecho de la Unión Europea. Y el Tribunal Supremo entiende que una interpretación conjunta de los [artículos 9. 1º](#), [7. 7º](#) y [96. 5º 1º de la Ley del IVA](#) permite considerar que dicho precepto es respetuoso con la normativa de la Unión Europea sobre el IVA y, por tanto, no entiende procedente plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por mucho que una interpretación aislada del mismo pudiera hacer pensar lo contrario. El Tribunal Supremo interpreta el art. 17.6 de la Sexta Directiva que, en su versión actual, art. 176, a propósito de las limitaciones del derecho de deducción dice: "El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación". Y concluye que no se vulnera el art. 17.2 de la Sexta Directiva en cuanto establece que "En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas: a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo; porque en aquel caso, "las operaciones realizadas (las atenciones a clientes) no están sujetas".

Es cierto que la premisa de la que parte la regulación de IVA radica en la neutralidad del impuesto, que debe vigilar, por un lado, la indemnidad fiscal del empresario o profesional en la cadena de sucesión del impuesto, y por otro, la correcta recaudación del Impuesto evitando que operaciones que han dado lugar a la deducción del IVA en su adquisición no continúen en su cadena de repercusión, sacándolas indebidamente de la mecánica impositiva. Pero como ha dicho el [TJUE en reiteradas ocasiones, entre otras en la sentencia de 15 de abril de 2010, X Holding, C-538/08 y C-33/09](#), «el derecho a deducción enunciado en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse (apartado 37). Pero no es ajeno a este principio el que el derecho a la deducción se genera cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios en los que se soporta la repercusión se destinen a operaciones exentas o no sujetas al impuesto. Como dice el [artículo 168 de la Directiva 2006/112](#) el derecho a deducir existe en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho».

Ante la ausencia de unos concretos supuestos reflejados en la Directiva, donde se limiten los gastos con derecho a la deducción, la tarea no resulta siempre sencilla. El artículo 176 de la Directiva permite a los Estados miembros, a la espera de que por el Consejo a propuesta de la Comisión y por unanimidad se determinen los gastos cuyo IVA no sea deducible, que se excluyan «los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación». Como puntualiza este precepto legal y ratifica la [STUJE de 15 de abril de 2010](#) que venimos comentando, se le reconoce a los Estados miembros «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» (apartado 39).

Por otra parte, el [artículo 96. Uno de la LIVA](#), incluye entre las exclusiones del derecho la deducción, «5º. Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas». Si bien es cierto que la exclusión del derecho a la deducción no debe interpretarse como una facultad absoluta, y mucho menos podrá entorpecer o alterar el funcionamiento del Impuesto, sí permite a los Estados miembros 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, o no reflejen repercusión alguna de la carga tributaria a un tercero. En esta línea, la [STS de 22 de abril de 2021, recurso 3882/2020](#), repetida por la posterior [STS de 6 de octubre de](#)

2021, recurso 4337/2020 , ha dicho que «la Ley del IVA define suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes o servicios excluidos del derecho a la deducción, "atenciones a clientes", en nuestro caso, lo cual nos permite declarar que los artículos artículo 11, apartado 4 de la Segunda Directiva y 17, apartado 6 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la Ley del IVA española, que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la categoría de gastos relativos a "atenciones a clientes".

No se puede olvidar, además, que el artículo 17.2 de la Sexta Directiva, se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse "en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas" y, como hemos dicho, en la presente ocasión, las operaciones realizadas (las atenciones a clientes) no están sujetas».

En el presente caso, ningún dato se aporta en el escrito de demanda que nos permita apartarnos de esta interpretación, o de valorar a pesar de todo, que los gastos en atenciones, consistentes esencialmente en entradas a espectáculos públicos y servicios de recreo, si eran deducibles.».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. Por un lado, la Abogacía del Estado presentó escrito, el 23 de febrero de 2022, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera que se ha producido:

«Infracción de los [artículos 7 y 12 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido \(LIVA\)](#) , en relación con el [artículo 26 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006](#) , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con la [sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19](#) , QM.»

Por otro lado, el representante procesal de la entidad Randstad España S.L.U presentó escrito, el 10 de marzo de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, considera que:

«La Sentencia infringe el artículo 168 de la Sexta Directiva, que consagra como principio general para garantizar la neutralidad del IVA que los sujetos pasivos tienen derecho a deducir el IVA soportado en la medida en que los bienes y servicios adquiridos sean utilizados con una finalidad empresarial.

En concreto, el artículo 168 establece lo siguiente:

"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 [...] 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 vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo".

La Sentencia infringe igualmente el artículo 176 de la Sexta Directiva, que prevé, en su primer párrafo-, el principio general de la deducibilidad del IVA soportado en relación con todos los gastos que tengan carácter estrictamente profesional y, en- su párrafo segundo, establece como única excepción a ese principio de neutralidad del IVA las limitaciones a la deducibilidad del IVA soportado en gastos que (pese a tener un carácter estrictamente profesional) tuvieran limitado el derecho a su deducción en virtud de una exclusión prevista en la normativa interna de un Estado Miembro en la fecha de su adhesión a la Unión Europea (la Cláusula Standstill).»

La Sala de instancia tuvo por preparado los recursos de casación en autos de 19 de mayo de 2022 y de 21 de julio de 2022.

2.- Admisión. La [sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 8 de febrero de 2023](#), en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

«Determinar 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.

Determinar si la cesión del uso de un vehículo por parte de una empresa a un empleado para su uso particular a título gratuito, en el caso de que se haya deducido la cuota de IVA soportada con ocasión de la adquisición del vehículo, es una operación sujeta a este impuesto o no.»

3.- Interposición. De un lado, la Abogacía del Estado, interpuso recurso de casación mediante escrito de 20 de abril de 2023.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que, por esta Sala se: *«dicte sentencia por la que estime el recurso revocando la sentencia recurrida y confirmando en todos sus extremos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22-11-2017, impugnada ante el Tribunal de instancia, y los acuerdos y actos de los que trae causa.»*

De otro, la representación de la entidad Randstad España S.L.U, interpuso recurso de casación mediante escrito de 23 de mayo de 2023.

Concluye el escrito de interposición solicitando que, por esta Sala se *«dicte Sentencia por la que declare que los apartados 4º y 5º del artículo 96.Uno de la LIVA no son conformes con el Derecho de la Unión Europea y, en consecuencia, anule la Sentencia recurrida y restablezca la situación jurídica de RES, ordenando la devolución de las cuotas de IVA e intereses de demora ingresados, junto con los correspondientes intereses de demora devengados a favor de RES, con demás pronunciamientos que procedan en Derecho.»*

4.- Oposición al recurso interpuesto.

Por su parte, la Abogacía del Estado, presentó escrito el 30 de junio de 2023, oponiéndose al recurso planteado por la entidad, en el cual concluye señalando que: *«teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos, dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.»*

De otra parte, la representación de la entidad Randstad España S.L.U, presentó escrito el 13 de julio de 2023, oponiéndose al recurso presentado por el Abogado del Estado, en el cual concluye solicitando que se *«dicte Sentencia por la que declare no haber lugar al recurso de casación interpuesto del Abogado del Estado, confirmando la Sentencia de instancia en cuanto a la cuestión discutida en su recurso, con condena en costas al recurrente y demás pronunciamientos que procedan en Derecho.»*

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 14 de julio de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

En fecha 26 de febrero de 2024 se dictó providencia donde se daba un plazo común a las partes para alegar sobre la procedencia de plantear una cuestión prejudicial de interpretación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

La Abogacía del Estado presentó dichas alegaciones en fecha 5 de marzo de 2024 concluyendo su escrito que: *«la normativa española es compatible con el derecho comunitario sin que sea necesario el planteamiento de cuestión prejudicial.»*

La representación de la entidad Randstad España S.L.U., presentó sus alegaciones en fecha 11 de marzo de 2024 concluyendo:

«i. A título principal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 93 de la LJCA, dicte sentencia por la que declare que los apartados 4º y 5º del artículo 96.Uno de la LIVA no son conformes con el Derecho de la Unión Europea y, en consecuencia, anule la Sentencia recurrida y restablezca la situación jurídica de RES, ordenando la devolución de las cuotas de IVA e intereses de demora ingresados, junto con los correspondientes intereses de demora devengados a favor de RES, con demás pronunciamientos que procedan en Derecho.

ii. A título subsidiario, y con carácter previo a proceder con arreglo al apartado anterior, de conformidad con el artículo 267 del TFUE y el artículo 4 bis.2 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, plantee una cuestión prejudicial al TJUE respecto a la compatibilidad del artículo 96. Uno, apartados 4º y 5º de la LIVA, con los artículos 168.a) y 176 de la Directiva. En particular, se plantean a este Tribunal para su consideración las mismas propuestas de cuestiones prejudiciales que la Audiencia Nacional se negó a plantear:

"1. ¿Es conforme con los artículos 168.a) y 176, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, una norma como la del artículo 96.Uno.4º y 5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de la cual no pueden ser objeto de deducción en ninguna proporción 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, sin permitir al contribuyente acreditar que dichos gastos guardan una relación directa con su actividad empresarial y que se han realizado con una finalidad estrictamente empresarial?

2. ¿Es conforme con el segundo párrafo del artículo 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, una norma como la del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que introduce una condición limitativa del ejercicio del derecho de deducción cuya entrada en vigor se produjo el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, el 1 de enero de 1986, sin que la norma en vigor hasta el día de la adhesión previera tal limitación? En particular, ¿resulta de aplicación a este caso concreto el criterio sostenido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 18 de julio de 2013, asunto C-124/12, en la cual el Tribunal declaró que: "El artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en el momento de su adhesión a la Unión, un Estado miembro introduzca una limitación al derecho a deducción en aplicación de una disposición legislativa nacional que establece la exclusión del derecho a deducción de bienes y servicios destinados a entregas o a prestaciones gratuitas o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, si tal exclusión no estaba prevista en la normativa nacional en vigor hasta la fecha de dicha adhesión"?».»

Mediante auto de fecha 22 de julio de 2024 se acordó plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales.

«¿Es conforme con los artículos 168.a) y 176, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, una norma como la del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de la cual no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, 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, aunque el contribuyente acredite que dichos gastos guardan una relación directa con su actividad empresarial o profesional y que se han realizado con una finalidad estrictamente empresarial o profesional, y que los bienes y servicios se han utilizado para la realización de operaciones impositivas por el sujeto pasivo y, aunque sí es gasto fiscalmente deducible su importe, a efectos de los impuestos personales sobre la renta (impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre sociedades)?

¿Es conforme con el segundo párrafo del artículo 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, una norma como la del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, que introduce una condición limitativa del ejercicio del derecho de deducción, cuya entrada en vigor se produjo el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, el 1 de enero de 1986, sin que ninguna norma en vigor hasta el día de la adhesión contemplara dicha limitación?».»

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia el día 12 de marzo de 2026, C-515/24, Randstad España, ECLI: EU:C:2026:190 manifestando en relación con la segunda de las cuestiones prejudiciales planteadas que:

«28 En el litigio principal, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, antes de la fecha de adhesión del Reino de España a la Comunidad, el 1 de enero de 1986, no había en España un impuesto sobre el consumo con una estructura análoga a la del IVA entonces vigente en la Comunidad. Según el órgano jurisdiccional remitente, los impuestos sustituidos por el IVA -en particular, y principalmente, el impuesto general sobre el tráfico de las empresas y el impuesto sobre el lujo- no contemplaban un mecanismo general de deducción.

29 Así, la entrada en vigor de la Sexta Directiva en España tuvo como consecuencia que se introdujese un sistema general de deducción del IVA.

30 No obstante, el 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.

31 Pues bien, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, es preciso señalar, antes de nada, que el artículo treinta y tres, apartado 1, puntos 3.º y 5.º, de la Ley 30/1985, cuyo contenido se reproduce, en esencia, en el artículo 96. Uno, puntos 4.º y 5.º, de la Ley 37/1992, no parece haber ampliado el ámbito de aplicación de la exclusión del derecho de deducción de que se trata en el litigio principal, incumpliendo los objetivos de la cláusula de standstill prevista en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

32 Así pues, ha de hacerse constar que 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 A continuación, debe 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.

34 A este respecto, del artículo 176, párrafo primero, de la Directiva del IVA se desprende que, si bien corresponde al Consejo determinar los gastos que no dan derecho a deducir el IVA, «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».

35 En estas circunstancias, 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.

36 Por lo demás, tal interpretación permite que todos los Estados miembros se beneficien del efecto útil del artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, cualesquiera que sean los sistemas de impuestos indirectos sobre el consumo en vigor antes de su adhesión a la Unión. A este respecto, como ha señalado, en esencia, la Abogada General en los puntos 4 y 46 a 48 de sus conclusiones, una interpretación contraria podría perjudicar a aquellos Estados miembros que, antes de su adhesión a la Unión, no disponían en su normativa de un impuesto equivalente o idéntico al IVA.

37 Por último, la normativa nacional controvertida en el litigio principal precisa suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes o de los servicios respecto de los cuales se excluye el derecho a deducir el IVA soportado, con el fin de garantizar que la facultad acordada a los Estados miembros no sirva para establecer exclusiones generales de ese régimen (véase la sentencia de 2 de mayo de 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, apartado 40 y jurisprudencia citada).

38 En efecto, la exclusión del derecho a deducir el IVA en el caso de la adquisición de bienes o de servicios destinados a atenciones a clientes, a asalariados o a terceros prevista por la referida normativa es suficientemente precisa y no reviste carácter general.

39 En cualquier caso, carece de relevancia el hecho, mencionado por el órgano jurisdiccional remitente en su cuestión prejudicial, de que el importe de los gastos en cuestión sí sea deducible fiscalmente a efectos de los impuestos personales sobre la renta en España. Como ha destacado la Abogada General en el punto 35 de sus conclusiones, por una parte, los impuestos personales sobre la renta no están armonizados a escala de la Unión, por lo que los Estados miembros tienen libertad para conservar o introducir reglas diferentes relativas a las prohibiciones de deducción de gastos de la base de tales impuestos. Por otra parte, la normativa que regula dichos impuestos persigue otros objetivos, concretamente, por regla general, gravar los rendimientos generados por una actividad o por un bien, mientras que el Derecho en materia de IVA grava el gasto vinculado a un bien de consumo.

40 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA 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 del Estado miembro de que se trate y que introduce una exclusión del derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios, como entradas para espectáculos deportivos, destinados a atenciones a clientes, a asalariados o a terceros.»

Después, añadió en su apartado 41 que habida cuenta de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial, no procede responder a la primera cuestión prejudicial.

Finalmente, el Tribunal de Justicia declara:

«El 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.»

De la sentencia mencionada anteriormente se dio traslado a las partes.

La Abogacía del Estado mediante escrito presentado en fecha 16 de abril de 2026 alega:

«Hay que recordar que en España no existía una legislación nacional en materia de IVA anterior a nuestra adhesión a las Comunidades Europeas y que se modificase con ocasión de la adhesión. En este sentido, la limitación relativa a las atenciones a clientes ha estado vigente desde la Ley 30/1985, de 2 de agosto. Dicha ley entró en vigor el 1 de enero de 1986, fecha de nuestra adhesión a las Comunidades Europeas. Por tanto, aunque en puridad, no se trataba de una norma en vigor que previera tal limitación hasta el mismo

día de la adhesión, tampoco se trata de una modificación posterior a dicha adhesión. Nuestra legislación no se modificó con ocasión de la adhesión.

Como señalamos en nuestro escrito de oposición al recurso de casación interpuesto por RANDSTAD ESPAÑA "la Ley de 1985 incorporó entre las exclusiones al derecho a la deducción, reguladas en su art. 33, los bienes y servicios destinados a "atenciones a clientes". En la medida en que no existía una regulación anterior del derecho a la deducción, mejor dicho, en la medida en que no se reconocía con anterioridad un derecho a la deducción en el impuesto indirecto aplicable (IGTE), el supuesto introducido por la [Ley 30/1985](#) podría tener cabida entre las "exclusiones" a la deducción previstas en la legislación nacional antes de la efectiva implantación del IVA, mencionadas en el art. 17.6 párrafo segundo de la Sexta Directiva.

(...) Si no existía un impuesto similar al IVA, las exclusiones que el legislador nacional consideraba adecuadas solamente podían introducirse al promulgarse la primera norma reguladora del impuesto.

En cualquier caso, la Ley 30/1985 era de fecha anterior a la efectiva adhesión de España a la CEE y, en consecuencia, anterior a la incorporación del acervo comunitario y a la efectiva aplicación de la Sexta Directiva. Es cierto que la Ley 30/1985 entraba en vigor el 1 de enero de 1986, pero la regulación que contenía, en particular las restricciones a la deducción, ya estaban formuladas con anterioridad a esa fecha.»

La representación de la entidad Randstad España S.L.U., presentó su escrito de alegaciones en fecha 23 de abril de 2026, manifestando lo siguiente:

«Sin declararlo expresamente, la Sentencia, en los apartados que constituyen su principal ratio decidendi (párrafos 30 a 32) se aparta de estos precedentes al considerar que la entrada en vigor de la norma española, de forma simultánea a la adhesión del Reino de España a la Unión Europea, queda amparada por la Cláusula Standstill pese a no haber estado en vigor, ni haber sido efectivamente aplicada con anterioridad a dicha fecha, porque en nuestro país no existía hasta dicho momento un impuesto equivalente al IVA que permitiese la deducción del impuesto soportado en ninguna proporción. Esto lleva al TJUE a concluir que en España "parece" que no se habría ampliado el ámbito de aplicación de la exclusión del derecho de deducción, sino que se habría mantenido una exclusión preexistente, si bien se reconoce que este último extremo debe ser interpretado por el órgano jurisdiccional remitente (párrafo 31).

La conclusión de la Sentencia, como se ha dicho, parte de una premisa errónea y es inconsistente con la propia Sentencia y el resto de la jurisprudencia del TJUE.

En primer lugar, parte de una premisa errónea, cual es la afirmación de que el [artículo 33.1. 3.º y 5º, de la Ley 30/1985](#), cuyo contenido se reproduce, en esencia, en el [artículo 96. Uno. 4.º y 5.º, de la Ley 37/1992](#), no habría ampliado el ámbito de aplicación de la exclusión del derecho de deducción que existía en la normativa anterior (párrafos 30 y 31 de la Sentencia), porque el Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre el Lujo, no contemplaban un mecanismo general de deducción (párrafo 28 de la Sentencia).

[...] el Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas y el Impuesto sobre el Lujo no contemplaban ningún tipo de derecho a la deducción.

Sin embargo, no contemplaban ningún derecho a deducción similar al del IVA porque, como estos tributos no pretendían gravar el consumo final con carácter general, sino las operaciones típicas y habituales del tráfico de las empresas y la adquisición o posesión de determinados productos. Al no estar gravadas esas operaciones con el IVA, es evidente que no contemplaban una deducción del IVA.

[...]

En efecto, el IVA comunitario y los mencionados impuestos pre-comunitarios no son ni mucho menos equiparables, por lo que, contrariamente a lo afirmado en el párrafo 32 de la Sentencia, la introducción del IVA en España, incluyendo una restricción ex novo al derecho a la deducción (el cual era previamente inexistente en toda su extensión), sí supuso cambios efectivos para los operadores económicos.

Esto es, se introdujo un nuevo impuesto (el IVA), que a priori debería gravar exclusivamente el consumo final con pleno respeto al principio de neutralidad para los operadores económicos ([artículos 168 y 176, párrafo primero, de la Directiva del IVA](#)), pero con un coste implícito ab initio: no permitir la deducción del impuesto soportado en determinados gastos de manera absoluta e incondicionada, esto es, con independencia de su afectación o no a la actividad empresarial, en la pretendida aplicación de la rebautizable como Cláusula Newbornstill ([artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA](#)).

Asimismo, entiende esta parte que la Sentencia es inconsistente en general y con la jurisprudencia previa del TJUE.

En este sentido, la Sentencia considera que no permitir a un Estado miembro que no tenía en su ordenamiento un impuesto equivalente al IVA cuando se adhirió a la UE introducir restricciones al derecho

a la deducción en ese mismo momento supondría una quiebra del principio de igualdad en comparación con aquellos Estados miembros que ya tuvieran un impuesto similar antes de su incorporación a la UE.

No podemos sino respetuosamente discrepar de este nuevo criterio, al menos, por dos motivos.

Por un lado, no se aprecia identidad de situación alguna entre (a) un Estado que recaudaba un impuesto equivalente al IVA, con determinadas restricciones al derecho a la deducción que pueden mantenerse excepcionalmente y de manera transitoria (sic transit, varias décadas), en tanto en cuanto el Consejo y la Comisión no cumplan con su cometido de determinar los gastos cuyo IVA no es deducible, y (b) un Estado que ni siquiera recaudaba un impuesto de dicha naturaleza y que por tanto no contaba con expectativa legítima alguna de mantener restricciones al derecho a la deducción de un impuesto, que ni exigía a sus contribuyentes, en tanto en cuanto se produjera el necesario consenso en una organización internacional a la que ni siquiera se había incorporado.

Por otro lado, no se justifica, desde un punto de vista de la finalidad de la Directiva del IVA, en cumplimiento con el principio de neutralidad del impuesto, que un Estado miembro pueda introducir restricciones absolutas e incondicionadas al derecho a la deducción ([artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA](#)) por el simple hecho de que no tuviera un impuesto similar al IVA con anterioridad a su adhesión, puesto que nada impide que se deniegue el derecho a la deducción de aquellos gastos de lujo, recreo o representación que no tienen un carácter estrictamente profesional deducción ([artículo 176, párrafo primero, de la Directiva del IVA](#)), siempre que se acredite dicho extremo.

Al contrario, esta interpretación extensiva de la Cláusula Standstill precisamente quiebra la vocación de la Directiva del IVA de armonizar la tributación sobre el consumo en los distintos Estados miembros, puesto que permitiría a los nuevos Estados, en previsión de su inminente adhesión a la Unión Europea, establecer limitaciones al derecho a la deducción no previstos en la Directiva valiéndose de la circunstancia de no haber aplicado con carácter previo un impuesto equivalente (situación que les conferiría una situación de privilegio con respecto a la de otros Estados miembros que vinieran ya aplicando el IVA o un impuesto equivalente antes de la entrada en vigor de la normativa comunitaria, que no podrían introducir nuevas limitaciones o ampliar las existentes). A su vez, esta falta de igualdad en las restricciones a la deducción del IVA soportado en los Estados miembros podría producir ventajas competitivas entre los operadores económicos de distintos Estados miembros, especialmente en aquellos sectores de actividad intracomunitarios en los que el impacto de las atenciones a clientes es relevante y la neutralidad del IVA puede llegar a convertirse en una ventaja competitiva o en todo lo contrario».

Recuerda después Randstad España que el TJUE declara que la norma española queda amparada por el [artículo 176, párrafo primero, de la Directiva del IVA](#), puesto que, a su parecer, se circunscribe a gastos de lujo, recreo o representación que no tienen un carácter estrictamente profesional (párrafos 33 a 35 de la Sentencia), frente a lo cual la entidad argumenta que:

«Esta declaración bebe de las conclusiones de la Abogada General que, si bien no comparte la tesis del Reino de España de que las atenciones a clientes, asalariados o terceras personas (incluida la invitación a espectáculos deportivos) constituyan un autoconsumo de servicios, sí comparte la inquietud de que las atenciones a clientes, pese a satisfacer una necesidad empresarial del sujeto pasivo que las realiza, produzcan un consumo fiscal no gravado (párrafo 26 de las conclusiones).

En este sentido, entiende la Abogada General que, bajo los gastos de lujo, recreo o representación que no tienen un carácter estrictamente profesional (y cuya deducibilidad está proscrita por el [artículo 176, párrafo primero, de la Directiva del IVA](#)) "deben incluirse aquellos gastos que, aunque están vinculados con la actividad profesional [valga la paradoja], presentan al mismo tiempo un carácter de gastos de representación y son adecuados para fomentar el prestigio social del sujeto pasivo. Ejemplos típicos son los gastos relacionados con la asistencia a obras de teatro, las reuniones sociales y los obsequios a clientes" (párrafo 29 de las conclusiones).

El TJUE hace suya esta conclusión al considerar que los gastos por atenciones a clientes, asalariados o terceras personas (incluida la invitación a espectáculos deportivos) guardan naturaleza de gastos de carácter recreativo y de representación en la medida que satisfacen necesidades privadas (de los destinatarios de dichas atenciones, se entiende). De este modo, en opinión de esta parte pasaríamos del "dogma" de la interpretación estricta de la Cláusula Standstill, en palabras de la Abogada General, al "dogma" de la exclusiva satisfacción de necesidades privadas de determinados gastos determinados ex novo en el momento de la adhesión del Reino de España a la Unión Europea, con la consiguiente duda de si este nuevo dogma admitiría una contrarreforma (esto es, algún tipo de prueba en contrario sobre la afectación de tales gastos a la actividad empresarial) o si la imposibilidad de deducción revestiría un carácter apodíctico.

Sin embargo, si realmente los gastos enjuiciados tuvieran un carácter meramente recreativo o de representación con arreglo al [artículo 176, párrafo primero, de la Directiva del IVA](#) , entonces la norma española objeto de discusión no necesitaría el amparo de la Cláusula Standstill ([artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA](#)), puesto que esta cláusula de "congelación" (ahora de "renacimiento" a la vista de la novedosa doctrina sobre la posible restricción del derecho a la deducción del IVA con carácter

simultáneo a la creación del propio impuesto) precisamente autoriza a los Estados miembros a excluir del derecho a deducción del IVA algunas categorías de gastos que tienen un carácter estrictamente profesional, en tanto en cuanto el Consejo y la Comisión no cumplan con su cometido largamente desatendido.

Así pues, la Sentencia parece afirmar una misma cosa y la contraria: (a) los gastos por atenciones a clientes, asalariados o terceras personas (incluida la invitación a espectáculos deportivos) tienen un carácter estrictamente profesional y, como tales, la no deducibilidad del IVA queda amparada por la Cláusula Standstill / Newbornstill (artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA); y (b), al mismo tiempo, dichos gastos no tienen un carácter estrictamente profesional y, por tanto, el IVA soportado no es deducible con arreglo al artículo 176, párrafo primero, de la Directiva del IVA), sin necesidad de ningún blindaje transitorio. ».

Después de ello, Randstad España acaba solicitando a este Tribunal que:

«Vuelva a plantear cuestión prejudicial ante el TJUE para que el tribunal justifique y aclare si ha matizado o corregido su jurisprudencia anterior, concretando si las restricciones al derecho a deducir de los artículos 96.Uno.4 y 5 de la Ley del IVA quedan amparadas por el párrafo primero (gastos de lujo, recreo o representación), admitiendo por tanto prueba en contrario de la afectación de tales gastos a la actividad empresarial en función de las circunstancias del caso concreto, o el párrafo segundo del artículo 176 de la Directiva del IVA (gastos con un carácter estrictamente profesional amparados por la Cláusula Standstill), constituyendo por tanto una restricción absoluta e incondicionada del derecho a la deducción.

Subsidiariamente, para el caso en que esta Ilma. Sala considere que no es necesario plantear una nueva cuestión prejudicial, realice una interpretación integradora de los pronunciamientos de la Sentencia, así como una interpretación conforme de la normativa española con la Directiva del IVA, y dicte sentencia por medio de la cual:

declare que los artículos 96. Uno.4 y 5 de la Ley del IVA no son una restricción absoluta e incondicionada del derecho a la deducción del IVA soportado y que, en consecuencia, únicamente son compatibles con la Directiva del IVA en la medida que los correspondientes gastos no se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo;

declare el derecho de RES [Randstad España], a deducir las cuotas de IVA soportado regularizadas en la medida que, en el presente procedimiento, la afectación de los correspondientes servicios a su actividad empresarial es un hecho incontrovertido; y

anule la Sentencia recurrida y restablezca la situación jurídica de RES ordenando la devolución de las cuotas de IVA e intereses de demora ingresados, junto con los correspondientes intereses de demora devengados a favor de RES, con demás pronunciamientos que procedan en Derecho. »

Por providencia de fecha 17 de marzo de 2026 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 2 de junio de 2026, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Objeto del recurso de casación.

El presente recurso versa sobre su el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone al artículo 96.Uno.4 y 5 de la LIVA que introduce una exclusión del derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios, como entradas para espectáculos deportivos, destinados a atenciones a clientes, a asalariados o a terceros, y, asimismo, sobre la sujeción al IVA de la cesión de vehículos para su uso a los trabajadores de la empresa aquí recurrida, por los que previamente se había deducido parte del IVA soportado con ocasión de la adquisición mediante renting de tales vehículos.

Segundo. Posición de las partes.

Randstad España comienza su escrito de interposición de exponiendo que las restricciones contenidas en el artículo 96. Uno.4º y 5º de la LIVA son contrarias al Derecho de la Unión Europea.

En síntesis, estos motivos son (i) la contrariedad de los citados preceptos de la LIVA con el principio de neutralidad del IVA que se desprende de los artículos 168 y 176, párrafo primero, de la Directiva IVA, por cuanto no permite acreditar la vinculación de los servicios con la actividad empresarial; y (ii) la no aplicación del amparo o blindaje de la Cláusula Standstill prevista en el artículo 176, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, a las restricciones a la deducción del IVA contenidas en el artículo 96.Uno.4º y 5º de la LIVA.

La Directiva IVA consagra en su artículo 168 como principio general para garantizar la neutralidad del IVA que los sujetos pasivos tienen derecho a deducir el IVA soportado en la medida en que los bienes y servicios adquiridos sean utilizados con una finalidad empresarial. Adicionalmente, el artículo 176 de la "Directiva IVA" dispone lo siguiente.

Síguenos en...

«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.»

Por tanto, el [artículo 176 de la Directiva IVA](#) prevé, en su primer párrafo, el principio general de la deducibilidad del IVA soportado en relación con todos los gastos que tengan carácter estrictamente profesional y, en su párrafo segundo, establece como única excepción a ese principio de neutralidad del IVA las limitaciones a la deducibilidad del IVA soportado en gastos que (pese a tener un carácter estrictamente profesional) tuvieran limitado el derecho a su deducción en virtud de una exclusión prevista en la normativa interna de un Estado miembro en la fecha de su adhesión a la Unión Europea (la cláusula standstill).

En el ámbito de la normativa nacional, el [artículo 96 LIVA](#), en su apartado Uno, establece una serie de supuestos en los que se excluye el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas, entre los que se encuentran las atenciones a clientes (número 5º) y los espectáculos deportivos y recreativos (apartado 4º), y ello con independencia de si dichos gastos están vinculados a las necesidades de la actividad empresarial o no.

Sin embargo, los [artículos 168 y 176, párrafo primero, de la "Directiva IVA"](#) disponen que es deducible toda cuota de IVA que se soporte en la adquisición de bienes y servicios que se utilicen para las necesidades empresariales, no siendo deducibles únicamente aquellas que no tengan un carácter estrictamente profesional.

Randstad España considera que una norma como la del [artículo 96. Uno.4º y 5º LIVA](#), que restringe de manera absoluta e incondicionada el derecho a la deducción del IVA de una categoría de gastos sin permitir al contribuyente deducir los gastos vinculados con la actividad empresarial o profesional, es contraria al principio de neutralidad del IVA previsto en los [artículos 168 y 176, primer párrafo, de la "Directiva IVA"](#).

En el presente caso, según la entidad, es un hecho incontrovertido que los gastos derivados de la adquisición de los Servicios sí estaban vinculados estrictamente con la actividad empresarial.

En este sentido, la sentencia recurrida reconoce expresamente que el [artículo 96. Uno.4º y 5º de la LIVA](#) establece una limitación a la neutralidad del IVA, si bien considera que dicha limitación «no debe interpretarse como una facultad absoluta, y mucho menos podrá entorpecer o alterar el funcionamiento del Impuesto», sin especificar en qué supuestos no debe aplicarse la restricción, ni cómo puede no entorpecer el funcionamiento del impuesto la misma restricción si no permite la deducción de cuotas de IVA soportada por la adquisición de Servicios afectos a la actividad empresarial del sujeto pasivo. Y no lo hace, a juicio de la recurrente, porque las disposiciones analizadas bajo la rúbrica «exclusiones y restricciones del derecho a deducir» introducen, como se ha dicho, una restricción o exclusión absoluta a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en esos supuestos, que «no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción» aunque, como en el caso de autos, insiste la entidad, sea incontrovertido que se trate de gastos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial.

Por otro lado, la entidad también alega la inaplicación del blindaje de la cláusula standstill prevista en el [artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA](#), a las restricciones al derecho a la deducción del IVA contenidas en el [artículo 96. Uno.4º y 5º LIVA](#).

Sobre esta cuestión no resulta procedente reproducir las alegaciones iniciales formuladas por Randstad España, lo procedente, a estas alturas es reproducir las alegaciones contenidas en su escrito de 23 de abril de 2026, presentado después de que esta Sala diera traslado a las partes de la [sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de marzo de 2026, ECLI:EU:C:2026:190](#), a raíz de la petición de decisión prejudicial planteada por este Tribunal Supremo mediante auto de 22 de julio de 2024 (C-515/24). Como quiera que ya se ha llevado a cabo tal reproducción nos remitimos a ella, limitándonos a resumir parte de los razonamientos contenidos en el escrito de interposición del presente recurso de casación.

Verificada, a juicio de la recurrente, la contradicción del [artículo 96. Uno.4º y 5º LIVA](#) con el Derecho de la Unión, sostiene que, a la vista de la primacía del Derecho de la Unión, este Tribunal debe inaplicar la norma del [artículo 96. Uno.4º y 5º LIVA](#) que deniega, en términos absolutos e incondicionales, la deducibilidad del IVA soportado con ocasión de los espectáculos y servicios de carácter recreativo o de los bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas sin admitir prueba en contrario de su afectación a la actividad económica, por ser contraria, en este punto, a la Directiva IVA, y no estar amparada o protegida por la cláusula standstill.

Piensa que la jurisprudencia únicamente ha analizado la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes destinados a clientes, y no se ha pronunciado en cambio respecto a la adquisición de servicios destinados a otros fines, como es el caso.

La distinción es de todo punto relevante por cuanto el [artículo 12. 3.º LIVA](#) establece que solo tendrán la naturaleza de autoconsumo aquellas prestaciones de servicios gratuitas «*que se realicen para fines ajenos a la actividad empresarial*» (modificación introducida por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, en cumplimiento con lo previsto en el [artículo 26.1.b\) de la Directiva IVA](#)). Esta referencia no se incluye en el [artículo 9 de la LIVA](#), relativo al autoconsumo de bienes -única modalidad de autoconsumo con respecto a la cual se ha pronunciado la jurisprudencia-, y resulta trascendental por cuanto, en el presente caso, la afectación de los servicios a la actividad empresarial de Randstad España es, según la entidad, un hecho incontrovertido y aceptado por la Inspección.

No cabe, por tanto, hablar de autoconsumo de los Servicios adquiridos por Randstad España ni vincular dicha adquisición con supuestas operaciones no sujetas que pudieran no originar en su caso el derecho a la deducción del IVA soportado. En cualquier caso, los servicios deben reputarse como gastos generales que guardan relación o suponen un beneficio general para la actividad económica desarrollada por Randstad España, la cual únicamente comprende operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción del IVA soportado con arreglo al [artículo 94. Uno LIVA](#) en línea con lo establecido por [este Tribunal en su reciente sentencia de 20 de diciembre de 2022 \(rec. cas. 1399/2021\)](#).

Mantiene que negar la deducibilidad del IVA soportado por Randstad España supondría una vulneración del principio de neutralidad del impuesto dado que dichos gastos, afectos a su actividad empresarial, se incorporarían en la estructura de costes de Randstad España con el consiguiente efecto cascada proscrito por el Derecho de la Unión, esto es, devengándose cuotas de IVA sobre otras cuotas de IVA o, dicho de otro modo, sobre un valor añadido inexistente.

El escrito de oposición de la Abogacía del Estado comienza exponiendo el alcance de la cláusula "standstill", invocada por la parte recurrente, llegando a conclusiones diferentes a las de la entidad recurrente.

Después, se extiende sobre la compatibilidad de las exclusiones del [artículo 96. Uno. 4º y 5º LIVA](#) con el derecho comunitario.

La imposibilidad de deducción de los bienes y servicios destinados a espectáculos y servicios de carácter recreativo y a atenciones a clientes ([art. 96. Uno. 4º y 5º LIVA](#)) no afecta al principio de neutralidad del impuesto porque la entrega es una operación no sujeta.

En realidad, la imposibilidad de deducir las entregas y servicios mencionados deriva de la propia mecánica del impuesto y garantiza la recaudación del mismo, sin alterar el principio de neutralidad.

Las entregas y servicios por actividades recreativas y atenciones a clientes son operaciones no sujetas que, en consecuencia, no pueden originar el derecho a deducción.

La afirmación anterior requiere, a juicio de la Abogacía del Estado, poner de relieve un hecho no controvertido y es que la sociedad se dedujo las cuotas soportadas en la adquisición de las entradas a espectáculos y otros bienes, sin repercutir cuota de IVA alguna a los destinatarios (no se repercute el IVA a los clientes a los que se agasaja con una entrada para un partido de fútbol o una carrera de Fórmula 1).

Esto es, la entidad no ha repercutido IVA por bienes y servicios vinculados a espectáculos públicos y atenciones a clientes, lo que se traduce en que las considera no sujetas.

Sentado lo anterior, la exclusión regulada en el [art. 96. Uno. 4º 5º LIVA](#) no es contraria a la Directiva IVA y no afecta al principio de neutralidad del Impuesto, a su juicio, por las razones siguientes:

Primera. El [art. 4. Uno de la Ley 37/1992](#) establece la sujeción al IVA de «*las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*».

Aunque aparentemente solo las operaciones realizadas a título oneroso están sujetas a tributación, los [artículos 9 y 12 de la Ley 37/1992](#) asimilan las operaciones efectuadas a título gratuito con las realizadas a título oneroso, resultando de dicha asimilación su gravamen.

Reproduce después el [artículo 9 LIVA](#), referido el autoconsumo de bienes, precepto que es transposición de lo previsto en el [artículo 5.6 de la Directiva IVA](#). Hace otro tanto en relación con el [artículo 12 LIVA](#), relativo al consumo de servicios, que es transposición del [artículo 26 de la Directiva IVA](#).

De acuerdo con estos preceptos, están sujetas al IVA, en concepto de autoconsumo, las apropiaciones de bienes empresariales o profesionales que haga un sujeto pasivo y que se destinen a los fines siguientes:

- Las necesidades privadas del propio sujeto pasivo. Las necesidades del personal de la empresa.
- Cualquier otro fin ajeno a los de la empresa.

Junto con estos fines, la norma comunitaria incluye una referencia a «*su transmisión a terceros a título gratuito*», incorporada también al [artículo 12 LIVA](#), cuyo tenor permitiría concluir que cualquier detracción de bienes de la empresa que se haga a título gratuito, con independencia de la finalidad con la que se realice, constituye, en principio, una operación asimilada a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso y, en consecuencia, sujetas al tributo.

La única limitación al carácter general de la sujeción vendría dada por la referencia que se hace en el precepto comunitario a las «*entregas de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales*» o al hecho de que «*tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido*».

Por tanto, no tratándose de obsequios de escaso valor o muestras comerciales, la transmisión a título gratuito de un bien del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo estará gravada en concepto de autoconsumo, salvo que tal bien o los elementos que lo componen no hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En un caso como el presente nos encontraríamos, en principio, ante una entrega de bienes sujeta ([art. 9.1.b\) LIVA](#)). Sin embargo, el mandato contenido en el [artículo 9 LIVA](#) debe completarse con lo previsto en el [párrafo primero del artículo 7. 7º LIVA](#).

Y si la entrega no está sujeta, no puede reconocerse el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes.

Llegados a este punto la Abogacía del Estado sale al paso de las alegaciones del recurrente negando que pueda hablarse de autoconsumo de servicios adquiridos, ni vincular dichas adquisiciones con operaciones no sujetas que pudieran no originar en su caso el derecho a la deducción. Sería así porque el [artículo 12. 3º LIVA](#) establece que solamente tendrán la naturaleza de autoconsumo las prestaciones de servicios gratuitas «que se realicen para fines ajenos a la actividad empresarial».

Afirma que no cuestiona que las prestaciones de servicios efectuadas por la recurrente están vinculadas a la actividad empresarial. Dice que, si se acepta esa premisa, los obsequios realizados a los clientes no estarían sujetos al IVA en concepto de autoconsumo.

Ahora bien, precisa, tratándose de entregas a título gratuito es claro que las mismas no han devengado IVA, asimilándose el caso a un supuesto de no sujeción que no da derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Concluye que la neutralidad del IVA queda garantizada porque la exclusión de la deducción va unida a un supuesto de no sujeción, ya que la entidad no ha repercutido IVA alguno por los servicios prestados.

Admite que la carga fiscal se soporta por la recurrente, pero ello deriva de su decisión de entregar gratuitamente a los clientes las entradas a los eventos deportivos y similares, asumiendo voluntariamente la posición del consumidor final que decide no trasladar.

En relación con la segunda cuestión con interés casacional, la Abogacía del Estado, comienza reproduciendo los [artículos 7 y 12 LIVA](#), en relación con el [artículo 26 de la Directiva IVA](#), en relación con la [sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM, ECLI: EU:C:2021:32](#).

Después, argumenta del modo siguiente:

Nos encontramos ante la cesión de uso de vehículos que el sujeto pasivo del IVA (Randstad España) realiza en favor de sus empleados, que lo destinan en parte al uso particular.

La Inspección reconoció el derecho de la entidad a la deducción total del IVA soportado en la adquisición de los vehículos, pero, al mismo tiempo, estimó que existe una prestación de servicios sujeta al IVA por la cesión de uso de esos vehículos, en la proporción en que se destinan al uso particular de sus empleados, sobre la base de lo dispuesto en los [artículos 7 y 12 LIVA](#).

A su juicio, la sentencia de la Audiencia Nacional se dicta sobre la base de la doctrina fijada por el [TJUE en el asunto C-288/19](#) y, por eso, atendiendo a esa circunstancia, examina, en primer término, el alcance de ese pronunciamiento, y posteriormente, trata de justificar que existe una operación sujeta al IVA (supuesto de autoconsumo gravado).

Considera que la [sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM, ECLI: EU:C:2021:32](#). pone de manifiesto que, en los casos de utilización de bienes de la entidad por parte del personal, si se descarta el carácter oneroso de la prestación, será necesario examinar, de modo alternativo y subsidiario, si nos encontramos ante un autoconsumo, asimilable, a efectos de devengo del IVA, a la prestación a título oneroso.

Para ese supuesto, observa, el TJUE aclara que el autoconsumo solamente podrá ser gravado si se reconoce al sujeto pasivo el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Si se cumplen los requisitos de la **letra a) apartado 1 del artículo 26 de la Directiva IVA**, la cesión se asimila a una prestación de servicios a título oneroso sujeta siempre que se reconozca el derecho a la deducción del IVA soportado.

El TJUE declara que la posible imputación en el impuesto personal no determina, a efectos del arrendamiento de medios de transporte, que exista una renta que permita calificar la operación como realizada a título oneroso (art. 2.1 de la Directiva).

En esa línea, concluye el TJUE que el requisito de renta necesario en el concepto de «*arrendamiento de un medio de transporte*» y que permitiría aplicar la regla especial de localización del artículo 56.2 de la Directiva, no se produce cuando estamos ante un supuesto de autoconsumo de servicios consistente en el uso a título gratuito (por no concurrir el requisito de onerosidad que exige que se pague una renta), de un bien afectado a una empresa, incluso cuando fuera posible la deducción total de las cuotas. En consecuencia, no resulta aplicable para tal supuesto la regla especial de localización.

Lo que dice el Tribunal respecto del autoconsumo de servicios de la **letra a) ap.1 del artículo 26 de la Directiva IVA** es que: «*tal operación no entra en el ámbito de aplicación del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112* .» (apartado 42 de la sentencia), no que no pueda existir un autoconsumo sujeto. En ningún caso, en la sentencia se concluye sobre la sujeción o no de la operación.

En consecuencia, la **sentencia del TJUE 20 de enero de 2021, asunto C-288/19**, QM, ECLI: EU:C:2021:32 es plenamente compatible con la concurrencia de un supuesto de sujeción del **artículo 26 de la Directiva IVA** (que se incorpora a nuestro derecho en el **artículo 12 LIVA**), cuando 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 vehículos objeto de cesión de uso a los trabajadores (autoconsumo de servicios).

Después señala la Abogacía del Estado que el tribunal de instancia descarta que nos encontremos en el presente caso ante una prestación de servicios a título oneroso, concluyendo que se trata de un operación no sujeta, sin tomar en consideración que la entidad cede el uso de los vehículos a sus empleados y que las cuotas soportadas en relación a dichos vehículos han sido deducidos total o parcialmente (en este caso, la Inspección reconoce el derecho a la deducción plena del 100% al considerar que tales vehículos se destinaban a una operación sujeta), lo que da lugar al hecho imponible de autoconsumo.

Pues bien, a juicio de la Abogacía del Estado, de los **artículos 7.7º y 12 LIVA** cabe concluir:

Cuando 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 vehículos objeto de cesión de uso a los trabajadores (operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios o también denominado autoconsumo de servicios), la cesión de uso estará no sujeta al IVA, conforme al **artículo 7. 7º LIVA**.

Este es el caso en que la empresa, considerando que las controvertidas operaciones se van a efectuar a título gratuito, no hubiera deducido las cuotas soportadas en la adquisición o *renting* de los coches conforme el **artículo 96. Uno.5º LIVA**, el cual establece que no son deducibles las cuotas soportadas por referencia a bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas. Bajo tal premisa, la cesión de uso de vehículos a los trabajadores a título gratuito (operaciones de autoconsumo de servicios) estaría no sujeta.

Por el contrario, fuera del ámbito del **artículo 7.7º LIVA** y, conforme al **artículo 12 LIVA y 26 de la Directiva IVA**, cuando 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 vehículos objeto de cesión de uso a los trabajadores (operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios o autoconsumo de servicios), la cesión de uso estará sujeta al IVA.

Trae a colación la **STJUE de 11 de mayo de 2017, C-36/16**, Posnania Investment SA, ECLI: EU:C:2017:36 que, aunque verse sobre una operación asimilada a las entregas de bienes, resulta plenamente aplicable a las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios.

Señala que la finalidad del autoconsumo es impedir que un sujeto pasivo que se dedujo total o parcialmente el IVA en la adquisición o fabricación de un bien o el soportado en servicios recibidos eluda el pago de dicho impuesto cuando utilice los bienes o una parte de los mismos o los servicios recibidos para fines privados, ajenos a los de la empresa.

Lo anterior queda complementado con lo recogido y ya analizado en la **STJUE de 20 de enero de 2020, C-288/19** QM, ECLI: EU:C:2021:32.

En consecuencia, defiende, conforme al **artículo 12 LIVA y 26 de la Directiva IVA**, cuando se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la adquisición de los vehículos objeto de cesión de uso a los empleados (autoconsumo de servicios), bien por aplicación de la presunción de utilización mixta de

Síguenos en...



vehículos al 50% del [artículo 95.Tres.2ª LIVA](#) o por su afectación al 100% (como resultó de la regularización de la Inspección), la cesión de uso estará sujeta a IVA.

La cesión de vehículos a los trabajadores estaría no sujeta si la sociedad no se hubiera deducido las cuotas soportadas de los vehículos ([artículo 7.7º LIVA](#)), pero habiéndose deducido las cuotas soportadas de los vehículos la cesión de los mismo ha de quedar gravada ya que, admitir lo contrario, determinaría la quiebra del principio de neutralidad que rige al impuesto.

Dice que no estamos ante una cesión a título oneroso porque la imputación de un salario en especie no constituye una contraprestación a efectos del IVA y la operación, desde esta perspectiva, no está sujeta ([art. 7, 5º LIVA](#)).

No obstante, en el ámbito del IVA la cesión de los vehículos, cuando se reconoce el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el cedente, da lugar a una operación de autoconsumo, sujeta en virtud de lo dispuesto en el [artículo 12 LIVA](#), compatible con la no sujeción del [artículo 7,5º LIVA](#) (y ese es el resultado de la regularización, reconociendo, en primer término, el derecho a la deducción del 100 % del IVA soportado pero, al mismo tiempo y en segundo lugar, declarando la sujeción de la cesión a los empleados).

De hecho, apostilla, el gravamen del autoconsumo garantiza, en casos como el presente, que se soporte el IVA por el consumidor final. En este sentido, la [sentencia del Tribunal Supremo de 25-9-2020, RCA 2989/2017](#), aunque referida a un supuesto de entrega de bienes, realiza las siguientes puntualizaciones:

«La transposición de dicho artículo de la Sexta Directiva, se completa a través del [artículo 7 de la propia Ley del IVA](#) , que regula los supuestos de no sujeción, entre los cuales se encuentra el previsto en su número 7, que establece que no están sujetas al impuesto:

"(..)7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º 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 (...)"

La lógica de la sujeción al autoconsumo, pese a su carácter gratuito, estriba en evitar que se produzca un consumo final no gravado por el impuesto, como consecuencia de la deducción de las cuotas soportadas por quien realiza tal autoconsumo (en este caso, CASBEGA). Si la transmisión realizada es gratuita y no se sujeta a IVA, nos encontraríamos con que el producto entregado habría sido consumido sin que produjese tributación alguna, puesto que lo recaudado en fases anteriores debería ser devuelto a quien ha realizado la operación gratuita. Si CASBEGA pudiera deducirse las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes que constituyen "material de terraza" y material promocional", sin que, con ocasión de la entrega de los mismos a sus clientes, haya repercutido las cuotas correspondientes (como ha sucedido, en esta ocasión) se produciría, como decimos, una pérdida de recaudación injustificada, puesto que ni CASBEGA ni sus clientes habrían soportado el IVA. Ello es contrario a la naturaleza del IVA. El gravamen del autoconsumo pretende preservar el principio de neutralidad que rige el IVA. Ahora bien, si el empresario que realiza tal entrega gratuita no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas, no tiene lógica que se sujeta a gravamen dicha entrega, puesto que desaparece el riesgo de que se produzca ese consumo no gravado.

Y es en este momento cuando entra en juego, el [artículo 96 de la Ley del IVA](#) , titulado "exclusiones y restricciones del derecho a deducir", que establece en su apartado uno, que "no podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos". Sin embargo, en la letra b) del número 5º de este apartado 1, se introduce una excepción al establecer que no tendrán esta consideración "los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas".

Por tanto, nos encontramos con dos posibilidades: una, que se cumplan los requisitos previstos en la excepción contemplada en dicha letra b), en cuyo caso, se tratará de un consumo sujeto y no exento, con derecho a deducción; y otra, que quien entregue los bienes (o preste los servicios) no se pueda deducir las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición de bienes y servicios al no serle de aplicación la excepción contempla en dicha letra) b). En este segundo caso, -que es el nuestro-, nos hallaríamos, según se desprende de lo dispuesto en el [artículo 7. 7º de la Ley del IVA](#) , como ya se ha anticipado, ante un autoconsumo no sujeto.

La interpretación conjunta los [artículos 9. 1 º](#) , [7. 7 º](#) y [96. Uno.5º de la LIVA](#) permite llegar a la misma conclusión que se desprende del artículo 5.6 de la Sexta Directiva, no vulnerándose, por tanto, el principio de neutralidad que rige e IVA.

En definitiva, del hecho de que no permita deducción del IVA, en un supuesto como el que nos ha venido ocupando, podría extraerse la conclusión de que el [artículo 96.5. 1º LIVA](#) es contrario al derecho de la Unión

Síguenos en...



Europea. Sin embargo, consideramos que una interpretación conjunta de los preceptos recién citados permite llegar a una conclusión opuesta, es decir, que dicho precepto es respetuoso con la normativa de la Unión Europea sobre el IVA y, por tanto, no resuelta procedente plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por mucho que, insistimos, una interpretación aislada del mismo da pie a pensar lo contrario.»

Esa misma doctrina puede aplicarse, mutatis mutandis, al presente caso, justificándose el devengo del IVA por concurrir un supuesto de autoconsumo en favor de los empleados de la empresa.

Y es que, como ha dicho gráficamente el TEAC, "siendo que la disponibilidad para uso privado determina el consumo que, por equiparación al que efectúa el consumidor final que adquiere o arrienda directamente el vehículo, debe gravarse en idénticos términos cuando es el empleador quien procede a la adquisición o arrendamiento para su posterior cesión a sus empleados."

Para finalizar, en cuanto a la concreta valoración de la retribución en especie, se remite al Fundamento de derecho Segundo de la resolución del TEAC de 22 de noviembre 2017, que confirma los cálculos efectuados por la Inspección.

El escrito de oposición de Randstad España se extiende sobre la ausencia de autoconsumo sujeto a IVA, a su juicio, por la cesión de vehículos de uso mixto (laboral y personal) a empleados de la propia empresa.

En primer lugar, se debe centrar la cuestión sobre qué importe del valor de la cesión de vehículos para uso mixto (laboral y personal) podría a priori calcularse un autoconsumo sujeto a IVA dado que el Abogado del Estado evita, equívoca o equivocadamente, hacerlo en su escrito de interposición del recurso.

A este respecto, recuerda que Randstad España solamente dedujo el 50% (y no el 100%) de las cuotas de IVA soportadas por el alquiler de los vehículos con arreglo a la presunción de afectación a la actividad empresarial del [art. 95. Tres.2ª de la LIVA](#).

Por su parte, la Inspección calculó el porcentaje de tiempo de uso profesional con base en una prueba de presunciones. Dicha prueba indiciaria se basó en el principio de disponibilidad aplicado en la regularización de las retenciones a cuenta del IRPF, principio que se aviene mal con el precepto que regula las retribuciones en especie (el [artículo 42.1 de la Ley del IRPF](#) dice así: «*Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios*»). En cualquier caso, la Inspección asumió la ficción como cierta de que las horas laborales del año natural según el convenio colectivo aplicable se corresponden con un uso profesional de los vehículos, mientras que el resto de horas del año (incluyendo las horas de descanso en días laborables "horas de sueño incluidas", así como las de los fines de semana y días de vacaciones por entero) deben atribuirse exclusivamente a un uso personal. Este criterio arrojó unos porcentajes de uso personal del 79,98% en 2009 y del 80% en 2010 y 2011 (y, por consiguiente, unos porcentajes de uso profesional del 20,02% en 2009 y del 20% en 2010 y 2011).

Pues bien, el supuesto autoconsumo sujeto a IVA con arreglo al [artículo 7.7.º de la LIVA](#), por haberse deducido Randstad España las cuotas de IVA soportado, se correspondería con la diferencia entre el porcentaje de uso profesional supuestamente acreditado mediante prueba de presunciones a efectos del IRPF por la Inspección (20,02% en 2009 y 20% en 2010 y 2011) y el 50% del IVA efectivamente deducido por Randstad España en los periodos comprobados con arreglo a la presunción legalmente exigible en el impuesto que aquí nos ocupa, puesto que es sobre dicha parte de uso profesional, y no otra, sobre la que Randstad España dedujo las cuotas de IVA soportado. En ningún caso dedujo Randstad España la totalidad del IVA soportado, siendo esta una corrección practicada por la Inspección al considerar, de forma errónea como afortunadamente ha corregido la Sentencia recurrida, que la cesión de los vehículos constituía una prestación de servicios onerosa sujeta a IVA.

Decaída tal consideración, debe decaer también la deducción de la totalidad del IVA soportado por Randstad España que reconoce la Inspección, por lo que la situación de partida debe ser la deducción del 50% de las cuotas de IVA soportadas por Randstad España en las facturas recibidas de las empresas arrendadoras, en aplicación de la presunción de afectación a la actividad empresarial en dicho porcentaje que realiza el [artículo 95. Tres.2ª de la LIVA](#). En este escenario, con arreglo a la norma de no sujeción técnica del [art. 7. 7.º LIVA](#), no se produciría de inicio ningún autoconsumo sujeto a IVA por el 50% del valor de la cesión de los vehículos a los empleados con respecto al cual Randstad España no dedujo cuota de IVA soportado alguna.

Sentado lo anterior, analiza si la situación de partida de Randstad España (recordemos, deducción de un 50% de las cuotas de IVA soportado con arreglo a la presunción legal) es conforme a Derecho.

Como se ha adelantado, la deducción del 50% del IVA soportado en las facturas recibidas por Randstad España de las empresas arrendadoras se basó en la presunción de afectación a la actividad empresarial en dicho porcentaje que realiza el [art. 95. Tres.2ª LIVA](#). Si bien la Inspección no cuestionó directamente la deducción de este porcentaje de IVA soportado, sí consideró acreditado, prueba de indicios mediante, que el porcentaje de uso profesional de los vehículos era inferior al 50% (un 20,02% en 2009 y un 20% en 2010

y 2011). ¿Debería considerarse entonces que el IVA soportado por Randstad España en el arrendamiento de los vehículos debería limitarse a dichos porcentajes reducidos? En opinión de dicha sociedad, la respuesta debe ser negativa.

La normativa del IVA establece una presunción de afectación a la actividad empresarial que no se ve enervada por la prueba de presunciones basada en el principio de disponibilidad del vehículo. Observa que la Inspección se limita a aceptar la ficción de que durante todas las horas del año que no son laborales según el convenio colectivo aplicable, los vehículos se utilizan para fines personales por parte de los empleados sin realizar ningún tipo de esfuerzo probatorio. Si este modo de proceder fuera admisible en Derecho, la presunción de afectación a la actividad empresarial contenida en la LIVA quedaría totalmente vacía de contenido.

En consecuencia, si el porcentaje de uso profesional de los vehículos debe ser el 50% a efectos del IVA, no se produce autoconsumo por dicha parte, ni tampoco por el 50% de uso personal restante con respecto al cual, recordemos, Randstad España no dedujo las cuotas de IVA soportado (por lo que esta segunda parte se subsume perfectamente en el supuesto de hecho de la norma de no sujeción técnica del [artículo 7. 7.º de la LIVA](#)).

A mayor abundamiento, la sociedad considera que no debe reputarse que Randstad España incurre en autoconsumo en ningún caso, puesto que la cesión de los vehículos a los empleados no se realiza para fines ajenos a su actividad empresarial, requisito ineludible para que se produzca el hecho imponible por asimilación con arreglo al [artículo 12 LIVA](#).

Aunque la cesión de los vehículos a los empleados no constituya una prestación de servicios onerosa sujeta a IVA, por no concurrir ningún tipo de contraprestación económica o renuncia de derechos por parte de los trabajadores con arreglo a la jurisprudencia del TJUE, de ello no se colige necesariamente que dichas cesiones «se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial». El uso tolerado fuera del horario laboral de los vehículos, los cuales son una mera herramienta de trabajo según se establece en el modelo de documento contractual descriptivo de las obligaciones que asume el trabajador al recibir un vehículo que consta en el expediente, supone una retribución en especie en el IRPF de los empleados y, al mismo tiempo, un coste salarial para Randstad España deducible en la base imponible del IS, por lo que difícilmente puede negarse que guarde relación con la actividad empresarial de Randstad España. De hecho, dicho uso tolerado puede cumplir funciones empresariales perfectamente legítimas, como evitar costes derivados del estacionamiento y vigilancia de los vehículos si estos permanecieran en las instalaciones de la empresa fuera del horario laboral, o mejoras de eficiencia en los desplazamientos desde los domicilios de los empleados al centro de trabajo, u a otras localizaciones por motivos laborales sin necesidad de realizar trayectos previos a las instalaciones de la empresa para recoger los vehículos.

TERCERO.- El criterio de la Sala

En relación con la primera cuestión con interés casacional conviene comenzar haciendo referencia al marco normativo (comunitario e interno) aplicable.

El artículo 395 del Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados dispone lo siguiente:

«Los nuevos Estados miembros pondrán en vigor las medidas que les sean necesarias para cumplir, desde el momento de la adhesión, las disposiciones de las directivas y decisiones definidas en el [artículo 189 del Tratado CEE](#) y en el artículo 161 del Tratado CEEA, así como las de las recomendaciones y decisiones definidas en el artículo 14 del Tratado CECA, a menos que se prevea un plazo en la lista que figura en el Anexo XXXVI o en otras disposiciones de la presente Acta.»

Examinado ese anexo, se comprueba que, en materia de fiscalidad, sí se establece un plazo específico de entrada en vigor para Portugal, en relación con determinadas directivas, exactamente, el 1 de enero de 1989. En esa materia, no se contempla un plazo diferente del 1 de enero de 1986 para España, en otras sí.

Por otro lado, España no solicitó autorización, a través de la Comisión, por el procedimiento previsto en el [artículo 27 de la "Sexta Directiva"](#), ni a través de su equivalente posterior, y actualmente vigente, el [artículo 395 de la "Directiva IVA"](#).

La cláusula *standstill* aparece regulada en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo de la "Sexta Directiva", que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA, que eran aplicables antes de su entrada en vigor. Es decir, permite mantener las limitaciones a la deducibilidad de determinados gastos si, con carácter previo a la entrada en vigor de la "Sexta Directiva", estas limitaciones ya figuraban en su normativa nacional. Dicha regulación fue sustituida por el [artículo 176 de la "Directiva IVA"](#), que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

La [sentencia de Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de marzo de 2026, C-515/24](#), Randstad España, ECLI: [EU:C:2026:190](#) sintetiza su posición al respecto, en sus apartados 23 a 27, que reproducimos seguidamente:

Síguenos en...



«23 Según reiterada jurisprudencia, el derecho de deducción previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad del IVA soportado en las operaciones anteriores (véase la [sentencia de 2 de mayo de 2019, Grupa Lotos, C-225/18](#), EU:C:2019:349, apartado 25 y jurisprudencia citada).

24 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también se desprende que solo se permiten excepciones al derecho a deducir el IVA en los casos expresamente previstos por las disposiciones de las directivas que regulan ese impuesto, que deben ser objeto de interpretación estricta (véase la [sentencia de 2 de mayo de 2019, Grupa Lotos, C-225/18](#), EU:C:2019:349, apartado 28 y jurisprudencia citada).

25 Entre esas excepciones figura el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA -idéntico, en esencia, al artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva-, cuya adopción no ha tenido incidencia en la jurisprudencia relativa a esa última disposición (véase la [sentencia de 2 de mayo de 2019, Grupa Lotos, C-225/18](#), EU:C:2019:349, apartado 29 y jurisprudencia citada).

26 Al igual que el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, que lo precedió, el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del 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 deducir el IVA que eran aplicables en 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 no ha hecho (véase la [sentencia de 2 de mayo de 2019, Grupa Lotos, C-225/18](#), EU:C:2019:349, apartado 30 y jurisprudencia citada).

27 El Tribunal de Justicia ha precisado que la facultad residual de los Estados miembros de mantener exclusiones nacionales al derecho a deducir el IVA en virtud del artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA no es, sin embargo, absoluta. Así, la cláusula de standstill no tiene por objetivo que, en el momento de su adhesión, un nuevo Estado miembro pueda modificar su normativa interna ampliando el ámbito de las exclusiones existentes de forma que esa normativa se aleje de los objetivos de la Directiva del IVA, lo cual resultaría contrario al propio espíritu de esa cláusula (véase la [sentencia de 2 de mayo de 2019, Grupa Lotos, C-225/18](#), EU:C:2019:349, apartado 31 y jurisprudencia citada).».

Habida cuenta de que todavía el Consejo no ha determinado, a propuesta de la Comisión, qué gastos no conllevan el derecho a la deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, a aquellos Estados que se hayan adherido a la Unión Europea con posterioridad a la entrada en vigor de la "Sexta Directiva" (17 de mayo de 1977), como es el caso de España, se les permite mantener las exclusiones previstas por su legislación nacional vigente en la fecha de su adhesión.

El artículo 168, letra a), de la "Directiva IVA" establece lo siguiente:

«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 artículo 176 de la Directiva del IVA tiene la siguiente redacción:

«El Consejo [de la Unión Europea], a propuesta de la Comisión [Europea] 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.».

Como ha quedado dicho, el Consejo no ha aprobado todavía una lista de gastos que no dan derecho a deducir el IVA.

El artículo treinta y tres, apartado 1, puntos 3.º y 5.º, de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del impuesto sobre el valor añadido establecía lo siguiente:

«1. No podrán ser objeto de deducción:

[...]

3.º Las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de alimentos o bebidas, o por servicios de hostelería, restaurante o espectáculos, excepto cuando se destinen a ser utilizados o consumidos por los asalariados o terceras personas mediante contraprestación.

[...]

5.º Las cuotas soportadas como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.»

La Ley 30/1985 entró en vigor el 1 de enero de 1986 y fue derogada por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido.

El artículo 96. Uno, de la Ley 37/1992, en su versión aplicable para el presente asunto, dispone lo siguiente:

«No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

[...]

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

[...]»

Sobre la cláusula de standstill existe abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluida la relativa a la materia tributaria. La singularidad del caso planteado queda puesta de manifiesto en la [sentencia de 12 de marzo de 2026, ECLI:EU:C:2026:190](#). La sentencia sigue los pasos de las conclusiones de la Abogada General, de 23 de octubre de 2025, ECLI: EU:C:2025:824 con alguna diferencia entre una y otra, puesto que la sentencia corrige alguna incoherencia contenida en las conclusiones. Pero, en los demás, siguen la misma senda, prueba de ella es la apelación al principio de igualdad entre Estados miembros. Así, en las conclusiones, apartados puede leerse:

«46. Por otra parte, con el trasfondo de la igualdad entre los Estados miembros, me parece muy extraño que Alemania pueda, por ejemplo, mantener su exclusión de la deducción del impuesto soportado en el caso de los obsequios por razones empresariales porque ya disponía de un sistema del IVA con deducción del impuesto soportado al expirar el plazo de transposición de la Directiva, pero que un Estado miembro que se haya adherido posteriormente a la Unión no pueda introducir tal exclusión un segundo teórico antes de la adhesión o en el mismo momento de esta.

47. Si España hubiera introducido por primera vez un sistema propio del IVA con deducción del impuesto soportado y la correspondiente exclusión un día antes de la adhesión y lo hubiese dotado de vigencia (por un día) y con la adhesión un día después hubiera transpuesto la Directiva del IVA, nadie cuestionaría, sin duda, la aplicabilidad de la cláusula stand-sutil del artículo 176, párrafo segundo, de dicha Directiva. Ahora bien, el hecho de que dicha norma entrase en vigor un día antes, un segundo teórico antes o al mismo tiempo no puede afectar a los ingresos fiscales de un Estado miembro (y supuestamente tampoco a los recursos propios de la Unión). El único elemento determinante es si, después la adhesión, la situación se modifica ulteriormente en contra de lo dispuesto en la Directiva. Pues bien, esto no ha ocurrido en España.

48. A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída hasta la fecha también aboga por este enfoque, que trata por igual a todos los Estados miembros, puesto que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA contiene una cláusula stand-still que prevé, en particular, para los Estados que se adhieran a la Unión, el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a deducir el impuesto soportado que fueran aplicables antes de la fecha de su adhesión, hasta que el Consejo adopte las disposiciones previstas en el párrafo primero de ese artículo 176, algo que, hasta la fecha, el Consejo aún no ha hecho.»

Como advierte la Abogada General «a la igualdad de los Estados miembros se le atribuye a veces tanto peso que se dice que de ella se deriva incluso la primacía del Derecho de la Unión»

Este principio de igual entre Estados miembros, que no es una novedad de esta sentencia, como es obvio, se convierte en la piedra basal a la hora de resolver la cuestión prejudicial.

El enfoque de la Abogada General va en esa dirección. Así en los apartados 2 a 4 de sus conclusiones afirma:

«2. [...] dado que España no tenía un IVA con régimen de deducciones antes de la adhesión, tampoco tenía normas de exclusión. Ahora bien, como la deducción del impuesto soportado por los llamados gastos de representación que no tengan carácter estrictamente profesional no parece obligatoria, España introdujo tal exclusión por medio de una ley publicada poco antes de la adhesión, como ley del IVA que transponía la Directiva, y que entró en vigor en el momento de la adhesión.

3. Si no hay IVA con deducción del impuesto soportado, una exclusión de la deducción no tiene sentido. Por eso, España no podía en realidad -a diferencia de otros Estados miembros- establecer esta exclusión hasta que no entrase en vigor el nuevo sistema del IVA. Ahora se plantea la cuestión de si esto sigue estando cubierto por la cláusula stand-still o si los Estados miembros que no tenían un sistema del IVA con deducción del impuesto soportado antes de la adhesión no podían hacer uso de la posibilidad de limitar la

deducción del impuesto soportado al mismo tiempo que se introdujo el nuevo sistema del IVA, sino solo antes de que este sistema se introdujese.

4. Por tanto, el presente asunto no solo versa sobre la interpretación de la cláusula stand-still, sino que afecta también a la igualdad de los Estados miembros en la Unión Europea. Muchos Estados miembros que disponían de un modelo de deducción del impuesto soportado limitaron la deducción en el caso de los denominados gastos de representación (algo que siguió vigente después), mientras que todos aquellos Estados miembros que no tenían un modelo de deducción del impuesto soportado no podían (naturalmente) tener tales normas, de modo que tenían que soportar una pérdida de ingresos fiscales si no introducían normas semejantes en el momento de su adhesión.»

Como se ha dicho, la sentencia asume las tesis de la Abogada General, declarado en su apartado 36 que la interpretación que se sostiene en ella, «permite que todos los Estados miembros se beneficien del efecto útil del artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, cualesquiera que sean los sistemas de impuestos indirectos sobre el consumo en vigor antes de su adhesión a la Unión. A este respecto, como ha señalado, en esencia, la Abogada General en los puntos 4 y 46 a 48 de sus conclusiones, una interpretación contraria podría perjudicar a aquellos Estados miembros que, antes de su adhesión a la Unión, no disponían en su normativa de un impuesto equivalente o idéntico al IVA.»

Por lo demás, como la propia Randstad España recuerda «una sentencia del Tribunal de Justicia dictada en el marco del procedimiento prejudicial vincula al juez nacional en cuanto a la interpretación del Derecho de la Unión a efectos de la resolución del litigio del que conoce», de manera que lo único que tiene que hacer ahora esta Sala es comprobar según resulta del apartado 31 de la sentencia del TJUE, es si la norma controvertida ha ampliado el ámbito de aplicación de la exclusión del derecho de deducción de que se trata en el litigio principal.

Realizada tal comprobación, esta Sala concluye que, en lo que tiene que ver con el presente recurso de casación, que es lo que nos corresponde comprobar, tal ampliación no se ha producido.».

Las alegaciones de Randstad España de 23 de abril de 2026 son una crítica a la sentencia, de ahí que su insatisfacción con el fallo se acabe concretando en la petición de que elevemos una nueva cuestión prejudicial. Siendo como somos un tribunal de última instancia debemos pronunciamos sobre dicha solicitud, si entendiéramos, como entiende Randstad España, que la respuesta dada por el Tribunal de Justicia en el asunto C-515/24 no resuelve totalmente el litigio o se manifiestan nuevas dudas interpretativas. Textualmente solicita que volvamos «a plantear cuestión prejudicial ante el TJUE para que el tribunal justifique y aclare si ha matizado o corregido su jurisprudencia anterior, concretando si las restricciones al derecho a deducir de los artículos 96.Uno.4 y 5 de la Ley del IVA quedan amparadas por el párrafo primero (gastos de lujo, recreo o representación), admitiendo por tanto prueba en contrario de la afectación de tales gastos a la actividad empresarial en función de las circunstancias del caso concreto, o el párrafo segundo del artículo 176 de la Directiva del IVA (gastos con un carácter estrictamente profesional amparados por la Cláusula Standstill), constituyendo por tanto una restricción absoluta e incondicionada del derecho a la deducción.»

Ha de tenerse presente la [sentencia de 24 de marzo de 2026, C-767/23](#), Remling, ECLI: EU:C: 2026: 243, en cuyos apartados 33 y 34, declara en relación con la obligación de plantear una cuestión prejudicial, que:

«33 Tal obligación se entiende cumplida cuando un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso indica expresamente que pretende hacer suya la fundamentación formulada por el órgano jurisdiccional inferior en el litigio de que se trate, siempre que este último haya expuesto las razones por las cuales consideró, bien que la cuestión relativa al Derecho de la Unión que se había planteado no era pertinente, bien que la disposición del Derecho de la Unión en cuestión ya había sido interpretada por el Tribunal de Justicia, o bien que esta interpretación era tan evidente que no dejaba lugar a ninguna duda razonable.

34 Fuera de este supuesto, la motivación exigida a los órganos jurisdiccionales nacionales cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso debe adaptarse a las circunstancias de hecho y de Derecho del litigio de que se trate y obliga, en todos los casos, a exponer las razones específicas y concretas por las que aquellos estiman que no es preciso plantear una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia.»

El juez nacional no solo tiene la facultad, sino que puede tener la **obligación**(si es un tribunal de última instancia) de elevar una **nueva petición** cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Esto ocurre cuando la primera respuesta deja lagunas, no resuelve completamente el litigio o surgen nuevas dudas interpretativas

Pues bien, para dar respuesta a dicha solicitud que en el apartado 39 de la [sentencia de 12 de marzo de 2026, ECLI:EU:C:2026:190](#) se declara:

«carece de relevancia el hecho, mencionado por el órgano jurisdiccional remitente en su cuestión prejudicial, de que el importe de los gastos en cuestión sí sea deducible fiscalmente a efectos de los

impuestos personales sobre la renta en España. Como ha destacado la Abogada General en el punto 35 de sus conclusiones, por una parte, los impuestos personales sobre la renta no están armonizados a escala de la Unión, por lo que los Estados miembros tienen libertad para conservar o introducir reglas diferentes relativas a las prohibiciones de deducción de gastos de la base de tales impuestos. Por otra parte, la normativa que regula dichos impuestos persigue otros objetivos, concretamente, por regla general, gravar los rendimientos generados por una actividad o por un bien, mientras que el Derecho en materia de IVA grava el gasto vinculado a un bien de consumo.»

Por otro lado, en la misma sentencia, en su apartado 33 también se declara, «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.», añadiéndose en los apartados 34 y 35 lo que sigue:

«34 A este respecto, del artículo 176, párrafo primero, de la Directiva del IVA se desprende que, si bien corresponde al Consejo determinar los gastos que no dan derecho a deducir el IVA, «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».

35 En estas circunstancias, 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.»

Consiguientemente, consideramos que no procede el planteamiento de una nueva cuestión prejudicial, puesto que nos hallamos ante un acto aclarado.

En relación con la segunda cuestión con interés casacional, hemos de recordar que un asunto muy precedido, entre las mismas partes, fue examinado en la [sentencia 131/2024, de 29 de enero, recaída en el rec. cas. 5256/2022](#), por lo que exigencias de unidad de doctrina, inherentes a los principios de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley ([artículos 9.3 y 14 de la Constitución](#)), imponen aquí reiterar el criterio interpretativo que allí se siguió y la cuestión planteada merecen igual respuesta que la que en dicha sentencia se contiene.

En el fundamento de derecho tercero de dicha sentencia afirmamos:

«El artículo 4. (hecho imponible) LIVA establece en su apartado uno: "Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen" El artículo 7 (operaciones no sujetas) de la misma LIVA, establece:

"No estarán sujetas al impuesto:

(...) 7.º Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º 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.

Tampoco estarán sujetas al impuesto las operaciones a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros y no se le hubiera atribuido el derecho a deducir total o parcialmente el Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado en la recepción de dicho servicio"

Según el artículo 12 LIVA, sobre "Operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios":

"Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán autoconsumos de servicios las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

1.º Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9, número 1.º, de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.

2.º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.

3.º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional".

Según el artículo 95, relativo a "limitaciones del derecho a deducir":

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.

2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

Tres. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.

(..)

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el capítulo I del título VIII de esta Ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional. (...)"

La inspección invocó distintas consultas de la Dirección General de Tributos sobre el tratamiento de los vehículos destinados a uso mixto, para ser objeto de retribución en especie a favor de los empleados y para uso por la propia empresa en su actividad, argumento que posteriormente utiliza la R. TEAC de 21 de marzo de 2018 para desestimar las pretensiones de la empresa.

En particular, una de las consultas invocadas por la Inspección de los Tributos (V1379-11, de 30 de mayo), hace referencia a un supuesto sustancialmente distinto al que es objeto de controversia, en el que los trabajadores beneficiarios de la cesión de los vehículos renunciaban a una parte de la retribución en metálico como contraprestación de las retribuciones en especie percibidas, razón por la que la DGT concluyó que la [sentencia TJUE de 29 de junio de 2010, Astra Zeneka UK, C-40/09, EU:C:2010:450](#), era directamente aplicable, cumpliéndose por tanto los requisitos para la existencia de una "prestación de servicios realizada a título oneroso". Sin embargo, el supuesto contemplado en la consulta no es comparable al de Randstad, por cuanto en el caso de Randstad, los trabajadores no renunciaron a una parte de su sueldo en metálico a cambio de recibir el vehículo, tal y como se hizo constar en el curso de la comprobación y, acredita mediante el certificado firmado por el director de Recursos Humanos de Randstad que figura en el expediente. En dicho certificado se manifiesta que la cesión de los vehículos a los

Síguenos en...

trabajadores se concede de forma gratuita sin perjuicio del salario que les corresponde, sin que los trabajadores renuncien, a cambio, a parte de su salario.

En realidad, este supuesto es semejante al segundo de los abordados por la [STJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19](#), EU:C:2021:32, en sus apartados 47 a 49, al que después nos referiremos.

La verdad es que la citada consulta vinculante de la DGT en ningún caso serviría para sostener jurídicamente las liquidaciones practicadas por la Inspección de los Tributos en el acuerdo de liquidación, en el caso ahora enjuiciado, máxime cuando la propia consulta expone la tesis contraria a la defendida por la Inspección de los Tributos cuando afirma lo que sigue: "

(...) si el trabajo desarrollado por el empleado que percibe la retribución en especie y el salario percibido por el mismo no dependen de la percepción o no de esta retribución no dineraria, no cabrá considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación del servicio que constituye la retribución en especie y, por tanto, se tratará de una prestación de servicios efectuada a título gratuito".

Este es, precisamente, el caso ante el que nos encontramos, en que ni el trabajo ni el salario del empleado dependen ni se ven alterados por la circunstancia de haber sido cesionarios de un vehículo.

La empresa considera que en un caso como el que nos ocupa, en el que, insiste por ser una cuestión nuclear, Randstad cede vehículos a determinados empleados de manera gratuita, sin que los empleados renuncien a una parte de su retribución dineraria normal, y en el que para nada depende tampoco el trabajo que debe ser realizado por el empleado del hecho de recibir o no la cesión del uso de un vehículo, no se cumplen los requisitos exigidos por el TJUE para que exista una "prestación de servicios realizada a título oneroso" a efectos del IVA, por cuanto no existe relación directa entre el servicio prestado por el empleador y la supuesta contraprestación recibida del empleado, no pudiendo además cuantificarse efectiva y dinerariamente el importe de la supuesta contraprestación recibida por el empleador a cambio de la cesión del vehículo. En definitiva, sobre la base de la jurisprudencia del TJUE citada y en atención a los hechos y circunstancias del caso descritos, considera que en ningún caso las cesiones de vehículos por la empresa en favor de determinados empleados deben ser consideradas "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" a efectos del IVA, no teniendo [Randstad] la obligación de repercutir IVA a sus empleados por dichas cesiones, como sostiene la Inspección de los Tributos (y confirma la resolución del TEAC recurrida), y no pudiendo tampoco deducir la totalidad del IVA soportado para su adquisición (sino exclusivamente un 50%), no siendo procedentes, por tanto, las liquidaciones practicadas por la Inspección de los Tributos en el acuerdo de liquidación.

Lo cierto es que el propio TEAC ha matizado su posición, en RRTEAC posteriores a la ahora recurrida, que lleva fecha de 21 de marzo de 2018.

El TEAC, en dos resoluciones, una de 22 de febrero de 2022 y otra de 22 de marzo de 2022, sostiene una posición basada en una sentencia del TJUE posterior a las actuaciones y resolución recurridas, [sentencia de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19](#), EU:C:2021:32, a la que ambas partes se han referido en sus respectivos escritos de interposición y oposición.

Dicha sentencia diferencia dos supuestos:

A) Cesión por un sujeto pasivo a su empleado de un vehículo afectado a la actividad empresarial, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas.

Este es nuestro supuesto. Existen documentos en el expediente, invocados por la empresa, que no han sido desvirtuados por la Inspección que han llevado a la sentencia de instancia a aceptar los razonamientos de Randstad, contrarios a la tesis de la AEAT. No en vano acaba estimando el recurso, concluyendo que la cesión de vehículos por parte de la entidad recurrente a sus empleados no constituye una prestación onerosa de servicios, "ante la falta de prueba de la contraprestación económica por la cesión a cargo de los trabajadores en los términos indicados", por lo que no resultaba procedente imputación alguna por el uso privativo de los vehículos al tratarse de cesiones no sujetas, ni resultaba exigible que la empresa repercutiera el impuesto a sus trabajadores por esta cesión.

A este supuesto se refiere la [STJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19](#), EU:C:2021:32, en los apartados 27 a 32 que, por su importancia reproducidos íntegramente:

"27 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

28 En el presente caso, no se discute que QM es un sujeto pasivo y que actuó como tal al ceder vehículos a sus empleados.

29 Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios solo se realiza "a título oneroso", a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, y, por tanto, solo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Así ocurre cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véase, en este sentido, la [sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19](#), EU:C:2020:193, apartado 21 y jurisprudencia citada).

30 Tal relación directa puede concretarse, en las relaciones entre un empleador y su empleado, en una parte de la retribución en metálico a la que este último debe renunciar en contrapartida a una prestación concedida por el primero (véanse, en este sentido, las [sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95](#), EU:C:1997:491, apartados 14 y 15, y de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, [C-40/09](#), EU:C:2010:450, apartado 29).

31 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente se refiere en su cuestión prejudicial a un préstamo de vehículo por el que el colaborador no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución en metálico, y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el sujeto pasivo conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del vehículo de empresa está vinculado a la renuncia a otras ventajas.

32 Así pues, sin perjuicio de las comprobaciones fácticas que incumben al órgano jurisdiccional remitente, tal prestación no puede calificarse, por ello, como prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

B) Cesión por un sujeto pasivo a su empleado de un vehículo afectado a la actividad empresarial, a cambio de una retribución dineraria.

La misma [STJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19](#), EU:C:2021:32, argumenta, en este caso en sus apartados 47 a 49, que también reproducimos.

"47 Sin embargo, hay que añadir que de la resolución de remisión se desprende explícitamente que el asunto principal se refiere también a la cesión de un vehículo por parte de QM a uno de sus colaboradores, a cambio del cual este pagó, durante los años de que se trata en el procedimiento principal, cerca de 5 700 euros anuales, deducidos de su retribución.

48 Aunque el órgano jurisdiccional remitente no se haya referido explícitamente a esa prestación en la cuestión prejudicial planteada, el Tribunal de Justicia considera necesario dar indicaciones adicionales al respecto.

49 En tal supuesto, puede tratarse, en efecto, de una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, que puede, por tanto, entrar en el ámbito de aplicación del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, lo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente a la luz de las pruebas de que disponga".

Nos quedamos, pues, con la idea de que nos hallamos en la primera de las dos hipótesis, y siendo así, el TEAC, en 2022, en dos resoluciones, extrae los siguientes criterios de la [STJUE de 20 de enero de 2021, Finanzamt Saarbrücken, C- 288/19](#), EU:C:2021:32, para calificar las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados como onerosas, a efectos de determinar su sujeción al IVA:

- Son de aplicación los criterios generales establecidos por el propio TJUE para calificar como onerosas o gratuitas el resto de operaciones, de manera que únicamente se considerarán como operaciones a título oneroso si existe una relación directa entre la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio.

- La contrapartida ha de tener un valor subjetivo, esto es, un valor que pueda expresarse en dinero.

- Una entrega de bienes o prestación de servicios del empleador a los empleados no puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, esta operación tenga la consideración de retribución en especie. Particularmente, la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el empleador a favor de sus empleados puede calificarse como operación a título oneroso, cuando:

a) El trabajador efectúe un pago por ello.

b) El trabajador emplee una parte de su retribución monetaria, que le es detrída de su salario, a cambio de la prestación concedida.

c) El trabajador deba elegir entre distintas ventajas ofrecidas por el empleador en virtud de un acuerdo entre las partes, de suerte que la elección por una de esas ventajas conlleve la renuncia a una parte de su retribución en metálico.

d) Una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o documento accesorio.»

Pues bien, centrándonos en la primera de las dos hipótesis, debemos recordar que el apartado 32 de la sentencia remite a los tribunales internos las comprobaciones fácticas pertinentes. En esta ocasión tales comprobaciones han sido realizadas por el tribunal de instancia, habiendo concluido en la inexistencia de prueba por parte de la administración que desvirtuó la actuación de Randstad.

Como ya se ha dicho en los antecedentes, en los años objeto de regularización, Randstad adquirió a terceros vehículos en régimen de renting que fueron cedidos a determinados empleados para su uso mixto, imputándosele a los trabajadores determinados importes en concepto de retribuciones en especie sobre las que practicó ingresos a cuenta del IRPF. La Inspección regularizó la diferencia entre el ingreso a cuenta que procede de dicho cálculo y el efectivamente practicado por la entidad. Tal aumento fue también considerado por la Inspección en la regularización del IVA, incrementándose el IVA soportado deducible del 50 por 100 al 100 por 100. Por ello, consideró que el obligado tributario debe repercutir al trabajador que recibe la retribución en especie, el IVA correspondiente a la disponibilidad del vehículo para los fines particulares del trabajador, siendo la base imponible el valor de mercado de esa cesión.

Ya hemos visto que la sentencia recurrida no ha considerado, ante la falta de prueba de la contraprestación económica por la cesión a cargo de los trabajadores en los términos indicados, que la cesión de vehículos por parte de la entidad recurrente a sus empleados constituya una prestación onerosa de servicios.

CUARTO.- Doctrina que se fija

En relación con la primera cuestión con interés casacional se fija la siguiente doctrina:

El artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a lo dispuesto en el artículo 96. Uno.4 y 5 de la LIVA que contiene una exclusión del derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de determinados bienes y servicios, tales como entradas para espectáculos deportivos, destinados a atenciones a clientes, a asalariados o a terceros.

Con respecto a la segunda cuestión con interés casacional fijamos la siguiente doctrina:

La cesión por el sujeto pasivo del uso de un vehículo afectado -un 50 por 100, por aplicación de la presunción establecida en el artículo 95. Tres. 2ª LIVA, no desvirtuada por la AEAT- a la actividad empresarial, a su empleado para su uso particular, a título gratuito, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni deja de percibir una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas, es una operación no sujeta al IVA, aunque por tal bien se hubiere deducido, también en dicho porcentaje, el IVA soportado por el renting del vehículo.

QUINTO.- Pretensiones.

En su escrito de interposición, Randstad España solicita que dicte Sentencia por la que declare que los apartados 4º y 5º del artículo 96. Uno de la LIVA no son conformes con el Derecho de la Unión Europea y, en consecuencia, anule la Sentencia recurrida y restablezca la situación jurídica de RES, ordenando la devolución de las cuotas de IVA e intereses de demora ingresados, junto con los correspondientes intereses de demora devengados a su favor con los demás pronunciamientos que procedan en Derecho.

Respecto de la pretensión deducida considera la Abogacía del Estado, que la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación, pretensión que se acoge por todo lo expuesto anteriormente.

En relación con el recurso interpuesto por la Abogacía del Estado, la pretensión que se ejercita queda concretada en que se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 7 y 12 LIVA y, en su virtud, se solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando ajustada a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de noviembre de 2017 y los acuerdos y actos de los que trae causa. Pues bien, por las razones ya expresadas en fundamentos anteriores no resulta procedente imputación alguna por el uso privativo de los vehículos al tratarse de cesiones no sujetas, no resultando exigible, por tanto, que la empresa repercutiera el IVA a sus trabajadores por esta cesión, lo que, como resultado, implica la confirmación de la sentencia recurrida.

SEXTO. - Pronunciamiento sobre 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. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, de conformidad con el artículo 139.1 LJCA.

FALLO

Síguenos en...



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

Primero.Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.

Segundo.No haber lugar al recurso de casación interpuesto por Randstad España, ni tampoco al interpuesto por la Administración General del Estado, contra la [sentencia dictada el 18 de enero de 2022 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional](#), que estimó parcialmente el recurso deducido frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 22 de noviembre de 2017.

Tercero.-No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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).

Síguenos en...

