ÍNDICE

Consulta de la DGT

COMUNIDAD DE BIENES
IS. RÉGIMEN ESPECIAL DE NEUTRALIDAD FISCAL. La DGT admite el régimen de neutralidad fiscal en la aportación de inmuebles arrendados a una sociedad, aunque uno de los apartamentos constituya la vivienda habitual de los comuneros, pero rechaza la existencia de una rama de actividad a efectos del IIVTNU. pág. 2

PROFESIONAL AUTÓNOMO
IRPF. SEGURO DE ENFERMEDAD. La DGT niega la deducibilidad de un seguro de enfermedad cuando el tomador de la póliza es la sociedad y no el profesional autónomo pág. 5

Sentencia

NO DEDUCIBILIDAD
IVA. ATENCIONES A CLIENTES Y ESPECTÁCULOS DEPORTIVOS. El Tribunal Supremo confirma, por remisión a su doctrina de 13/07/2026, que la exclusión de deducción del IVA en atenciones a clientes y espectáculos deportivos (art. 96.Uno.4º y 5º LIVA) es plenamente conforme al Derecho de la UE al amparo de la cláusula standstill. pág. 7

NO DEDUCIBILIDAD
IVA. ATENCIONES A CLIENTES. El Tribunal Supremo reafirma que el IVA soportado por material promocional entregado gratuitamente a clientes no es deducible y confirma que la limitación del artículo 96 LIVA es plenamente compatible con el Derecho de la Unión Europea. pág. 10

Consulta de la DGT

COMUNIDAD DE BIENES

IS. RÉGIMEN ESPECIAL DE NEUTRALIDAD FISCAL. La DGT admite el régimen de neutralidad fiscal en la aportación de inmuebles arrendados a una sociedad, aunque uno de los apartamentos constituya la vivienda habitual de los comuneros, pero rechaza la existencia de una rama de actividad a efectos del IIVTNU.

La aportación de las cuotas indivisas de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento puede acogerse al artículo 87.1 de la LIS, incluso cuando uno de los apartamentos de la finca aportada sea la vivienda habitual de los comuneros y posteriormente se arriende a la sociedad a valor de mercado, al no impedir esta circunstancia la afectación de la actividad económica. Sin embargo, la DGT considera que no existe una rama de actividad y, por ello, no resulta aplicable el supuesto de no devengo del IIVTNU.

Fecha: 14/05/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Consulta V1075-26 de 14/05/2026**

SÍNTESIS: La DGT confirma que la aportación a una sociedad de las cuotas indivisas de una comunidad de bienes dedicada al arrendamiento puede acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal del artículo 87.1 de la LIS, aunque uno de los apartamentos de la finca aportada constituya la vivienda habitual de los comuneros. La existencia de esa vivienda no impide la aplicación del régimen siempre que la actividad económica de arrendamiento **mantenga una organización empresarial suficiente** (empleado a jornada completa y contabilidad conforme al Código de Comercio). No obstante, al no aportarse una rama de actividad, la operación no puede beneficiarse del supuesto de no devengo del IIVTNU previsto en la disposición adicional segunda de la LIS.

HECHOS QUE EXPONE EL CONSULTANTE

- Los consultantes, un matrimonio jubilado, son propietarios en proindiviso de doce inmuebles situados en dos municipios españoles.
- En octubre de 2019 constituyeron una comunidad de bienes para gestionar el arrendamiento de dichos inmuebles.
- Las circunstancias relevantes del caso son las siguientes:
  - La comunidad de bienes desarrolla una actividad de arrendamiento de inmuebles.
  - Tiene contratado un trabajador en régimen general de la Seguridad Social a jornada completa para la gestión de la actividad.
  - Lleva su contabilidad conforme al Código de Comercio y legaliza anualmente sus libros contables en el Registro Mercantil.
  - Todos los inmuebles se encuentran arrendados, salvo una parte de una finca registral integrada por ocho apartamentos.
  - **Siete de esos apartamentos se explotan en arrendamiento por la comunidad de bienes, mientras que el octavo constituye la vivienda habitual de los dos comuneros (PF1 y PF2).**
  - Tras la aportación a la sociedad de nueva creación, los comuneros tienen previsto formalizar un contrato de arrendamiento de dicho apartamento con la sociedad, fijando una renta conforme al valor de mercado.

- Los inmuebles se aportarán a una sociedad de nueva creación (Newco), en la que cada comunero recibirá una participación superior al 5 % del capital social.
- El trabajador pasará a prestar sus servicios para la nueva sociedad.

QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

Solicita a la DGT que determine:

1. Si la aportación de los inmuebles **puede acogerse al régimen especial** de reestructuraciones empresariales previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.
2. Si la existencia de un apartamento destinado a vivienda habitual de los comuneros dentro de la finca aportada impide la aplicación de dicho régimen, teniendo en cuenta que, tras la operación, será arrendado a la sociedad a valor de mercado.
3. Si la operación constituye una aportación de rama de actividad y, por ello, puede acogerse al supuesto de no devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

QUÉ CONTESTA LA DGT Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS

A) La operación puede acogerse al régimen especial del artículo 87.1 de la LIS

- La DGT concluye que la aportación **sí puede acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal**, pero como **aportación no dineraria especial del artículo 87.1 de la LIS**, y no como aportación de una rama de actividad.
- La razón es que **cada comunero únicamente transmite su cuota indivisa** sobre los inmuebles, de manera que **ninguna de las aportaciones individuales constituye una unidad económica autónoma** en los términos del artículo 76.4 de la LIS. Por ello, no resulta aplicable el artículo 87.2 de la LIS, sino el régimen previsto para las aportaciones no dinerarias especiales del artículo 87.1.
- Asimismo, la DGT considera cumplidos los requisitos exigidos por el artículo 87.1, ya que:
  - la sociedad beneficiaria será residente en España;
  - cada aportante recibirá una participación superior al 5 % del capital social;
  - los bienes aportados están afectos a una actividad económica; y
  - la comunidad de bienes lleva su contabilidad conforme al Código de Comercio.

- **La existencia de una vivienda habitual no impide aplicar el régimen especial**

La segunda cuestión planteada se refiere expresamente a si la existencia de un apartamento destinado a vivienda habitual de los comuneros dentro de la finca aportada excluye la aplicación del régimen especial.

- La DGT responde **implícitamente de forma favorable**, al concluir que esta circunstancia **no impide la aplicación del artículo 87.1 de la LIS.**
- La razón es que, pese a existir un apartamento destinado a vivienda habitual, **la comunidad de bienes continúa desarrollando una auténtica actividad económica de arrendamiento respecto del resto del patrimonio**, disponiendo de una organización empresarial suficiente, con una persona contratada laboralmente a jornada completa y contabilidad ajustada al Código de Comercio.
- Además, la consulta pone de manifiesto que, una vez realizada la aportación, dicho apartamento será arrendado por los comuneros a la sociedad mediante un contrato celebrado a valor de mercado, circunstancia que la DGT incorpora a su análisis sin considerar que altere la aplicación del régimen especial.

La actividad de arrendamiento tiene carácter económico

- La DGT recuerda que, tratándose de personas físicas, debe acudirse al artículo 27.2 de la Ley del IRPF.

- Al existir una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa para la gestión de los arrendamientos, **la actividad desarrollada por la comunidad de bienes tiene la consideración de actividad económica, por lo que los inmuebles se encuentran afectos a dicha actividad.**

Concurren motivos económicos válidos

- La Dirección General de Tributos analiza igualmente el artículo 89.2 de la LIS y considera que la finalidad declarada —mejorar la gestión del patrimonio familiar y potenciar la actividad empresarial de arrendamiento— **constituye, en principio, un motivo económico válido.**
- No obstante, recuerda que la Administración tributaria podrá comprobar posteriormente que la operación no persiga como objetivo principal la obtención de una ventaja fiscal indebida.

B) No existe rama de actividad y, por ello, no procede el no devengo del IIVTNU

- La DGT responde negativamente a la tercera cuestión.
- Aunque la operación puede acogerse al régimen especial del artículo 87.1 de la LIS, las aportaciones realizadas por cada comunero **no constituyen una rama de actividad**, ya que únicamente se transmite una cuota indivisa de los bienes y no una unidad económica autónoma.
- Por este motivo, la excepción prevista en la disposición adicional segunda de la LIS no resulta aplicable y **la transmisión queda sujeta al IIVTNU**, siendo sujetos pasivos los comuneros transmitentes.

Artículo

Artículo 17.3 y 17.4 de la LIS. Regula la valoración de las aportaciones y la aplicación del régimen especial de neutralidad fiscal.

Artículo 76.4 de la LIS. Define el concepto de rama de actividad y sirve para concluir que cada comunero no transmite una unidad económica autónoma.

Artículo 87.1 de la LIS. Constituye la base jurídica para admitir la aplicación del régimen especial como aportación no dineraria especial.

Artículo 87.2 de la LIS. Permite a la DGT descartar que exista una aportación de rama de actividad.

Artículo 89.2 de la LIS. Exige que concurran motivos económicos válidos y no exista una finalidad principal de fraude o evasión fiscal.

Disposición adicional segunda de la LIS. Justifica la denegación del supuesto de no devengo del IIVTNU al no aportarse una rama de actividad.

Artículo 27.2 de la Ley del IRPF. Permite calificar el arrendamiento como actividad económica al existir una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Artículo 104 del TRLRHL. Regula el hecho imponible del IIVTNU y fundamenta la sujeción de la operación al impuesto.

Artículos 392, 393 y 399 del Código Civil. Fundamentan que cada comunero únicamente transmite su cuota indivisa sobre los inmuebles.

Jurisprudencia y doctrina relacionada

La DGT fundamenta su criterio en la siguiente jurisprudencia:

Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2016, que interpreta el artículo 89.2 de la LIS y señala que la ausencia de motivos económicos válidos constituye una presunción de fraude, pero no un requisito autónomo para aplicar el régimen especial.

Sentencia del Tribunal Supremo n.º 1503/2022, de 16 de noviembre, que recuerda que la ventaja fiscal inherente al régimen de neutralidad es legítima, siempre que no constituya el objetivo principal de la operación.

Sentencia del TJUE de 8 de marzo de 2017 (asunto C-14/16, Euro Park Service), conforme a la cual la existencia de fraude o evasión fiscal debe apreciarse mediante un análisis individualizado del caso concreto y no mediante presunciones generales.

Consulta de la DGT

PROFESIONAL AUTÓNOMO

IRPF. SEGURO DE ENFERMEDAD. La DGT niega la deducibilidad de un seguro de enfermedad cuando el tomador de la póliza es la sociedad y no el profesional autónomo

La deducción de las primas del seguro de enfermedad en el IRPF exige que el contribuyente que desarrolla la actividad económica sea también el tomador del seguro, aunque sea él quien soporte materialmente el pago de las primas.

Fecha: 20/05/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Consulta V1178-26 de 20/05/2026**

SÍNTESIS: Seguro de enfermedad del autónomo: la DGT exige que el profesional sea el tomador de la póliza para deducir las primas

La DGT concluye que un profesional en estimación directa **no puede deducir en el IRPF las primas de un seguro de enfermedad** cuando el **tomador de la póliza es una sociedad**, aunque el propio profesional sea asegurado y pague las primas con cargo a su cuenta bancaria.

La DGT recuerda que el artículo 30 de la Ley del IRPF permite deducir las primas correspondientes al contribuyente, su cónyuge e hijos menores de 25 años, pero considera imprescindible que el **tomador del seguro coincida con el profesional que desarrolla la actividad económica.** Para ello, se apoya en el artículo 14 de la Ley de Contrato de Seguro y en el criterio ya fijado en la Consulta Vinculante **V2496-05.**

La resolución refuerza el criterio administrativo de que **la condición jurídica de tomador prevalece sobre el hecho de soportar económicamente el pago de las primas** a efectos de su deducibilidad en el IRPF.

HECHOS QUE EXPONE EL CONSULTANTE

- El consultante desarrolla una actividad profesional y determina el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación directa en el IRPF.
- Existe **un seguro de enfermedad cuyos beneficiarios son el propio consultante y su cónyuge**. Sin embargo:
  - el **tomador del seguro** es una sociedad de la que el consultante es socio y administrador; y
  - las **primas son abonadas** mediante una cuenta bancaria titularidad del propio consultante.

QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

- Pregunta si puede deducir como gasto de su actividad profesional las primas satisfechas por dicho seguro de enfermedad.

QUÉ CONTESTA LA DGT

- La DGT concluye que **las primas no son gasto deducible** en el rendimiento neto de la actividad económica.

Fundamentos jurídicos

- La DGT recuerda, en primer lugar, que el rendimiento neto de las actividades económicas se determina conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con las especialidades previstas para el IRPF en el artículo 30 de la Ley 35/2006.
- Entre esas especialidades se encuentra la posibilidad de deducir las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente correspondientes a:
  - su propia cobertura;

- la de su cónyuge;
- la de sus hijos menores de 25 años que convivan con él,

con un límite de **500 euros por persona (o 1.500 euros** si la persona asegurada tiene discapacidad).

- No obstante, la DGT señala que el cumplimiento de estos requisitos **no es suficiente**.
- Apoyándose en su **Consulta Vinculante V2496-05, de 12 de diciembre de 2005**, interpreta que para que las primas sean fiscalmente deducibles es imprescindible que **el tomador del seguro sea el propio contribuyente que ejerce la actividad económica.**
- La razón es que, conforme al artículo 14 de la Ley 50/1980, de Contrato de Seguro, **el obligado al pago de la prima es el tomador del seguro,** con independencia de quién efectúe materialmente el desembolso.
- En consecuencia, en el supuesto analizado:
  - el tomador es la sociedad;
  - no el profesional persona física;

  por lo que **las primas no pueden calificarse como gasto deducible en el IRPF del consultante,** aunque éste haya soportado económicamente el pago mediante su cuenta bancaria.

Artículos

Artículo 28 de la Ley 35/2006, del IRPF

Es el precepto que establece que el rendimiento neto de las actividades económicas se determina conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, salvo las especialidades previstas en la propia Ley del IRPF. Sirve como punto de partida para identificar las reglas aplicables a la deducibilidad de gastos.

Artículo 30.2.5.ª.a) de la Ley 35/2006, del IRPF

Es la norma específica que permite deducir las primas del seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente para sí mismo, su cónyuge e hijos menores de 25 años convivientes, estableciendo además los límites cuantitativos de deducción.

La DGT interpreta este precepto conjuntamente con la normativa del contrato de seguro para concluir que quien satisface la prima debe ser, jurídicamente, el tomador del seguro.

Artículo 14 de la Ley 50/1980, de Contrato de Seguro

Este artículo dispone que el tomador del seguro está obligado al pago de la prima en los términos pactados en la póliza.

La DGT utiliza esta norma civil para fundamentar que el verdadero obligado al pago es el tomador, por lo que la deducción fiscal únicamente corresponde cuando dicha condición coincide con la del profesional que desarrolla la actividad económica.

Consultas, resoluciones y jurisprudencia relacionadas

Consulta Vinculante V2496-05, de 12 de diciembre de 2005

Es la principal referencia utilizada por la propia DGT.

Mantiene el mismo criterio:

- la deducción únicamente resulta procedente cuando el tomador del seguro es el propio empresario o profesional;
- no basta con que el contribuyente soporte económicamente el coste de las primas.

La consulta V1178-26 reproduce expresamente este criterio y lo aplica al supuesto en el que el tomador es una sociedad.

Sentencia

NO DEDUCIBILIDAD

IVA. ATENCIONES A CLIENTES Y ESPECTÁCULOS DEPORTIVOS. El Tribunal Supremo confirma, por remisión a su doctrina de 13/07/2026, que la exclusión de deducción del IVA en atenciones a clientes y espectáculos deportivos (art. 96.Uno.4º y 5º LIVA) es plenamente conforme al Derecho de la UE al amparo de la cláusula standstill.

El Supremo confirma que el artículo 96.1.4.º y 5.º de la LIVA es compatible con el Derecho de la Unión Europea y fija doctrina sobre el alcance de la cláusula standstill del artículo 176 de la Directiva del IVA.

Fecha: 16/07/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Sentencia TS de 16/07/2026**

SÍNTESIS: IVA no deducible en atenciones a clientes y espectáculos deportivos: el Supremo confirma la doctrina Randstad

El TS desestima el recurso de Randstad España, S.L.U. y confirma que **la exclusión de deducción del IVA** soportado por entradas a espectáculos deportivos y atenciones a clientes (art. 96.Uno.4º y 5º LIVA) **es conforme al Derecho de la UE**. La Sala reitera la doctrina fijada en la STS de 13/07/2026 (rec. 5250/2022), tras la STJUE de 12/03/2026 (C-515/24, *Randstad España*): la cláusula *standstill* del art. 176.2 de la Directiva del IVA ampara la norma española porque su entrada en vigor coincidió con la adhesión de España a la UE (1-1-1986), sin ampliar el alcance de la exclusión ya vigente en la Ley 30/1985.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- La mercantil **Randstad España, S.L.U.** soportó cuotas de IVA derivadas de la **adquisición de entradas para espectáculos deportivos** (entre ellos, partidos del Real Madrid y del FC Barcelona) y de servicios recreativos (como jornadas de golf), **destinados a invitar a clientes** actuales y potenciales con la finalidad de fortalecer las relaciones comerciales y fomentar la captación y fidelización de clientes.
- La sociedad defendía que dichos gastos estaban **directamente relacionados con su actividad empresarial**, formaban parte de su política comercial y eran necesarios para la obtención de ingresos, por lo que entendía que el IVA soportado debía ser deducible conforme al principio de neutralidad del impuesto.
- **La Administración tributaria**, mediante liquidación provisional relativa al IVA de los períodos 4 a 12 del ejercicio 2012, regularizó las deducciones practicadas al considerar que el artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley del IVA impide, de forma expresa, la deducción de las cuotas soportadas por gastos correspondientes a espectáculos recreativos y atenciones a clientes. Asimismo, impuso la correspondiente sanción.
- El **TEAC** confirmó la liquidación y la sanción. Posteriormente, la **Audiencia Nacional** estimó parcialmente el recurso de Randstad, anulando únicamente la sanción, pero confirmó la regularización relativa al IVA soportado en dichos gastos.

Objeto del recurso de casación

- El Tribunal Supremo admitió el recurso para determinar si la limitación al derecho a la deducción prevista en el **artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley del IVA encuentra cobertura en la denominada cláusula standstill del artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE**, pese a que la Ley del IVA entró en

vigor el mismo día de la adhesión de España a la Unión Europea (1 de enero de 1986), sin existir una norma anterior que estableciera formalmente dicha limitación.

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

- El Tribunal Supremo **desestima el recurso de casación interpuesto por Randstad España** y confirma la sentencia de la Audiencia Nacional en cuanto a la improcedencia de deducir el IVA correspondiente a los gastos por espectáculos recreativos y atenciones a clientes.
- Asimismo, **reitera la doctrina jurisprudencial** fijada en la sentencia de 13 de julio de 2026 (recurso de casación 5250/2022), declarando que:
  El artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva IVA no se opone a la regulación contenida en el artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley del IVA, por lo que la exclusión del derecho a deducir el IVA soportado en gastos de espectáculos recreativos y atenciones a clientes queda amparada por la cláusula standstill.
- No se imponen las costas procesales.

Fundamentos jurídicos

El Tribunal fundamenta su decisión en los siguientes argumentos:

Primero. La cuestión ya fue resuelta por el TJUE

- Durante la tramitación del recurso, el Tribunal Supremo suspendió el procedimiento hasta que el **Tribunal de Justicia de la Unión Europea** resolviera la cuestión prejudicial planteada en el **asunto C-515/24, Randstad España**.
- El TJUE concluyó que el artículo 176 de la Directiva IVA **permite mantener** una exclusión nacional del derecho a deducción aunque la norma interna entrase en vigor el mismo día de la adhesión de España a la Unión Europea, siempre que no ampliara posteriormente el alcance de dicha limitación.

Segundo. La cláusula standstill protege la normativa española

- El Supremo destaca que la finalidad de la cláusula *standstill* es permitir a los Estados miembros conservar las limitaciones nacionales existentes hasta que el Consejo de la Unión apruebe una regulación armonizada sobre los gastos excluidos del derecho de deducción.
- En el caso español, aunque antes de 1986 no existía un IVA idéntico al comunitario, la entrada en vigor simultánea del nuevo sistema del IVA y de las limitaciones previstas en la Ley 30/1985 no vulnera la Directiva, ya que:
  - no amplió posteriormente las restricciones;
  - mantuvo inalterado su ámbito de aplicación;
  - respeta la finalidad de la cláusula de congelación.

Tercero. Los gastos recreativos y de representación constituyen una excepción al principio general de deducción

- El Tribunal recuerda que el derecho a deducir el IVA constituye un principio esencial del sistema común del impuesto, pero no es absoluto.
- La propia Directiva contempla que determinados gastos que no presentan un carácter estrictamente profesional —como los gastos de lujo, recreo o representación— puedan quedar excluidos del derecho de deducción.
- Por ello, considera plenamente compatible con el Derecho de la Unión la exclusión prevista en el artículo 96 de la Ley del IVA.

Cuarto. La deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades no condiciona la del IVA

- Randstad sostenía que estos gastos son fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades por estar correlacionados con la obtención de ingresos.
- El Tribunal rechaza este argumento **porque ambos impuestos responden a finalidades distintas**:

- el Impuesto sobre Sociedades grava la renta empresarial;
- el IVA grava el consumo.

- Por ello, la deducibilidad en uno de los impuestos no implica necesariamente la deducibilidad en el otro.

Quinto. No procede plantear una nueva cuestión prejudicial

- Tras la sentencia del TJUE, la recurrente solicitó una nueva cuestión prejudicial para aclarar determinados extremos.
- El Tribunal Supremo rechaza dicha petición al considerar que la sentencia del TJUE es clara, suficiente y plenamente aplicable al litigio, encontrándose ante un supuesto de **acto aclarado**, por lo que no existe obligación de promover un nuevo reenvío prejudicial.

Sentencia

NO DEDUCIBILIDAD

IVA. ATENCIONES A CLIENTES. El Tribunal Supremo reafirma que el IVA soportado por material promocional entregado gratuitamente a clientes no es deducible y confirma que la limitación del artículo 96 LIVA es plenamente compatible con el Derecho de la Unión Europea.

El Alto Tribunal reitera su doctrina sobre las entregas gratuitas de material promocional a clientes y avala la compatibilidad del artículo 96 de la Ley del IVA con la cláusula standstill de la Directiva 2006/112/CE, confirmando la improcedencia de deducir el IVA soportado cuando dichos bienes constituyen atenciones a clientes y no auténticos objetos publicitarios.

Fecha: 26/06/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Sentencia TS de 26/06/2026**

SÍNTESIS: El Tribunal Supremo avala la limitación del derecho a deducir el IVA en las entregas gratuitas de material promocional

El Tribunal Supremo confirma que el IVA soportado en la adquisición de **mobiliario de terraza y material promocional entregado gratuitamente a clientes no es deducible** cuando dichos bienes constituyen **atenciones a clientes** y no auténticos **objetos publicitarios.**

La Sala desestima el recurso de casación interpuesto por Heineken España y reitera su doctrina sobre esta materia, al considerar que los bienes entregados tienen un valor económico propio y no se acreditó que su entrega respondiera a un verdadero descuento en especie vinculado a las ventas.

Asimismo, el Tribunal confirma, a la luz de la reciente sentencia del TJUE de 12 de marzo de 2026 **(asunto C-515/24),** que la limitación prevista en el artículo 96 de la Ley del IVA es compatible con la Directiva 2006/112/CE al quedar amparada por la cláusula *standstill*. Con ello, consolida el criterio de que las entregas gratuitas de este tipo de material constituyen atenciones a clientes que no generan derecho a la deducción del IVA soportado.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- La controversia tiene su origen en una **liquidación del IVA correspondiente a los ejercicios 2013 a 2016** practicada por la AEAT a **Heineken España, S.A.**
- La empresa desarrollaba campañas comerciales dirigidas al canal HORECA (hostelería) y a distribuidores mediante la entrega de distintos materiales identificados con la marca de sus productos, entre ellos:
  - Material de terraza: mesas, sillas, sombrillas, peanas, etc.
  - Material promocional de hostelería: vasos, copas, jarras, abridores y otros elementos similares.
- La operativa consistía en facturar inicialmente dichos materiales junto con la cerveza repercutiendo el IVA correspondiente y, casi de forma inmediata, emitir una factura de abono calificando la operación como un **descuento en especie**, devolviendo el importe del material.
- La Inspección consideró que, en realidad:
  - no existía una auténtica venta del material;
  - tampoco un descuento en especie debidamente acreditado;
  - sino una **entrega gratuita de bienes destinada a atenciones a clientes**.
- Por ello regularizó el IVA al entender que las cuotas soportadas en la adquisición de ese material **no eran deducibles** conforme al artículo 96.Uno.5 de la Ley del IVA.
- El TEAC confirmó la liquidación y posteriormente la Audiencia Nacional desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Heineken.

Objeto del recurso de casación

- El Tribunal Supremo admitió el recurso para determinar si la limitación del derecho a deducir prevista en el **artículo 96.Uno.4 y 5 de la Ley del IVA** resulta compatible con el Derecho de la Unión Europea y, en particular, si dicha limitación queda amparada por la denominada **cláusula "standstill"** del artículo 176 de la Directiva IVA, teniendo en cuenta que la norma española entró en vigor el mismo día de la adhesión de España a la entonces Comunidad Económica Europea.

Fallo del Tribunal

El Tribunal Supremo:

- **desestima el recurso de casación** interpuesto por Heineken España;
- confirma íntegramente la sentencia de la Audiencia Nacional;
- confirma la liquidación practicada por la AEAT;
- no impone costas.

Doctrina que reitera

El Tribunal Supremo reitera la doctrina fijada en su sentencia de **25 de septiembre de 2020 (RC 2989/2017):**

- la entrega gratuita de mobiliario de terraza y demás material promocional constituye una **atención a clientes** y no un auténtico objeto publicitario cuando posee valor económico propio;
- en tales casos el IVA soportado en su adquisición **no es deducible**;
- la limitación establecida por el artículo 96 LIVA **es compatible con el Derecho de la Unión Europea**, al quedar amparada por la cláusula "standstill" interpretada por el TJUE.

Fundamentos jurídicos

A) La cuestión ya había sido resuelta por jurisprudencia consolidada

- El Tribunal recuerda que el litigio reproduce prácticamente los mismos hechos ya analizados en varias sentencias anteriores (2020, 2021 y 2024), en las que ya había declarado la improcedencia de la deducción del IVA correspondiente al material promocional entregado gratuitamente.
- Por tanto, no aprecia motivos para modificar esa doctrina.

B) El material entregado no constituye un verdadero objeto publicitario

- Aunque mesas, sillas, sombrillas o vasos incorporen de forma permanente la marca comercial de Heineken, ello no basta para calificarlos como objetos publicitarios.
- El Supremo destaca que dichos bienes:
  - poseen un **valor económico propio**;
  - satisfacen necesidades reales del establecimiento hostelero;
  - sustituyen adquisiciones que el cliente tendría que realizar por su cuenta.

En consecuencia, no carecen de valor comercial intrínseco, requisito exigido por la Ley del IVA para que puedan considerarse auténticos objetos publicitarios.

C) No quedó acreditado que existiera un descuento en especie

- Heineken sostuvo que la entrega del material constituía un descuento vinculado al volumen de compras.
- Sin embargo, tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo consideran que:
  - no existe prueba suficiente de esa vinculación;
  - no aparece documentada en la facturación;

- tampoco puede establecerse una equivalencia entre el volumen de cerveza adquirida y el material entregado.

- Por ello la entrega debe calificarse como gratuita.

D) Nos encontramos ante un supuesto de autoconsumo externo

- Una vez acreditado que existe una entrega gratuita de bienes, el Tribunal entiende que concurre un supuesto de **autoconsumo externo de bienes**.
- En consecuencia:
  - el empresario no puede deducir el IVA soportado en la adquisición de esos bienes;
  - la posterior entrega gratuita tampoco queda gravada para evitar una doble imposición.

E) La deducción exige que los bienes se utilicen en operaciones gravadas

- El Supremo recuerda que el derecho a deducir únicamente existe cuando los bienes adquiridos se utilizan para realizar operaciones sujetas y gravadas por el IVA.
- En este caso:
  - la empresa dedujo el IVA soportado;
  - pero no repercutió IVA alguno al entregar gratuitamente los bienes.
- Por ello falta el requisito esencial que justifica el derecho a la deducción.

F) La cláusula "standstill" ampara la normativa española

- **La principal novedad** de esta sentencia consiste en que el Tribunal analiza la reciente sentencia del **TJUE de 12 de marzo de 2026 (asunto C-515/24).**
- El Tribunal de Justicia declaró que:
  - la cláusula "standstill" del artículo 176 de la Directiva IVA **permite mantener** exclusiones nacionales del derecho a deducir existentes en el momento de la implantación del IVA;
  - la entrada en vigor simultánea de la Ley española con la adhesión de España a la Unión Europea no vulnera dicha cláusula;
  - la exclusión relativa a las atenciones a clientes resulta compatible con el Derecho europeo.
- A la vista de esta decisión, el Supremo concluye que el artículo 96 LIVA es plenamente conforme con la Directiva IVA.

Artículos

Artículo 96 de la Ley 37/1992 (LIVA). Es el precepto central del litigio. Impide deducir el IVA soportado en bienes destinados a atenciones a clientes.

Artículo 94 de la Ley 37/1992 (LIVA). Regula las operaciones que generan derecho a deducir el IVA. El Tribunal concluye que este requisito no concurre.

Artículo 92 de la Ley 37/1992 (LIVA). Contiene el régimen general del derecho a la deducción al que remite el artículo 94.

Artículo 7.4 de la Ley 37/1992 (LIVA). Define cuándo determinados bienes pueden calificarse como objetos publicitarios no sujetos al impuesto.

Artículo 7.7 de la Ley 37/1992 (LIVA). Justifica que determinados autoconsumos no queden sujetos cuando previamente no existió derecho a deducir.

Artículo 9.1.b) de la Ley 37/1992 (LIVA). Regula el autoconsumo de bienes, figura aplicada a las entregas gratuitas analizadas.

Artículo 78.Dos.1.º de la Ley 37/1992 (LIVA). El Tribunal destaca que la documentación aportada no acredita un verdadero descuento en especie conforme a este precepto.

Artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE. Regula el derecho general a deducir el IVA soportado.

Artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE. Contiene la cláusula "standstill", cuya interpretación constituye el núcleo del recurso de casación.

Jurisprudencia citada

En el mismo sentido

STS de 25 de septiembre de 2020 (RC 2989/2017), cuya doctrina se reitera expresamente.

STS de 22 de abril de 2021 (RC 3882/2020).

STS de 6 de octubre de 2021 (RC 4337/2020).

STS de 21 de marzo de 2024 (RC 306/2022).

STS de 15 de junio de 2013 (RC 5550/2008), relativa al autoconsumo de bienes promocionales.

TJUE, asunto C-515/24, sentencia de 12 de marzo de 2026, que confirma que la limitación española al derecho de deducción queda amparada por la cláusula "standstill".

TJUE, asunto C-528/19 (Mitteldeutsche Hartstein-Industrie), sobre la relación entre el derecho a deducir y las operaciones gravadas.

TJUE, asunto C-153/11 (Klub), sobre el requisito de afectación de los bienes a operaciones sujetas.

Sentencia invocada por la recurrente

Heineken apoyó su recurso en la **STJUE de 18 de julio de 2013, asunto C-124/12 (Maritza East)**, sosteniendo que España introdujo una nueva limitación al derecho de deducción al adherirse a la Unión Europea. El Tribunal Supremo rechaza esta interpretación tras la doctrina fijada por el TJUE en la sentencia de 12 de marzo de 2026.