

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado****Nº de consulta** V1640-24**Órgano** SG de Impuestos sobre el Consumo**Fecha salida** 05/07/2024**Normativa** Ley 37/1992 art. 4 y 5; 94**Descripción de hechos** La entidad consultante es una entidad holding cuyo objeto social es la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de otras entidades. Asimismo presta servicios de gestión y administración a las entidades participadas. Durante los ejercicios 2022 y 2023 ha adquirido participaciones de diferentes sociedades por las que ha soportado gastos de asesoramiento.**Cuestión planteada** Deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los gastos de asesoramiento soportados por la adquisición de las participaciones.**Contestación completa** 1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de

construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por su parte, y dada la condición de la entidad consultante como entidad holding del grupo mercantil, cabe destacar que la jurisprudencia esencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con las sociedades holding se contiene, inicialmente, en la sentencia de 20 de junio de 1991, Asunto C-60/90, Polysar Investments y, posteriormente, en la de 6 de febrero de 1997, Asunto C-80/95, Harnas & Helm.

En la sentencia de 20 de junio de 1991, el Tribunal analizó la sujeción al Impuesto de la mera tenencia y adquisición de participaciones sociales, concluyendo lo siguiente en el apartado 13:

“La mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, lo que daría a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, depende de la mera propiedad del bien.”.

En el apartado 14, el Tribunal señala que “distinto es el caso cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio”, concluyendo que “no tiene la calidad de sujeto pasivo del IVA, y, por tanto, no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de esta Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad en su calidad de accionista o socio. (...)”.

Estos criterios han sido resumidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11, Portugal Telecom, en donde se dispuso que la condición de empresario o profesional de una entidad holding vendrá delimitada por la actividad realizada por la misma, es decir, si se trata de una “holding pura” o mera tenedora de participaciones, o si, por el contrario, se trata de una “holding mixta” con intervención en la gestión de tales participaciones:

“31 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva, y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la misma Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio (véanse las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C 60/90, Rec. p. I 3111, apartado 17; de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C 142/99, Rec. p. I 9567, apartado 17, y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C 16/00, Rec. p. I 6663, apartado 18).

32 La mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (véanse las sentencias de 22 de junio de 1993, Sofitam, C 333/91, Rec. p. I 3513, apartado 12; de 6 de febrero de 1997, Harnas & Helm, C 80/95, Rec. p. I 745, apartado 15, y Cibo Participations, antes citada apartado 19).

33 El caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio (sentencias, antes citadas, Polysar Investments Netherlands, apartado 14; Floridienne y Berginvest, apartado 18; Cibo Participations, apartado 20, y de 29 de octubre de 2009, SKF, C 29/08, Rec. p. I 10413, apartado 30).

34 La intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales (sentencia Cibo Participations, antes citada, apartado 22).”.

Por último, el Tribunal de Justicia en su sentencia de 5 de julio de 2018, Asunto C-320/17, Marle Participations, ha reiterado su doctrina estableciendo que:

“30 Se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la intervención de una sociedad de cartera en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables, financieros, comerciales, informáticos y técnicos por la sociedad de cartera a sus filiales (véanse, en particular, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C 142/99, EU:C:2000:623, apartado 19; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C 16/00, EU:C:2001:495, apartado 22, y de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C 496/11, EU:C:2012:557, apartado 34).

31 A este respecto, debe ponerse de relieve que los ejemplos de actividades que revelan una intervención de la sociedad de cartera en la gestión de sus filiales, proporcionados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no son una enumeración taxativa.

32 El concepto de «intervención de una sociedad de cartera en la gestión de su filial», por lo tanto, debe ser entendido en el sentido de que incluye todas las operaciones que constituyen una actividad económica, a efectos de la Directiva del IVA, llevadas a cabo por dicha sociedad de cartera en provecho de su filial.”.

De la propia jurisprudencia del Tribunal puede determinarse que la tenencia de participaciones sí supondrá el ejercicio de una actividad económica sujeta al Impuesto, cuando la misma suponga una intervención directa o indirecta en la actuación de la entidad participada, de acuerdo con los siguientes criterios:

1º. Por intervención directa o indirecta en la actuación de la sociedad participada ha de entenderse la prestación de servicios a dicha sociedad, sin que la influencia que una participación societaria suficientemente elevada pueda suponer, deba llevar a la conclusión de que efectivamente se produce dicha participación. La existencia de prestaciones de servicios entre el accionista de una entidad y dicha entidad requiere algo más, no siendo suficiente el hecho de que sea el accionista quien decida quienes son los administradores o consejeros de la entidad, o incluso sus directivos. En este sentido es relevante la postura del Tribunal, expresada en el asunto Marle Participations, en donde señala que los servicios prestados por la entidad holding deben constituir una actividad económica en el sentido previsto en la normativa.

2º. Las operaciones en función de las cuales se debe apreciar la existencia de prestaciones de servicios tales que permitan atribuir la condición de empresario o profesional a la entidad holding son las operaciones de la citada sociedad holding.

3º. Existiendo dichas prestaciones de servicios, no cabe considerar los dividendos como contraprestación de las mismas. Únicamente en aquellos casos en los que se pudiera acreditar que el accionista ha utilizado su capacidad de influencia en la sociedad participada para alterar la valoración de las operaciones se podría llegar a una conclusión diferente.

4º. Ha de estarse a la verdadera naturaleza de las operaciones, evitando por tanto que una participación accionarial suficientemente elevada altere, a través de su capacidad de influencia en las decisiones de la entidad participada, dicha naturaleza.

5º. Los servicios prestados por un accionista a la entidad en cuyo capital participa han de ser servicios en los que se utilice el patrimonio empresarial o profesional. En la medida en que dichos hipotéticos servicios se presten al margen de dicho patrimonio o actividad empresarial, no cabe la inclusión de los mismos en el ámbito de aplicación del tributo.

Según manifiesta la consultante en su escrito, la misma presta una serie de servicios de apoyo a la gestión o corporativos a las entidades participadas motivo por el cual, la entidad consultante tendrá la consideración de “holding mixta” y por ende, la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

De esta forma, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por la consultante en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- Una vez determinada la condición de holding mixta, la consultante desea conocer si puede deducir los gastos de adquisición de participaciones y los gastos generales de su actividad y, en su caso, en qué porcentaje.

El derecho a la deducción de las entidades holding mixtas ha sido objeto de estudio por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en distintas sentencias, entre las que por su especificidad se pueden destacar, la de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, SA Asunto C-16/00 y la de 15 de julio de 2015, Larentia y Minerva, Asuntos acumulados C-108/14 y C-109/14.

Así, en la sentencia de 27 de septiembre de 2001, el Tribunal determinó lo siguiente:

“35 Procede por tanto responder a la tercera cuestión prejudicial que los gastos efectuados por una sociedad holding por los distintos servicios utilizados en relación con la adquisición de participaciones en una filial forman parte de sus gastos generales y, por consiguiente, presentan en principio una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si la sociedad holding realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción y

operaciones que no conlleven tal derecho, del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar.”.

Estos mismos criterios han sido ratificados recientemente en la sentencia de 15 de julio de 2015 Larentia y Minerva.

Por último, señalar que la deducción de gastos generales por entidades holding ha sido también objeto de análisis por el Tribunal Económico Administrativo Central que en su Resolución de 18 de septiembre de 2019, concluyó lo siguiente respecto a estas entidades:

“En las sentencias que hemos expuesto se conduce a una conclusión, en principio, clara: entidades que, a su condición de entidades de tenencia de valores le añadan la de prestadoras de servicios a sus filiales, siendo que dichos servicios cuenten con la consistencia mínima, en términos de permanencia y gravamen, han de ser consideradas como sujetos pasivos, esto es, empresarios o profesionales a los efectos de la exacción del IVA. De ser este el caso, cuotas soportadas por servicios que, como tales, son objeto de ulterior prestación a las citadas filiales, o por servicios relativos a la conformación del capital o fondos propios de las entidades, sea por la ampliación del mismo, sea por la adquisición de las acciones en las filiales a las que ulteriormente se prestarán los servicios, han de ser calificadas como deducibles.

Por el contrario, cuando los referidos servicios prestados a filiales estén exentos de tributación, con el consiguiente efecto en el derecho a la deducción, o se dé el caso de que la holding, tenedora de valores, únicamente presta servicios a algunas de sus filiales, pero no a otras, cabe la limitación del derecho a la deducción.”.

En consecuencia con la doctrina del Tribunal procede responder que la entidad holding consultante tendrá derecho a la deducción por sus gastos generales en la medida en que participe en la gestión de todas sus entidades filiales. Por el contrario, en el caso de que no participara en la gestión de alguna de ellas, se deberá adoptar un criterio de reparto razonable y homogéneo de deducción del Impuesto soportado que tenga en cuenta dicha circunstancia. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

4.- Una cuestión adicional que debe abordarse se refiere a cuando los costes de adquisición de las participaciones soportados por una entidad, como pueden ser los gastos de asesoramiento, tienen la condición de gastos generales a efectos de que puedan ser objeto de deducción en los términos anteriormente señalados.

Esta cuestión ha sido analizada por el Tribunal de Justicia en diversas sentencias, en particular en la sentencia de 16 de septiembre de 2020, asunto Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, concluyó lo siguiente:

“26 Según reiterada jurisprudencia, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 28 y jurisprudencia citada).

27 No obstante, también es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ninguna relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir, siempre que los costes de las operaciones de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29 y jurisprudencia citada).

28 De ello se desprende que la existencia del derecho a deducción se determina en función de las operaciones por las que se repercute el IVA a las que estén afectadas las operaciones por las que se soporta el IVA. Por lo tanto, existe tal derecho en el supuesto de que se dé una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA sujeta a este impuesto y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción. Si no fuera así, procederá examinar si los gastos atendidos para adquirir los bienes u obtener los servicios por los que se soporta el IVA forman parte de los gastos generales referentes a la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto. En uno u otro caso, la existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA esté incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades

económicas, respectivamente (sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 60).”.

De acuerdo con dicha sentencia la deducción de los gastos generales está condicionada a que el coste de los servicios por los que se soporta el Impuesto sobre el Valor Añadido esté incorporado al precio de los bienes o servicios prestados. En este sentido, se puede destacar la reciente resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 21 de febrero de 2023 en dónde en relación con esta cuestión concluyó lo siguiente:

“De acuerdo con la información obrante en el expediente, este TEAC comparte con la entidad reclamante que su condición es de holding mixta en la medida en que presta servicios de gestión a las entidades filiales.

Sin embargo, a la vista de las facturas recibidas y emitidas y demás documentación relativa que igualmente obra en el expediente, no cabe apreciar que tales servicios de gestión incluyan de forma alguna el coste de adquisición de las participaciones. Así, además de que en los periodos 2T y 3T, ejercicio 2018, la entidad reclamante únicamente fue destinataria de operaciones de elevado importe sin prestar servicio alguno a las filiales, en el periodo en que sí presta servicios a las filiales, 4T, ejercicio 2018, se observa igualmente una desproporción del importe de los servicios recibidos en el periodo y los prestados a las filiales, siendo los primeros muy superiores. Además, y en particular, se desprende de la documentación que tales servicios de gestión prestados son, a su vez, generalmente adquiridos por dicha entidad holding de terceros en el mismo periodo en que los presta, existiendo una igualdad, o elevada aproximación, entre el importe de la adquisición y el de la prestación a sus filiales.

Sobre la base de lo anterior, no se puede apreciar la inclusión de los costes de adquisición en el precio de los servicios prestados, por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE anteriormente expuesta y el criterio de este TEAC, no cabe considerarlos gastos generales a efectos de su deducción.”.

En consecuencia, no será deducible el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por una entidad holding relacionado con la adquisición de las participaciones en los términos señalados.

5.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.