



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 12 de marzo de 2026*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Deducción del IVA soportado — Directiva 2006/112/CE — Artículo 176, párrafo segundo — Exclusión del derecho a deducir el IVA — Adquisición de entradas para espectáculos y servicios de carácter recreativo — Entrada en vigor del derecho a deducir el IVA en la fecha de adhesión del Reino de España a la Comunidad Económica Europea — Cláusula de *standstill*»

En el asunto C-515/24,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo, mediante auto de 22 de julio de 2024, recibido en el Tribunal de Justicia el 24 de julio de 2024, en el procedimiento entre

Randstad España, S. L. U.,

y

Administración General del Estado,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Schalin (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Gavalec y Z. Csehi, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Randstad España, S. L. U., por los Sres. C. Durán Haeussler, J. M. Martínez Gimeno y A. Villegas Viñeta, abogados;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. P. Pérez Zapico, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Calvo Langdon y los Sres. M. Herold y B. Martenczuk, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: español.

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 23 de octubre de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 168, letra a), y 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Randstad España, S. L. U., y la Administración General del Estado (en lo sucesivo, «Agencia Tributaria») en relación con la regularización tributaria en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA) mediante la cual dicha Administración denegó el derecho a deducir el IVA soportado correspondiente a las compras de entradas para espectáculos y servicios de carácter recreativo.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados

- 3 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 (DO 1985, L 302, p. 23) 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.»

Sexta Directiva

- 4 El artículo 17, apartado 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), disponía lo siguiente:

«Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo [de las Comunidades Europeas] determinará, a propuesta de la Comisión [de las Comunidades Europeas] y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de

las cuotas del [IVA]. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.»

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

Directiva del IVA

- 6 El artículo 168, letra a), de la Directiva del 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».

- 7 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.

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 [Europea] después de esta fecha, en la fecha de su adhesión.»

- 8 En la fecha en que se dicta la presente sentencia, el Consejo no ha aprobado una lista de gastos que no dan derecho a deducir el IVA.

Derecho español

Ley 30/1985

- 9 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 (BOE n.º 190, de 9 de agosto de 1985, p. 25214), establecía lo siguiente:

«1. No podrán ser objeto de deducción:

[...]

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

- 10 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 (BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247).

Ley 37/1992

- 11 El artículo 96. Uno, de la Ley 37/1992, en su versión pertinente 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.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 12 En los años 2009 a 2011, Randstad España adquirió entradas para partidos de fútbol del Real Madrid C. F. y del F. C. Barcelona e invitaciones a la zona Paddock Club del Gran Premio de España de Fórmula 1 y para viajes a bordo de la embarcación Clipper Stad Amsterdam. Dedujo el IVA correspondiente a la compra de estas entradas, que estaban destinadas a ser entregadas a título gratuito a sus clientes.
- 13 Tras una serie de actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Tributaria, la Administración tributaria dictó varios acuerdos de liquidación mediante los cuales denegó a Randstad España el derecho a deducir el IVA relativo a la adquisición de entradas para espectáculos y servicios de carácter recreativo respecto de los ejercicios 2009 a 2011 y ordenó la regularización del importe del IVA correspondiente, en virtud del artículo 96. Uno, de la Ley 37/1992.

- 14 Randstad España interpuso reclamación económico-administrativa contra dichos acuerdos de liquidación, que fue desestimada el 22 de noviembre de 2017 por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Randstad España interpuso recurso contencioso-administrativo contra esta resolución desestimatoria ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.
- 15 Esta, mediante sentencia de 17 de enero de 2022, confirmó la referida resolución desestimatoria en la medida en que tenía por objeto la regularización efectuada respecto de la adquisición de entradas para espectáculos deportivos y servicios de carácter recreativo. La Audiencia Nacional se basó en la aplicación de la cláusula de *standstill* que resulta de aplicar, a nivel nacional, primero, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva y, segundo, el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.
- 16 Randstad España interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Tribunal Supremo, que es el órgano jurisdiccional remitente.
- 17 Randstad España alega que, en virtud del principio de neutralidad del IVA, el sujeto pasivo debe estar autorizado a deducir el IVA soportado por las compras relacionadas con su actividad profesional. Señala que esto incluye la adquisición de entradas para asistir a espectáculos deportivos o recreativos destinadas a ser entregadas gratuitamente a sus clientes. Según Randstad España, una cláusula de *standstill* permite mantener una normativa nacional de un Estado miembro vigente en el momento de su adhesión a la Unión Europea e introduce limitaciones a la deducción del IVA. Pues bien, no sucede así, a su juicio, en el presente asunto. Afirma que la normativa española que establece la exclusión del derecho a deducir el IVA soportado en relación con tales compras no estaba en vigor antes de la adhesión del Reino de España a la Comunidad Económica Europea.
- 18 Según el Gobierno español, si bien esta normativa entró en vigor el día de la adhesión del Reino de España a la Comunidad, había sido adoptada el 2 de agosto de 1985, es decir, antes de dicha adhesión, y puede mantenerse sobre la base de la cláusula de *standstill*.
- 19 El órgano jurisdiccional remitente señala, por su parte, que el régimen de excepción al derecho de deducción previsto en el artículo 176 de la Directiva del IVA, en particular en lo que respecta a las limitaciones impuestas a este derecho, ya ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia, entre otras en las sentencias de 30 de septiembre de 2010, Oasis East (C-395/09, EU:C:2010:570), y de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488). De estas sentencias se desprende que, en principio, las restricciones al derecho de deducción no solo deben haber estado previstas, sino también haber estado en vigor y haber resultado efectivamente aplicables antes de la adhesión a la Unión. Sin embargo, el contexto en el que se enmarca la normativa española en materia de IVA es particular, según el citado órgano jurisdiccional. Señala que, antes de la adhesión del Reino de España a la Comunidad, no había IVA en dicho Estado miembro. Añade que ninguno de los impuestos que había entonces —concretamente, el impuesto general sobre el tráfico de empresas y el impuesto sobre el lujo— era comparable al régimen del IVA. En particular, ninguno de estos impuestos contemplaba la deducción de un impuesto soportado.

- 20 En este contexto, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Es conforme con los artículos 168.a) y 176, párrafo primero, de la Directiva [del IVA] una norma como la del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992 [...], 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 imponibles 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 [del IVA] una norma como la del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992 [...], 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 [Comunidad], el 1 de enero de 1986, sin que ninguna norma en vigor hasta el día de la adhesión contemplara dicha limitación?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Segunda cuestión prejudicial

- 21 En el presente asunto, procede responder a la petición de decisión prejudicial comenzando por el examen de la segunda cuestión prejudicial. En efecto, como se desprende de dicha petición, la Agencia Tributaria basó la limitación del derecho a deducir el IVA soportado que opone a Randstad España únicamente en la cláusula de *standstill*.
- 22 Mediante esta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que 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.
- 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).
- 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.

Primera cuestión prejudicial

- 41 Habida cuenta de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial, no procede responder a la primera cuestión prejudicial.

Costas

- 42 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) 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.

Schalin

Gavalec

Csehi

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de marzo de 2026.

El Secretario
A. Calot Escobar

El Presidente de Sala
F. Schalin