

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079582

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de octubre de 2020

Sala 2.^a

R.G. 2866/2017

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Servicios de seguridad en viviendas particulares de los miembros del Consejo de Administración.* En el caso analizado, la empresa pretende deducir el gasto de los servicios de seguridad prestados, para la custodia de los inmuebles identificados en los contratos con las respectivas compañías que no figuraban en el activo la entidad y en los que tenían su vivienda particular los miembros del Consejo de Administración.

Pues bien, sólo cuando se trate de servicios de seguridad que pueda acreditarse que redundan en interés de la empresa y no solo de la persona física protegida estaremos ante gastos (los incurridos por retribuir dichos servicios) que pueden ser considerados como deducibles puesto que sólo en ese caso cabe apreciar una correlación con los ingresos propios de la entidad; por el contrario, cuando lo que prevalezca sea el beneficio particular del destinatario de la protección, no se tratará de gastos deducibles, pues no puede apreciarse dicha correlación con los ingresos y, en definitiva, nos encontraremos con una renta en especie que se satisface al «protegido».

En definitiva, se trata de poder confirmar que son gastos propios de la entidad, es decir, que cumplen las condiciones esenciales que se exige a un gasto para que tenga la naturaleza de gasto deducible, esto es, al margen de estar contabilizados, justificados documentalmente e imputados al ejercicio que corresponden, que pueda confirmarse una directa relación entre ellos y el ejercicio de la actividad propia de la entidad desarrollada con el objetivo de obtener ingresos, que es lo que, en este caso, no ha quedado suficientemente acreditado.

Este Tribunal no puede más que confirmar el criterio anteriormente mantenido, pues no se ha probado por parte del obligado tributario que ni sobre la base de los Estatutos vigentes ni en ningún acuerdo de la Junta General de accionistas existiera ninguna obligación de realizar ningún pago por la condición de administradores, en el concepto de prestación de servicios realizada a título gratuito.

Por todo ello, y conforme al art. 95 de la Ley 37/1992 (Ley del IVA), el IVA soportado por el obligado tributario, en la adquisición de los servicios de seguridad, concurren las circunstancias para no reconocer a dicha entidad el derecho a deducir el IVA soportado, al no estar relacionadas con la actividad de la entidad. **(Criterios 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 9, 95, 101 y 104.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

Ley 58/2003 (LGT), art. 179.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo de imposición de sanción dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012, 2013 y 2014.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-02866-2017	25/05/2017	31/05/2017
00-02836-2017	25/05/2017	30/05/2017

Segundo.

Con fecha 16 de febrero de 2016 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) notificó el inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con relación al obligado tributario **XZ SA**, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012, 2013 y 2014.

Las actuaciones tuvieron alcance general de acuerdo con el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Con fecha 17 de noviembre de 2017 la Inspección de los tributos incoó Acta de Disconformidad A02 ...6, con relación al obligado tributario **XZ SA**, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2012, 2013 y 2014. De la liquidación propuesta en el acta resultó una deuda de 647.457,56 euros, incluidos intereses de demora de 85.749,13 euros.

Con fecha 8 de mayo de 2017 la Administración tributaria dictó Acuerdo de Liquidación, que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta. Dicho acuerdo fue notificado al interesado el día 12 de mayo de 2017.

De la motivación del Acta de disconformidad, del preceptivo informe ampliatorio y del Acuerdo de liquidación, se deducen los siguientes extremos:

* La no deducibilidad de determinadas cuotas soportadas por no estar relacionadas con la actividad de la entidad, entre las que se pueden diferenciar entre cuotas soportadas por servicios de seguridad para la protección de inmuebles en los que tienen su vivienda determinados miembros del Consejo de Administración de **XZ SA**, y que no forman parte del activo de **XZ SA** y otras cuotas no deducibles por no estar relacionadas tampoco con la actividad de la empresa, que corresponden a la adquisición de bienes y servicios distintos de los de seguridad señalados.

* La aplicación del régimen de los sectores diferenciados a las cuotas soportadas por los bienes y servicios empleados en común en los sectores diferenciados del sujeto pasivo.

Tercero.

En relación con esta última cuestión, la Inspección señala que, conforme a los estatutos de la entidad, el objeto social de la misma resulta ser la "Adquisición, tenencia, disfrute, enajenación y negociación de toda clase de valores mobiliarios y otros activos financieros, sin constituir instituciones de inversión colectiva". A tal efecto, la Inspección en el transcurso de las actuaciones inspectoras identificó actividades encuadrables en tres grupos de la C.N.A.E a nivel de 3 dígitos:

- Grupo 642, actividades de las sociedades holding, que comprende las actividades de sociedades holding, es decir, de unidades que se dedican a la tenencia de los activos (manteniendo la propiedad de participaciones dominante) de un grupo de sociedades filiales, cuya actividad principal es la propiedad del grupo. Las sociedades holding de esta clase no prestan ningún otro servicio a las empresas en las que mantienen una participación, es decir, no administran ni gestionan otras unidades. Por el contrario, no comprende la gestión activa de sociedades y empresas, la planificación estratégica y la toma de decisiones de la sociedad.

- Grupo 701, actividades de las sedes centrales, que comprende la supervisión y gestión de otras unidades de la compañía o empresa, asumiendo la planificación estratégica y organizativa y la función de toma de decisiones de la compañía o empresa, ejerciendo el control operativo y gestionando las operaciones diarias de sus unidades relacionadas, las oficinas corporativas. No forman parte de este grupo las actividades de las sociedades holding que no se dedican a la gestión, las cuales se encuentran comprendidas en el grupo 642.

- Grupo 649, otros servicios financieros, excepto seguros y fondos de pensiones, que incluye, entre otras actividades, la de la clase: 6492, Otras actividades crediticias, la cual consiste en actividades de servicios financieros relacionados, fundamentalmente, con la concesión de préstamos por instituciones no dedicadas a la intermediación monetaria, en los que el crédito puede adoptar diversas formas, como las de préstamo, etc.

Asimismo, la Inspección distingue entre dos tipos de entidades holding:

- Holding pura: aquella cuyo objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas.

- Holding mixta: en las que la participación financiera en otras empresas va acompañada de una intervención en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular por su condición de accionista o socio.

Con base en las anteriores consideraciones, la Inspección señala lo siguiente:

"(...) en el caso de **XZ SA**, concurren las características de una entidad holding mixta, en relación con su participación en la entidad **BANCO-1 SA**, **W SL** y **T SA** (...) y de holding pura respecto de su participación en el **BANCO-2** y **RSA**.

El obligado tributario **XZ SA**, fue miembro, en los periodos objeto de comprobación, del consejo de administración de la entidad **BANCO-1 S.A.**, Respecto de su participación en **BANCO-1 SA**, a juicio de la Inspección, la entidad **XZ SA** se configura como una holding, en la que, junto a la tenencia de una participación significativa en los fondos propios de **BANCO-1**, en los ejercicios objeto de comprobación, concurre la circunstancia de formar parte del Consejo de Administración, con funciones ejecutivas, participando, en consecuencia, de forma activa en el control y la gestión de las actividades desarrolladas por **BANCO-1** (...)."

A partir de la información disponible en el Libro Diario y en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la Memoria de las Cuentas anuales, la Inspección diferencia los ingresos procedentes de las actividades no empresariales y empresariales por un lado, y dentro de éstas, entre los ingresos procedentes de cada uno de los sectores diferenciados. Distinguiendo que "dentro de los ingresos no procedentes de actividades económicas, a los efectos del IVA, se ha diferenciado entre los que podrían caracterizarse así, por corresponder a ingresos típicos de la actividad de sociedad holding (Ep. 642 C.N.A.E), del resto, donde la mayor parte, como puede observarse, corresponde a dividendos procedentes de entidades participadas, poseídas sin la finalidad de gestionarlas o controlarlas.

Respecto de los ingresos procedentes de la cesión de capitales propios, estos corresponden a distintas formas de cesión de capitales, en forma de adquisición de deuda subordinada convertible en acciones, líneas de crédito concedidas a socios y administradores y préstamos, que configuran una actividad económica en el sentido del art. 5.2 de la Ley 37/92; no pudiéndose considerar dicha actividad como la mera consecuencia de reinvertir los dividendos previamente obtenidos de las entidades en que participa **XZ SA**."

En relación con la deuda subordinada adquirida por **XZ**, el acuerdo de liquidación los describe así:

"Así mismo, ha formado parte de su activo bonos necesariamente convertibles en acciones de **BANCO-1** serie II, de carácter preferente, suscritos el 15 de abril de 2011.

Dada las peculiaridades específicas de estos productos, a continuación son objeto de análisis específico con la finalidad de precisar su incardinación en el ámbito de la actividad financiera, de carácter empresarial, de **XZ SA**.

Tal como se definen en las copias de contratos aportadas en Diligencia N° 12, dichos productos se definen como "producto de renta fija", en la parte reservada a los "términos y condiciones esenciales de la emisión", que conllevan una serie de riesgos específicos de no percepción de la remuneración y del carácter subordinado de los bonos, entre otros.

Los instrumentos financieros emitidos a tal fin, entre los que se encuentran los bonos convertibles analizados, debieron ser configurados como valores que, por un lado, sirviesen a esa finalidad, desde el punto de vista del emisor, por lo que eran necesariamente convertibles en acciones del banco, con relación de canje correspondiente; lo que en principio, no permitiría identificar desde la óptica del emisor de esas obligaciones un componente de pasivo; conteniendo, desde el punto de vista del pago de intereses un componente de reconocimiento discrecional (como se ha señalado antes, el consejo de administración de **BANCO-1** hubiera podido decidir la cancelación de su pago ¿concurriendo determinadas circunstancias), que posibilitaría su reconocimiento, en sede del emisor, contra reservas.

Sin embargo, debe quedar claro que la calificación correcta de estos bonos convertibles, desde la perspectiva del suscriptor (**XZ SA**), debe ser, la de cesión de capitales propios, tal y como figura en el balance de las cuentas anuales de la entidad, a 31 de diciembre de 2011, respecto de los títulos que dicha entidad había adquirido en 2011 y en aplicación de la Norma de Registro y Valoración 9ª del Plan General Contable.

El hecho de que se convirtieran en acciones de **BANCO-1** en marzo de 2012, no impidió que se siguieran obteniendo ingresos por **XZ SA**, en el año 2013, que a todos los efectos deben ser considerados Ingresos financieros del período impositivo derivados de la cesión a terceros de capitales propios, tal y como la entidad **XZ SA** recogió en sus libro Diario, y no como dividendos.

Conforme a lo anterior, la Inspección concluyó que, la inversión realizada por **XZ SA** con ocasión de la suscripción de estos bonos, encajaba con una operación de cesión de capitales propios a **BANCO-1** y, en definitiva, de financiación de ésta.

Así, por otro lado, en el acuerdo de liquidación, la Inspección manifestaba que;

"Por otro lado, también existían líneas de crédito concedidas a sus accionistas y la operación de financiación de su entidad participada **BANCO-1**, el incumplimiento del requisito cualitativo, al no quedar acreditado del examen de los contratos analizados, que estas operaciones hayan sido realizadas en conexión con su actividad principal en el sentido de venir determinados, por ejemplo, por la circunstancia de pertenencia de **XZ SA** al consejo de administración de **BANCO-1**; pudiéndose considerar todas las inversiones realizadas el resultado de un análisis de

oportunidad, en especial, en el caso de los bonos convertibles de **BANCO-1**, dada la alta rentabilidad de estos títulos asociada, lógicamente, a las necesidades de financiación de la entidad participada, como viene a suceder en cualquier entidad que se endeuda- en combinación con el análisis del propio riesgo de la inversión por parte del inversor, como es de esperar de un inversor especialmente cualificado, como concurre en el caso de **XZ SA**, en el que la actividad financiera constituye una actividad económica."

Por todo ello, la Inspección identificó dos sectores diferenciados en las actividades económicas realizadas por la entidad recurrente;

1. La actividad de "otros servicios financieros" en el que el porcentaje de deducción es del 0%.
2. La "actividad de sede central" donde el porcentaje de deducción es del 100%.

Sin embargo, la propia Inspección señala que;

"Una circunstancia observada en la entidad **XZ SA** es que, a la vista de la totalidad de cuotas soportadas, distintas de las señaladas en el apartado anterior del presente acuerdo y las que han sido regularizadas en Acta en conformidad, no resulta posible identificar cuotas específicamente soportadas en uno u otro sector diferenciado, correspondiendo la totalidad de las mismas a lo que a los efectos del IVA deben considerarse cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios comunes a ambos sectores diferenciados."

Cuarto.

Con fecha 24 de noviembre de 2017 se notificó acuerdo de inicio de expediente sancionador con propuesta de imposición de sanción al haber apreciado la comisión de las siguientes infracciones tributarias:

- La tipificada en el artículo 191.1 LGT, por haber dejado de ingresar la deuda tributaria que hubiera resultado de la correcta autoliquidación del tributo. Respecto de esta infracción propuso su calificación de leve al no apreciar ocultación y su sanción con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento.
- La tipificada en el artículo 193 LGT por obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo.
- La tipificada en el artículo 195 LGT por acreditar indebidamente cantidades a compensar en la cuota de declaraciones futuras, se califica por la LGT, de grave, y se sanciona con multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento, al tratarse de cantidades a compensar en la cuota.

Quinto.

Disconforme el obligado tributario con los anteriores acuerdos, promovió ante este Tribunal Central las presentes reclamaciones económico administrativas, que fueron tramitadas con los siguientes números RG: 2836-17 y 2866-17.

Puestos de manifiesto los expedientes, el interesado, con fecha 31 de mayo de 2018, presentó escrito, en el que en síntesis, alega, en primer lugar, que los gastos de seguridad son fiscalmente deducibles. En este sentido, el interesado señala que la actividad de la entidad es la tenencia y gestión de valores, la cual se realiza directamente por los miembros del Consejo de Administración. En este sentido, añade que los gastos eran necesarios dado que garantizan la seguridad de los miembros del consejo de administración, en tanto que éstos son el instrumento necesario para que **XZ** pueda desempeñar su actividad económica de gestión de valores y, por tanto, se trata de gastos deducibles al estar correlacionados con los ingresos.

En segundo lugar, considera la recurrente que se ha producido una incorrecta aplicación del régimen de sectores diferenciados. Para ésta, los únicos ingresos que la entidad obtiene provenientes del desarrollo de una actividad económica son los correspondientes a la retribución como miembro del Consejo de Administración, que se corresponderían con las "actividades de las sedes centrales", dado que los ingresos financieros obtenidos por la compañía no son el resultado del desarrollo de ninguna actividad económica. El obligado tributario, manifiesta que "**XZ** no destina recursos, ni medios humanos o materiales, a la actividad financiera, como indica la Inspección, ni realiza dicha actividad con habitualidad, se limita a invertir sus excedentes de tesorería de la forma más conveniente para tratar de obtener la mayor rentabilidad. Esto no puede suponer en modo alguno el desarrollo de una actividad económica, de igual forma que la obtención de dividendos no se considera rendimiento de actividad económica en la medida que proviene de la mera tenencia del capital, conforme a la abundante jurisprudencia comunitaria existente al respecto". Asimismo, la interesada muestra su rechazo a que los ingresos derivados de la adquisición de deuda subordinada de **BANCO-1** tengan la consideración de ingresos a efectos del hipotético cálculo de la prorata.

En cuanto al acuerdo de imposición de la sanción, el interesado alegaba la falta de motivación del acuerdo sancionador y la no existencia de culpabilidad, al estar su conducta amparada en una interpretación razonable de la norma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de los acuerdos impugnados.

Cuarto.

En relación con la primera de las alegaciones formuladas, en el expediente al que este Tribunal Central ha tenido acceso constan los siguientes contratos suscritos entre la entidad hoy recurrente y distintas empresas de seguridad:

- Contrato de fecha 12 de noviembre de 2008, que aparece suscrito con la entidad **RR SA**, relativo a un servicio en "... en ...).
- Contrato de fecha 12 de noviembre de 2008, que aparece suscrito con la entidad **RR SA**, relativo a un servicio en ,,,
- Contrato de arrendamiento de servicio de seguridad, de fecha 12 de marzo de 2013, con la entidad **QQ SL**, relativo a un servicio en

Según se desprende de la copia de dichos contratos aportados, los suscritos con la entidad **RR**, corresponden a servicios de "vigilancia y protección de bienes", siendo la duración inicial para los mismos de un año prorrogable, y el lugar del servicio, tal y como se ha señalado antes, en los inmuebles "... en ...y el situado en

Dichos servicios se concretan en un vigilante, con arma, 24 horas ininterrumpidamente, con el desempeño de las funciones de vigilancia y protección de bienes, muebles e inmuebles en los domicilios indicados respectivamente en cada contrato, así como la protección de las personas que puedan encontrarse en los mismos.

Por otra parte, la copia del contrato aportado con la entidad **QQ SL SOCIEDAD UNIPERSONAL**, aparece fechada el 12 de marzo de 2013, señalándose que el servicio objeto de dicho contrato se realizará en C/ Deusto, nº 8 de la urbanización La Florida de Madrid, siendo el total de vigilantes de seguridad que intervendrán en el servicio igual a cuatro, y especificándose los turnos y horarios contratados para el servicio.

De estos contrato, la Inspección concluyó que se trataban de servicios de seguridad prestados, para la custodia de los inmuebles identificados en los contratos con las respectivas compañías que no figuraban en el activo la entidad (caso de la facturación recibida de **RR SA Y QQ**) y en los que tenían su vivienda particular los miembros del Consejo de Administración.

Con base en la sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck Shöne, asunto C-285/95, del Tribunal de Justicia de Unión Europea, la Inspección concluyó que las actividades de estos consejeros afectados por la retribución en especie dependan de dicha retribución ni que esta retribución en especie pueda alterar cualquier otra percepción que la entidad hoy recurrente estuviera obligada a entregarles.

En relación a estos gastos, este Tribunal Central ya se ha pronunciado en la resolución de 16 de enero de 2020 (RG 2835-17 y 2862-17) relativa al acuerdo de liquidación con relación al Impuesto de Sociedades de los ejercicios comprobados, determino que "estos gastos no estaban correlacionados con los ingresos." Asimismo, entendió "que los mismos constituían retribuciones en especie a favor de los miembros del consejo de

administración, que además tenían la condición de socios, sin que se pudiera apreciar la necesaria proporcionalidad entre todos los socios de la entidad para poder afirmar que se trataba de una retribución de fondos propios."

Así, este Tribunal desestimó las pretensiones del interesado al considerar que:

Este Tribunal comparte el criterio anterior. Por lo tanto, y siendo sintéticos, sólo cuando se trate de servicios de seguridad que pueda acreditarse que redundan en interés de la empresa y no solo de la persona física protegida estaremos ante gastos (los incurridos por retribuir dichos servicios) que pueden ser considerados como deducibles puesto que sólo en ese caso cabe apreciar una correlación con los ingresos propios de la entidad; por el contrario, cuando lo que prevalezca sea el beneficio particular del destinatario de la protección, no se tratará de gastos deducibles, pues no puede apreciarse dicha correlación con los ingresos y, en definitiva, nos encontraremos con una renta en especie que se satisface al "protegido".

En definitiva, se trata de poder confirmar que son gastos propios de la entidad, es decir, que cumplen las condiciones esenciales que se exige a un gasto para que tenga la naturaleza de gasto deducible, esto es, al margen de estar contabilizados, justificados documentalmente e imputados al ejercicio que corresponden, que pueda confirmarse una directa relación entre ellos y el ejercicio de la actividad propia de la entidad desarrollada con el objetivo de obtener ingresos, que es lo que, en este caso, no ha quedado suficientemente acreditado.

Este Tribunal no puede más que confirmar el criterio anteriormente mantenido, pues no se ha probado por parte del obligado tributario que ni sobre la base de los Estatutos vigentes ni en ningún acuerdo de la Junta General de accionistas existiera ninguna obligación de realizar ningún pago por la condición de administradores, en el concepto de prestación de servicios realizada a título gratuito.

A la asunción de gastos cuyas consideración de privados y ajenos, por tanto, a la actividad empresarial o profesional se ha referido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, en su sentencia de 21 de febrero de 2013, asunto C-104/12, Becker, en la que se aborda la deducibilidad de los gastos de la asistencia jurídica en el proceso penal seguido contra dos personas físicas con ocasión de las acusaciones dirigidas contra ellos como consecuencia de las conductas que les habían sido imputadas en relación con el uso de información confidencial respecto a una licitación.

En su sentencia, el TJUE abordó para comenzar la cuestión de la relación entre los ingresos correspondientes a las operaciones sujetas al tributo y los gastos relacionados con ellos como condición necesaria para la habilitación del derecho a la deducción, señalando lo siguiente:

19. Para responder a la primera cuestión prejudicial es necesario recordar, en un primer momento, que, tal como ha declarado ya el Tribunal de Justicia, es necesaria, en principio, 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 deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho (véanse las sentencias Midland Bank, antes citada, apartado 24; de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 26, e Investrand, antes citada, apartado 23). El derecho a deducir el IVA que haya gravado bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención deban haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (véanse las sentencias, antes citadas, Midland Bank, apartado 30, y Abbey National, apartado 28).

20. Sin embargo, también se concede el derecho a deducción a favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe 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 deducción, cuando los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste 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 (véanse, en este sentido, entre otras, las sentencias Midland Bank, antes citada, apartado 31, y de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 36).

21. Procede seguidamente señalar que, por lo que respecta a la naturaleza de la «relación directa e inmediata» que debe existir entre una operación por la que se soporta el IVA y otra por la que se repercute, el Tribunal de Justicia ha declarado que no sería realista tratar de elaborar una expresión más precisa a este respecto. En efecto, teniendo en cuenta la diversidad de las transacciones comerciales y profesionales, resulta imposible dar una respuesta más apropiada en cuanto a la manera de determinar en todos los casos la relación que debe existir entre las operaciones por las que se soporta el IVA y aquellas por las que se repercute para que proceda deducir el IVA soportado (véase, en este sentido, la sentencia Midland Bank, antes citada, apartado 25).

A esta correlación, determinada por la necesidad de la inclusión de los gastos cuyo IVA soportado se pretenda deducir, en el precio de los bienes y servicios comercializados en el desarrollo de la actividad se ha referido el TJUE en diversas sentencias con posterioridad, entre las que podemos mencionar las de 22 de octubre de 2015,

Sveda, C-126/14, y de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, o más reciente, de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, concluyéndose en esta última, como criterio general a este respecto, que (el subrayado es nuestro): "un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA que ha soportado para ejecutar las obras de ampliación de una carretera municipal realizadas en beneficio de un municipio cuando dicha carretera se utiliza tanto por dicho sujeto pasivo en el marco de su actividad económica como por el público, en la medida en que dichas obras no hayan excedido de lo que era necesario para permitir a ese sujeto pasivo ejercer su actividad económica y en que su coste esté incluido en el precio de las operaciones realizadas posteriormente por ese mismo sujeto pasivo."

Intepreta el TJUE el requisito de la necesaria afectación a la actividad por referencia a la necesidad del gasto en que se haya incurrido y a su inclusión en el precio de los bienes y servicios.

De vuelta a la sentencia de febrero de 2013, asunto C-104/12, Becker, y por referencia a la deducibilidad de los gastos que dieron lugar a la cuestión prejudicial, dispuso el TJUE lo siguiente:

29. En estas circunstancias, como sostiene el Gobierno alemán, el hecho de que la existencia de la relación directa e inmediata entre una prestación de servicios y el conjunto de la actividad económica sujeta a tributación deba determinarse teniendo en cuenta el contenido objetivo de dicha prestación de servicios no excluye que pueda también tenerse en consideración la causa exclusiva de la operación de que se trate, que debe considerarse un criterio para determinar dicho contenido objetivo. Una vez se ha comprobado que una operación no ha sido efectuada para las necesidades de las actividades sujetas a tributación de un sujeto pasivo, no puede considerarse que dicha operación tenga una relación directa e inmediata con esas actividades en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque la operación esté, por razón de su contenido objetivo, sujeta al IVA.

30. En el caso de autos, en primer lugar, según los datos ofrecidos por el órgano jurisdiccional remitente, los servicios prestados por los abogados de los que se trata en el procedimiento principal tenían como finalidad directa e inmediata la protección de los intereses privados de los dos acusados, a causa de infracciones derivadas de su comportamiento personal. Además, como se ha precisado en el apartado 16 de la presente sentencia, el procedimiento penal iba dirigido únicamente contra los acusados a título personal, y no contra A, a pesar de que jurídicamente también habrían sido posibles actuaciones penales contra A. Este órgano jurisdiccional concluyó, fundadamente, que teniendo en cuenta su contenido objetivo, no cabe considerar que se incurriera en los gastos relativos a estos servicios para las necesidades del conjunto de las actividades de A sujetas a tributación.

31. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en la medida en que los referidos servicios de los dos abogados no se habrían prestado si A no hubiera ejercido una actividad generadora de un volumen de negocios y, por tanto, sujeta a tributación, existe una relación causal entre los gastos relativos a estos servicios y el conjunto de la actividad económica de A. Sin embargo, es preciso apreciar que esta relación causal no puede considerarse como una relación directa e inmediata en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Tal como reconoce el propio órgano jurisdiccional remitente, no existe relación jurídica entre el procedimiento penal y A, de manera que debe considerarse que esos servicios han sido prestados completamente al margen del ámbito de las actividades de A sujetas a tributación.

32. A este respecto ha de añadirse que carece de pertinencia para la interpretación y aplicación de las disposiciones relativas al sistema común del IVA el hecho de que el derecho civil nacional obligue a una empresa como la del litigio principal a cargar con los gastos relativos a la defensa en materia penal de los intereses de sus órganos. En efecto, teniendo en cuenta el régimen objetivo del IVA instaurado por este sistema, sólo es determinante la relación objetiva entre los servicios prestados y la actividad económica del sujeto pasivo sujeta a tributación (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rec. p. I-13805, apartado 54), so pena de cuestionar seriamente la aplicación uniforme del Derecho de la Unión en esta materia.

33. Procede, pues, responder a la primera cuestión prejudicial planteada que la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación determinada y el conjunto de la actividad del sujeto pasivo al objeto de determinar si los bienes y servicios han sido utilizados por éste «para las necesidades de sus propias operaciones gravadas», en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, depende del contenido objetivo del bien entregado o del servicio prestado al sujeto pasivo. En el litigio principal, las prestaciones de servicios de abogado, cuyo objeto es evitar que se impongan sanciones penales a personas físicas, gerentes de una empresa sujeta a tributación, no dan derecho a dicha empresa a deducir como IVA soportado el IVA devengado por dichas prestaciones de servicios.

Por todo ello, y conforme al artículo 95 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), el IVA soportado por el obligado tributario, en la adquisición de los servicios de seguridad de las entidades **RR** y **QQ**, concurren las circunstancias para no reconocer a dicha entidad el derecho a deducir el IVA soportado, al no estar relacionadas con la actividad de la entidad.

Quinto.

La segunda cuestión que se plantea en el presente expediente es la configuración de las actividades desarrolladas por la entidad hoy recurrente y la determinación de si, por ella, debe apreciarse la existencia o no de sectores diferenciados a los efectos de la exacción del IVA.

Tal y como se explicó en los antecedentes de hecho, la Inspección identificó actividades encuadrables en tres grupos de la CNAE:

- Grupo 642 Actividades de las sociedades Holding
- Grupo 701. Actividades de sedes Centrales
- Grupo 649. Otros servicios financieros.

Asimismo, la Inspección, una vez calificadas las operaciones de adquisición, tenencia y venta de participaciones sociales y adquisición de deuda subordinada convertible en acciones, líneas de crédito concedidas a socios y administradores y préstamos destinados a financiar sus actividades, constituyen actividades económicas a efectos de IVA, distingue dos sectores diferenciados:

- El sector de la actividad de "otros servicios financieros" en el que el porcentaje de deducción es el 0%
- Un segundo sector de "Actividad de sede Central" donde el porcentaje de deducción es el 100%.

Al objeto de determinar la adecuación a derecho o no de la liquidación practicada, este Tribunal debe analizar si las operaciones financieras realizadas por **XZ** se realizan o no en el ejercicio de una actividad económica a efectos de IVA.

La jurisprudencia esencial del TJUE en relación con las sociedades tenedoras de valores o holding se contiene, inicialmente, en la sentencia de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90, Polysar Investments. En la misma, el Tribunal analizó la sujeción al Impuesto de la mera tenencia y adquisición de participaciones sociales, concluyendo lo siguiente:

13. Sin embargo, según jurisprudencia, 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.

14. 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.

La sentencia concluye en su apartado 17 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, que se han reiterado con posterioridad en otras sentencias del mismo TJUE, han sido resumidos por este en su sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto 496/11, Portugal Telecom, sobre la que después volveremos. La condición de empresario o profesional de una entidad holding vendrá delimitada, pues, por la actividad realizada por la misma, si se trata de una "holding pura" o mera tenedora de participaciones, equiparable al inversor privado, o si, por el contrario, se trata de una "holding mixta" con intervención en la gestión de las entidades en las que detenta tales participaciones, a la que cabe atribuir la condición de empresario o profesional.

A la prestación de servicios a sus filiales por parte de la tenedora de las acciones en las mismas se refiere la sentencia del TJUE de 27 de diciembre de 2001, asunto CIBO, C- 16/00. Esta sentencia analiza el caso de una sociedad holding, propietaria de participaciones relevantes en tres empresas especializadas en el sector de las bicicletas, que dedujo el IVA soportado por distintas prestaciones de servicios que le facturaron terceros en relación con la adquisición de acciones de sus filiales. Dichas prestaciones consistían, en particular, en la auditoría de sociedades, la intervención en la negociación del precio de adquisición de las acciones, la organización de la toma

de control de las sociedades y una intervención en materia jurídica y fiscal. A este respecto, señaló el TJUE lo siguiente (el subrayado es nuestro):

32. Es necesario señalar que no existe relación directa e inmediata entre los distintos servicios utilizados por una sociedad holding en relación con la adquisición de participaciones en una filial y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. En efecto, el importe del IVA pagado por la sociedad holding sobre los gastos correspondientes a dichos servicios no grava directamente los distintos elementos constitutivos del precio de tales operaciones realizadas por dicha sociedad. Esos gastos no forman parte de los costes de las operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan dichos servicios.

33. En cambio, los costes de tales servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa. Por consiguiente, tales servicios presentan en principio una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véanse las sentencias, BLP Group, apartado 25, Midland Bank, apartado 31, y Abbey National, apartados 35 y 36, antes citadas).

34. A este respecto, del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que, si un sujeto pasivo utiliza bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, únicamente puede deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar.

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 conllevan 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.

La sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11, Portugal Telecom SGPS, SA, vuelve sobre la cuestión. Portugal Telecom era una entidad que prestaba servicios técnicos de administración y gestión a sociedades en las que poseía parte del capital social. Portugal Telecom adquirió con sujeción a IVA determinados bienes y servicios a varios proveedores, facturando por el mismo precio dichos bienes y servicios a sus filiales, repercutiéndoles el IVA correspondiente. Portugal Telecom dedujo del IVA repercutido la totalidad del IVA soportado, al considerar que las operaciones gravadas -a saber, los servicios técnicos de administración y gestión- constituían la utilización de los correspondientes servicios adquiridos. La Administración tributaria consideró que Portugal Telecom no podía llevar a cabo la deducción íntegra del IVA soportado por los servicios adquiridos, sino que debía recurrir al método de deducción a prorrata.

Lo que se planteó ante el TJUE fue si la normativa comunitaria sobre IVA, a la sazón, Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de cartera (holding) como la del litigio principal que, con carácter accesorio a su actividad principal, consistente en la tenencia y gestión de la totalidad o una parte del capital social de la sociedades filiales, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, está facultada para deducir el IVA soportado en función de la afectación de los mismos a su actividad empresarial (artículo 17.2 de la Sexta Directiva) o conforme a la regla de prorrata (artículo 17.5 de la misma Directiva).

Comenzó el TJUE por recordar que para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. De este modo, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su 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, según jurisprudencia reiterada. Tras recordar que la mera adquisición y tenencia de participaciones en entidades filiales no constituye una actividad económica, por lo que se refiere a los servicios controvertidos, aclaró que: "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" (apartado 34).

En lo que afecta al supuesto controvertido, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

45. En el supuesto de que hubiera de considerarse que todos los servicios adquiridos en fases anteriores están relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción, el sujeto pasivo de que se trata tendría derecho, en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta

Directiva, a deducir la totalidad del IVA soportado por la adquisición de los servicios controvertidos en el litigio principal. Este derecho a deducción no puede limitarse por el único motivo de que la normativa nacional, en razón del objeto social de dichas sociedades o de la actividad general de las mismas, califique a las operaciones gravadas como accesorias en relación con la actividad principal.

46. Cuando los mencionados servicios se utilicen para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y los Estados miembros estarán facultados para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a deducción enumerados en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

47. Por último, cuando los servicios se utilicen indistintamente en actividades económicas y en actividades no económicas, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva no resultará aplicable y los métodos de deducción y de reparto serán definidos por los Estados miembros, de conformidad con lo que se indicó en el apartado 42 de la presente sentencia.

48. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si todos los servicios controvertidos en el litigio principal están relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción o si el sujeto pasivo utiliza tales servicios para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, así como si el sujeto pasivo utiliza tales servicios indistintamente para operaciones económicas y para operaciones no económicas.

49. De todas estas consideraciones resulta que procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de cartera (holding) como la del litigio principal que, con carácter accesorio a su actividad principal, consistente en la gestión de participaciones sociales en sociedades cuyo capital social posee en su totalidad o en parte, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, podrá deducir el IVA soportado siempre que los servicios adquiridos en fases anteriores estén relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción. Cuando la sociedad holding utilice los mencionados bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y la Administración tributaria nacional estará facultada para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a deducción enumerados en el citado artículo 17, apartado 5. Cuando los bienes y servicios se utilicen indistintamente para actividades económicas y para actividades no económicas, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva no resultará aplicable y los métodos de deducción y de reparto serán definidos por los Estados miembros, los cuales, en el ejercicio de dicha facultad, deberán tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, con ese objeto, habrán de establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que sea realmente imputable a cada una de esas dos actividades.

La sentencia de 15 de julio de 2015, asunto Larentia + Minerva y Marenave, C-108/14 y 109/14, continúa con la cuestión, insistiendo en que la intervención de una sociedad de cartera en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA, como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales. Se insiste igualmente en que para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. De este modo, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su 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, concluyendo, sobre estas premisas, que (el subrayado es nuestro):

25. (...) los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales, soportados por una sociedad de cartera que interviene en su gestión y que, como tal, ejerce una actividad económica, como se ha recordado en el apartado 21 de la presente sentencia, deben considerarse afectados a la actividad económica de dicha sociedad y el IVA soportado sobre dichos gastos será objeto de una deducción integral, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

26. El régimen de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se aplica únicamente en los supuestos en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, es

decir, cuando se trate de bienes y servicios de uso mixto. Los Estados miembros sólo pueden aplicar alguno de los métodos de deducción contemplados en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la citada Directiva en lo que respecta a tales bienes y servicios (sentencia Portugal Telecom, C 496/11, EU:C:2012:557, apartado 40).

27. Las normas contenidas en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se refieren al IVA soportado que grava gastos relacionados exclusivamente con operaciones económicas. La determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre actividades económicas y actividades no económicas en el sentido de la Sexta Directiva está comprendida dentro de la facultad de apreciación de los Estados miembros, los cuales, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esa Directiva y, con ese objeto, han de establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (sentencias Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartados 33 y 39, y Portugal Telecom, C 496/11, EU:C:2012:557, apartado 42).

28. En el presente asunto, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que, en los litigios principales, las sociedades de cartera están sujetas a IVA por la actividad económica que constituyen las prestaciones a título oneroso a sus filiales. En consecuencia, el IVA abonado sobre los gastos de adquisición de dichos servicios debería deducirse íntegramente, salvo que las operaciones por las que se repercute el IVA estén exentas en virtud de la Sexta Directiva, en cuyo caso el derecho a deducción sólo debería operarse según lo establecido en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva.

29. Por tanto, únicamente en el supuesto en que el órgano jurisdiccional remitente determine que las participaciones que resultan de las operaciones en capital efectuadas por las sociedades de cartera de que se trata en los litigios principales han sido afectadas en parte a otras filiales en cuya gestión no intervienen esas sociedades de capital, como se contempla en la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, el IVA abonado por los gastos de esas operaciones sólo puede deducirse parcialmente. En efecto, en ese caso, la mera tenencia de sus participaciones en esas filiales no puede considerarse como una actividad económica de esas sociedades de cartera y procede repartir el IVA soportado entre el relacionado con las actividades económicas y el relacionado con las actividades no económicas de éstas.

30. En esas circunstancias, los Estados miembros están autorizados para aplicar, en su caso, bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar obligados a limitarse a uno solo de estos métodos (sentencia Securenta, C 437/06, EU:C:2008:166, apartado 38).

Adicionalmente, hemos de citar la sentencia de 5 de julio de 2018, asunto C-320/17, Marle Participations. Marle Participations era la sociedad de cartera del grupo Marle, que desarrollaba su actividad en el ámbito de la fabricación de implantes ortopédicos. Su objeto social incluía, en particular, la gestión de participaciones en distintas filiales del grupo a las que, por otra parte, alquilaba un bien inmueble. Se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que, desde el año 2009, Marle Participations llevó a cabo una operación de reestructuración que la llevó a realizar cesiones y adquisiciones de títulos. Dicha sociedad dedujo en su totalidad el IVA que gravó los distintos gastos relativos a esta operación de reestructuración. La Administración tributaria cuestionó la deducción del IVA llevada a cabo por la mencionada sociedad, debido a que los gastos respecto a los que solicitaba la deducción del IVA contribuían a la realización de operaciones de capital situadas fuera del ámbito de aplicación del derecho a deducir. Dispuso al respecto el TJUE lo que sigue (el subrayado es nuestro):

43. Pues bien, en primer lugar, es jurisprudencia reiterada que los costes en que incurra una sociedad de cartera que interviene en la gestión de una filial por los distintos servicios que ha obtenido al adquirir participaciones en esa filial forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de sus productos, que tienen, por lo tanto, un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica de la sociedad de cartera (sentencias de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C 16/00, EU:C:2001:495, apartado 35, y de 29 de octubre de 2009, SKF, C 29/08, EU:C:2009:665, apartado 58).

44. En segundo lugar, debe garantizarse el derecho a deducir el IVA sin supeditarlo a un criterio referente, en especial, al resultado de la actividad económica del sujeto pasivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en virtud del cual serán considerados sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

45. Atendiendo a las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera

a su filial es una «intervención en la gestión» de esta última, que debe considerarse actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, que da derecho a deducir el IVA por los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de participaciones en la filial, ya que esta prestación de servicios tiene carácter permanente, se realiza con carácter oneroso y está gravada, lo que implica que este alquiler no está exento, y que existe una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario. Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en su gestión alquilándoles un bien inmueble y que, por esta razón, ejerce una actividad económica deben considerarse parte integrante de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, poder ser objeto de deducción íntegra.

46. Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta -extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales- la finalidad y la sistemática de la Directiva del IVA y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.

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.

La tarea que a continuación corresponde realizar a este TEAC, en su calidad de órgano revisor, es determinar si, en el presente caso, las actividades desarrolladas por la reclamante (sociedad mercantil) consistentes en la adquisición, tenencia y venta de participaciones sociales y adquisición de deuda subordinada convertible en acciones, líneas de crédito concedidas a socios y administradores y préstamos destinados a financiar sus actividades, constituyen o no actividades económicas a efectos del IVA. Para ello, habremos de decidir si la entidad desarrolla dichas actividades como un mero inversor privado o si, por el contrario, dichas actividades se realizan en su condición de empresario.

En esta labor revisora que compete a este Tribunal, comenzamos analizando la adquisición, tenencia y venta de participaciones sociales de la recurrente en las siguientes compañías; **BANCO-1**, **W SL**, **T SA**, **BANCO-2** y **RSA**. **BANCO-1**, con una participación superior al 22%, constituía el activo principal de la recurrente durante todo el período objeto de comprobación, en el caso de las otras entidades, la recurrente tenía participaciones menores.

Tal y como recoge el acuerdo de liquidación ahora impugnado, en el caso de las participaciones en **BANCO-2** y **RSA**, concurren las características propias de un holding puro, es decir, **XZ** limita su actividad a la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales, no interviene directa ni indirectamente en la gestión de dichas empresas. Sin embargo, en las participaciones de **BANCO-1**, **W SL**, **T SA**, la entidad recurrente se comporta como una holding mixta, pues realiza actividades económicas que le otorgan la condición de sujeto pasivo del IVA, resultando suficientemente justificada por la Inspección la conclusión a la que llega: las operaciones de inversión y desinversión en el capital de estas compañías no son operaciones en las que la entidad esté actuando como un mero inversor privado, sino que se realizan con una finalidad empresarial de intervención, control y gestión del Grupo.

Recordemos que, conforme a la jurisprudencia antes expuesta, cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades participadas y dicha intervención implique la realización de operaciones sujetas al IVA, al margen de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio, en este contexto, las operaciones de adquisición y tenencia de participaciones son operaciones realizadas en el ámbito de una actividad económica sujeta al IVA encaminadas a la obtención de ingresos continuados en el tiempo de actividades que exceden de la mera venta de acciones, pues dicha operación presenta un vínculo directo con la organización de la actividad realizada por el grupo y constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible del sujeto pasivo, por lo que tal operación estaría comprendida en el ámbito de aplicación del IVA.

En consecuencia, procede confirmar que la actividad desarrollada por la reclamante consistente en la adquisición, tenencia y venta de participaciones sociales en dichas compañías, constituye, conforme a la doctrina del TJUE, una actividad económica a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, la anterior conclusión, tal y como indica la Inspección en el acuerdo impugnado, en cuanto a las participaciones en **W SL, T SA** no tiene trascendencia alguna en la regularización practicada pues no incide en el régimen de deducciones, debido a que la entidad reclamante no ha obtenido plusvalías por las participaciones en dichas durante el período de comprobación, por lo que no se integra cantidad alguna en el denominador de la prorrata por dicho concepto. Sin embargo, en cuanto a la participación en **BANCO-1**, al formar parte **XZ** del consejo de Administración de **BANCO-1**, si ha recibido ingresos como forma de retribución por la pertenencia a dicho Consejo, teniendo, pues, trascendencia en el régimen de deducciones.

Sexto.

En cuanto a la actividad consistente en adquisición de deuda subordinada convertible en acciones, líneas de crédito concedidas a socios y administradores y préstamos destinados a financiar sus actividades.

En primer lugar, en relación con la inversión en deuda subordinada, esto es con la adquisición de bonos necesariamente convertibles en acciones de **BANCO-1** serie II, de carácter preferente, descritos en los antecedentes de hecho de la presente resolución, la Inspección concluye que la inversión realizada por **XZ SA** con ocasión de la suscripción de estos bonos encaja con una operación de cesión de capitales propios a **BANCO-1**, en definitiva, de financiación de ésta. Por lo que procede su calificación como actividad económica los efectos de IVA y su inclusión en el cálculo de la prorrata.

Debe tenerse en cuenta, a este respecto, la configuración jurídica de dichos títulos, nominativos y, por tanto, equiparables a la financiación directa con uso del capital propio por parte de la reclamante. Esta configuración nos aleja de la situación sometida al TJUE en el asunto C- 80/95, Harnas & Helm, y que dio lugar a la sentencia de 6 de febrero de 1997, en la que se equiparó la tenencia de acciones o instrumentos de patrimonio con la de obligaciones, señalándose por el TJUE la procedencia de dar a ambos títulos un tratamiento equivalente.

Los bonos convertibles titularidad de la reclamante suponen, como ya se ha explicado, la concreción de la financiación que esta, como tal, concede a **BANCO-1**, escapando, pues, de la naturaleza de otros títulos que de renta fija. Entiende este Tribunal que su tratamiento debe ser el mismo que se señalará a continuación para el resto de operaciones de financiación que efectúa la reclamante y que se explica en los párrafos siguientes.

A este respecto, es de capital relevancia la sentencia de 29 de abril de 2004, asunto C-77/01, EDM, en la cual, tras recordar la jurisprudencia existente a la fecha en cuanto a la tenencia de valores y su expulsión estramuros del ámbito de aplicación del impuesto en lo que a la obtención de los dividendos se refiere, para con la financiación a filiales dispuso el TJUE lo siguiente:

65. En cambio, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los intereses percibidos por un holding como remuneración de los préstamos concedidos a las sociedades en las que posee participaciones no pueden excluirse del ámbito de aplicación del IVA, ya que el pago de dichos intereses no resulta de la mera propiedad del bien, sino que constituye la contraprestación de la puesta a disposición de un capital en beneficio de un tercero (véase, en este sentido, la sentencia Régie dauphinoise, antes citada, apartado 17).

66. Respecto a la cuestión de si, en tal situación, un holding realiza dicha prestación de servicio en calidad de sujeto pasivo, el Tribunal de Justicia ha declarado, en el apartado 18 de la sentencia Régie dauphinoise, antes citada, que una persona actúa como sujeto pasivo cuando efectúa operaciones que constituyen la prolongación directa, permanente y necesaria de su actividad imponible, tales como la percepción por un administrador de comunidades de propietarios de los intereses producidos por el depósito de las cantidades que recibe de sus clientes en el marco de la administración de fincas pertenecientes a éstos.

67. Esto ocurre a fortiori cuando las operaciones de que se trata se efectúan en el contexto de unos objetivos empresariales o con una finalidad comercial, caracterizada en especial por el afán de rentabilizar los capitales invertidos.

68. Ahora bien, es preciso señalar que una empresa actúa así cuando utiliza fondos que forman parte de su patrimonio para realizar prestaciones de servicios que constituyen una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, tales como la concesión de préstamos remunerados por un holding a sociedades en las que posee participaciones, bien se concedan estos préstamos como ayuda económica a dichas sociedades, bien como depósito de excedentes de tesorería o por otras razones.

69. Tampoco pueden excluirse del ámbito de aplicación del IVA los intereses abonados a una empresa como remuneración de depósitos bancarios o de inversiones en valores, como bonos del Tesoro o certificados de depósito,

dado que los intereses abonados no se derivan de la mera propiedad del bien, sino que constituyen la contraprestación de la puesta a disposición de un capital en beneficio de un tercero (véase, en este sentido, la sentencia Régie dauphinoise, antes citada, apartado 17). Del apartado anterior se desprende que una empresa actúa como sujeto pasivo cuando utiliza de este modo fondos que forman parte de su patrimonio.

70. Por consiguiente, es preciso señalar que la concesión anual por un holding de préstamos remunerados a las sociedades en las que posee participaciones y sus inversiones en depósitos bancarios o en valores, como bonos del Tesoro o certificados de depósito, constituyen actividades económicas efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal, en el sentido de los artículos 2, punto 1, y 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.

Salió al paso el TJUE en esta sentencia de las consideraciones que se habían hecho en la de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, asunto C-142/99, relativa a la financiación de filiales con dividendos no repartidos, que excluyó de la calificación de actividad empresarial o profesional, cabe entender que por razón del origen de los fondos, que provenían de dividendos no repartidos.

No siendo este el caso, la concesión de financiación a las entidades filiales de una entidad, como a otras personas o entidades, en cuanto implique, como así debe entenderse, la realización de prestaciones de servicios enderezadas a la obtención de ingresos continuados en el tiempo, determina el desarrollo de actividades que atribuyen a quien así actúe la condición de empresario o profesional, de no tenerla ya, conforme al artículo 5 de la Ley del IVA y deben entenderse efectuadas como tal.

Ha de añadirse a lo anterior que en la más reciente sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11, Portugal Telecom, que antes citamos, el mismo TJUE se refirió a las operaciones financieras como ejemplo de transacciones efectuadas entre entidades tenedoras de valores y sus filiales en el desarrollo de actividades que ameritan el calificativo de empresariales o profesionales.

Debemos, pues, desestimar las alegaciones de la reclamante dirigidas a considerar que la concesión de créditos que realiza a favor de las filiales es una actividad en la que opera como un mero inversor privado y que debe quedar fuera del ámbito del IVA y concluir que constituye una actividad económica de la entidad recurrente, consistente en la explotación de un capital con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en forma de intereses.

Séptimo.

Una vez determinado qué actuaciones de **XZ** constituyen actividades económicas a efectos de IVA, debemos analizar la existencia o no de sectores diferenciados. En este sentido, el artículo 9.1º.c).a') de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que a efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

"a'. Aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 % del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a, se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior."

Considerando las actividades a las que antes se ha hecho referencia, de participación en consejos de administración y realización de operaciones financieras, comprendidas en diferentes epígrafes de la CNE, que no se pueden calificar como accesorias entre sí y a las que corresponden regímenes proporcionales de deducción que difieren entre sí más de 50 puntos porcentuales, no puede este TEAC más que confirmar la existencia de dos sectores diferenciados en la actividad empresarial o profesional de la reclamante, con prorratas de deducción del 0% y del 100%, respectivamente, como antes se describió, procediendo, pues, aplicar lo dispuesto por el artículo 101 de la Ley del IVA y la consiguiente limitación del derecho a la deducción del IVA soportado.

Octavo.

Por último, la interesada muestra su disconformidad con el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador, dictado como consecuencia de la regularización practicada, que acaba de ser parcialmente confirmada por este Tribunal Central.

La primera alegación referente a la sanción se refiere a la falta de motivación del acuerdo liquidatorio, particularmente en lo que se refiere a la apreciación de culpabilidad en la conducta del sujeto pasivo.

El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).

Así el Tribunal Supremo en la Sentencia de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008) señala:

la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando «se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta (FD Cuarto).»

Asimismo debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), en la que se afirma:

este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º). La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto

pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)].

En relación con todo ello, la sentencia de 20 de diciembre de 2013 (Rec. nº. 1587/2010), se dispone:

si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º], cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º)].

Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)].

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: "hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico" o "Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere" o "sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

Volviendo a nuestro caso, el contribuyente dice que la Inspección, en este sentido, no ha acreditado, de forma suficiente, en el acuerdo sancionador dictado la existencia de un comportamiento culpable merecedor del reproche impuesto.

Sin embargo, a juicio de este Tribunal Central, examinado el acuerdo de imposición de sanción, se observa como la Inspección sí determina y precisa que el comportamiento del contribuyente fue negligente, pues consideró deducibles gastos que no estaban correlacionados con los ingresos de su actividad y, además, no los calificó como retribuciones en especie de los administradores. Asimismo, la Inspección contesta adecuadamente a todas las alegaciones formuladas, de forma que el contribuyente puede conocer exactamente la conducta que la Inspección considera sancionable y el juicio de culpabilidad que efectúa al respecto.

Por lo que se refiere a la posible interpretación razonable de las normas tributarias aplicables en que el reclamante se apoya para negar su responsabilidad, el artículo 179.2.d) LGT dice que, efectivamente:

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta

formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes.

Por su parte, el Tribunal Constitucional también ha afirmado que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal como refleja la propia Constitución (Sentencia 76/1990, de 26 de abril).

En el ámbito del Derecho tributario sancionador, el Tribunal Supremo ha venido construyendo en los últimos años una sólida doctrina en el sentido de vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esta interpretación puede ser negada por la Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del artículo 79 de la misma Ley General Tributaria (Sentencias, entre otras muchas, de 29 de enero, 5 de marzo, 7 de mayo y 9 de junio de 1993; y 24 de enero y 28 de febrero de 1994 y 6 de julio de 1995).

La Inspección ha justificado adecuadamente los motivos por los que el comportamiento del contribuyente descrito en la presente resolución y que dió lugar a la regularización practicada, no puede entenderse amparado en una interpretación razonable de la norma, diciendo (páginas 40 del acuerdo de imposición de sanción):

No puede alegarse en el presente expediente ninguna de las eximentes de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la Ley 58/2003, en especial la de que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por la aplicación de una interpretación razonable de la norma, ya que no existe ninguna imprecisión en las normas reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas e interpretables en un solo sentido, en cuanto al supuesto que nos ocupa.

Se desestima, por tanto, la pretensión, quedando confirmado la resolución sancionadora impugnada, en todo aquello que este Tribunal ha confirmado la actuación de la Inspección en el acuerdo de liquidación impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.