



Roj: **STS 3252/2026 - ECLI:ES:TS:2026:3252**

Id Cendoj: **28079130022026100255**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/07/2026**

Nº de Recurso: **246/2023**

Nº de Resolución: **924/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 15/07/2019,**
SAN 4913/2022,
ATS 13068/2023,
STS 3252/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 924/2026

Fecha de sentencia: 16/07/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 246/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 02/06/2026

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 246/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 924/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 16 de julio de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **246/2023**, interpuesto por la procuradora doña Alicia Martínez Villoslada, en nombre y representación de la sociedad mercantil **RANDSTAD ESPAÑA, S.L.U.**-Randstad, en adelante-, contra la sentencia de 20 de octubre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 2210/2019. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 20 de octubre de 2022, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo 2210/2019, promovido por la Procuradora de los Tribunales Dña. Alicia Martínez Villoslada, en nombre y en representación de la mercantil RANDSTAD ESPAÑA, S.L.U., contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central en fecha 15 de julio de 2019 por la que se acuerda desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a los previos acuerdos de liquidación provisional, de fecha 30 de octubre de 2015, y de imposición de sanciones, de 16 de febrero de 2016, dictados por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, relativos al IVA, períodos 4 a 12 del 2012 y, en consecuencia, anulamos dicha resolución por no ser conforme con el ordenamiento jurídico en, salvo en cuanto a la regularización tributaria efectuada respecto de las adquisiciones de entradas para espectáculos deportivos y servicios de recreo.

No se efectúa un pronunciamiento especial en relación con las costas procesales causadas en esta instancia [...]"

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña Alicia Martínez Villoslada, en nombre y representación de la mercantil Randstad España, S.L.U, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 12 de diciembre de 2022.

2. Tras justificar el cumplimiento de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas los artículos 168 y 176 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios -sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme- (Sexta Directiva).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 23 de diciembre de 2022, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La Procuradora doña Alicia Martínez Villoslada, en la citada representación, ha comparecido como recurrente, el 31 de enero de 2023; y el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, como recurrido, lo ha hecho el 30 de enero de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 29 de septiembre de 2023, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, 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 de que introduce una condición limitativa al

ejercicio del derecho de deducción, siendo así que la ley entró en vigor el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, 1 de enero de 1986, no existiendo, consecuentemente y en puridad, norma en vigor que previera tal limitación hasta el mismo día de la adhesión [...]".

2. La procuradora Sra. Martínez Villoslada interpuso recurso de casación en escrito de 30 de noviembre de 2023, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] SUPlico que, teniendo por presentado este escrito con sus copias, se sirva admitirlo; unirlo a los autos de su razón; y, en su virtud, tenga por interpuesto en tiempo y forma ESCRITO DE INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN contra la Sentencia, de 20 de octubre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo n.º 2210/2019 ; y, 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 [...]".

CUARTO.-Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición al recurso el 9 de febrero de 2024, en cuyo suplico solicitó de esta Sala lo que a continuación se expresa:

"[...] Por las razones expuestas consideramos que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho, y solicitamos su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

PRIMER OTROSÍ DICE: que esta parte se opone al planteamiento de la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la que aluden la recurrente en el apartado 9 de su escrito de interposición del recurso de casación por las razones expresadas en el cuerpo de este escrito de oposición, que damos por íntegramente reproducidas.

No obstante, aunque como se ha argumentado, esta representación procesal entiende que no procede el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de que la Sala acordase plantearla se nos dé traslado para poder formular alegaciones [...]".

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no reputó necesario celebrar vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso, inicialmente, el 8 de octubre de 2024. Sin embargo, por providencia de 22 de octubre de 2024 acordamos la suspensión del curso procesal del recurso, toda vez que en un asunto idéntico -casación nº 5250/2022- se había planteado cuestión prejudicial ante el TJUE.

Una vez resuelta dicha cuestión prejudicial, mediante sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de marzo de 2026, asunto C-515/24 (Randstad España), se acordó, por providencia de 9 de junio de 2026, ofrecer un trámite a las partes, por plazo de 10 días, para que formularan alegaciones acerca de la posible relevancia de la aplicación de la mencionada sentencia del TJUE a este recurso de casación, trámite que fue evacuado por ambas partes.

Se volvió a fijar la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 2 de junio de 2026, en que comenzó la deliberación, prolongada hasta el 30 de junio siguiente, en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación, auto de admisión y razonamientos de la sentencia impugnada.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en 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 de que introduce una condición limitativa al ejercicio del derecho de deducción, siendo así que la ley entró en vigor el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, 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.

La sentencia de instancia, ahora recurrida en casación, estimó parcialmente el recurso entablado por Randstad, pero únicamente en lo relativo a la sanción que le había sido impuesta, que la Sala a quo anuló, por considerarla contraria a Derecho. Los razonamientos que contiene, al respecto, la sentencia impugnada, son los siguientes:

"[...] SEGUNDO.- Debemos examinar 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 y entradas para asistir a una jornada de clases de golf en Retamares Casino Club de Golf.

La recurrente sostiene que las exclusiones a la deducibilidad del IVA soportado contenidas en el artículo 96. Uno. 4º y 5º de la LIVA son incompatibles con el ordenamiento jurídico comunitario, en concreto con los artículos 168 y 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA ("Sexta Directiva"), en la medida en que establecen restricciones al derecho a la deducibilidad del IVA asentadas en criterios objetivos, obviando cualquier vinculación de los gastos incurridos con el ejercicio de la actividad empresarial y, en consecuencia, quebrando el principio de neutralidad del IVA.

Afirma que los gastos incurridos por la actora están plenamente relacionados con la actividad del Grupo Randstad. Que los asistentes a los eventos deportivos sufragados por RES son clientes en activo de las distintas sociedades que integran el Grupo Randstad o, en algunas ocasiones, clientes potenciales cuya captación interesa al Grupo Randstad, siendo RES quien asume los gastos en cumplimiento del Contrato de Prestación de Servicios de Gestión suscrito entre RES y las filiales operativas del Grupo Randstad en España.

Explica que los gastos incurridos por RES respecto de los que la Administración tributaria regulariza el IVA soportado, por considerarlo no deducible, son gastos para la adquisición de entradas a espectáculos deportivos y servicios de recreo que destina a invitar a determinados empleados de empresas clientes para consolidar las relaciones comerciales con dichas empresas o de potenciales clientes a los que pretende poder prestar sus servicios en el futuro. Que la experiencia empresarial acumulada durante muchos años, RES adquiere estos Servicios porque son necesarios (o cuando menos convenientes) para incentivar las ventas, fidelizar a los clientes o proveedores, fomentar relaciones de interés e incrementar el valor a nivel reputacional de la entidad.

Añade que las atenciones a clientes son habituales en el sector en el que opera RES, que forma parte de un grupo multinacional que opera en múltiples jurisdicciones aplicando estas políticas de promoción a nivel global, y se han convertido en un factor más para competir en el mercado con otras empresas del sector y que la adquisición de los Servicios son, por tanto, una necesidad estrictamente empresarial.

Por todo ello concluye que la invitación por parte de RES a clientes o potenciales clientes a los mencionados espectáculos y actividades deportivas guarda una relación directa con su actividad empresarial y que, por tanto, la adquisición de los Servicios se utiliza para fines exclusivamente empresariales.

Por el contrario, la Administración regulariza el IVA soportado por la recurrente porque considera que no son deducibles las cuotas soportadas en relación con los gastos realizados con ocasión de la adquisición de esas entradas a espectáculos deportivos y a servicios de recreo.

TERCERO.- Sobre esta cuestión ya se ha pronunciado esta misma Sección en sentido desestimatorio a las pretensiones de la recurrente en las sentencias dictadas en fecha 16 de abril de 2021 (recurso nº 768/2018 en fecha 29 de septiembre de 2021 (recurso nº 804/2017) y en la sentencia de del 17 de enero de 2022 (recurso nº 117/2018).

En dichas sentencias distinguíamos entre gastos que siendo deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades podían no serlo en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Así decíamos que en el Impuesto sobre Sociedades los gastos por atenciones a clientes que guardan relación con la obtención de ingresos de la actividad empresarial sí son deducibles. Y en este sentido el artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone que: "No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles (...) e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos".

Por lo tanto, los 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 destinan 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 STJUE 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, sí eran deducibles".

SEGUNDO.-Íntegra remisión a la doctrina establecida por esta Sala y Sección en la reciente sentencia de 13 de julio pasado, recaída en el recurso de casación nº 5250/2022, seguida entre las mismas partes procesales.

Como hemos anticipado, este recurso de casación es idéntico, en lo sustancial, al seguido entre las mismas partes procesales intervinientes en otra casación, la numerada como 5250/2022, que ha dado lugar a una sentencia desestimatoria, cuyo criterio debemos seguir, por respeto a los principios de seguridad jurídica y unidad de doctrina. Es cierto que existen algunas diferencias, toda vez que en el asunto de referencia recurrieron en casación ambas partes, dado que el objeto del proceso, en aquel caso, incluía, además de la cuestión de interés casacional, otra cuestión que en el presente asunto no ha sido planteada por Randstad, que es la única recurrente.

Hemos de partir de que, como ya se ha indicado, en el recurso nº 5250/2022, esta Sala planteó cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuestión que motivó que este recurso quedara suspendido, atendida la sustancial identidad entre ambos procesos. Así, mediante auto de 22 de julio de 2024, acordamos plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

"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.4 º 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, 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 imponible 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)?

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 5º 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, asunto C-515/24, Randstad España, en el que efectuó, en relación con la segunda de las cuestiones prejudiciales planteadas, las siguientes consideraciones:

«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 3º y 5º de la Ley 30/1985, cuyo contenido se reproduce, en esencia, en el artículo 96. Uno, puntos 4º y 5º 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, 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".

Finalmente, el Tribunal de Justicia -TJUE- declara al respecto:

"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".

La sentencia de 13 de julio último, que desestimó los dos recursos de casación interpuestos -por ambas partes procesales- en lo que a este asunto interesa, solo es relevante la respuesta ofrecida en relación con el recurso promovido por Randstad, en cuestión coincidente con la que ahora debemos resolver. Se reproducen, pues, los pasajes de dicha sentencia, en lo que interesan al caso enjuiciado:

"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, sintetiza su posición al respecto, en sus apartados 23 a 27, que reproducimos seguidamente:

«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, 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, , 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, 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, 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 destinan 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 . La sentencia sigue los pasos de las conclusiones de la Abogada General, de 23 de octubre de 2025, 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 standstill 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 standstill, 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 pronunciarnos 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, 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**o 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, 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 este asunto, el trámite de alegaciones de las partes ofrecido por la Sala como consecuencia de la recepción de la sentencia C-515/24, de 12 de marzo, que afecta directamente al recurso de casación nº 5250/2022, en cuyo seno se suscitó el reenvío prejudicial, pero también, inequívocamente, a este, debe ser analizado por remisión, también aquí, a lo que hemos razonado y transcrito en relación con el solicitado planteamiento de una segunda cuestión prejudicial, con una especie de orientación aclaratoria de la propia STJUE, que no parece haber agradado a la parte recurrente en la esfera de sus derechos e intereses, lo que no significa, en modo alguno, que la expresada sentencia del TJUE no sea clara, inequívoca e indubitada en su interpretación de 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, en relación con el artículo 96.Uno.4º y 5º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TERCERO.-Jurisprudencia que se establece.

En relación con la cuestión de interés casacional se fija la siguiente doctrina -por reiteración de la establecida en la sentencia de 13 de julio de 2026-.

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.

Por tanto, la limitación al derecho a la deducción prevista en el artículo 96.Uno.4 y 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido -LIVA- se ampara en la cláusula *standstill* prevista contemplada en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA 2006, ya que introduce una condición limitativa al ejercicio del derecho de deducción, siendo así que la ley entró en vigor el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, 1 de enero de 1986, no existiendo, consecuentemente y en puridad, en los términos en que se pronuncia la sentencia Randstad, norma en vigor que previera tal limitación hasta el mismo día de la adhesión.

CUARTO.-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.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia, por remisión al cuarto de la sentencia reproducida.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Alicia Martínez Villoslada, en nombre y representación de la sociedad mercantil **RANDSTAD ESPAÑA, S.L.U.** contra la sentencia de 20 de octubre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 2210/2019.

3º) No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.