

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089144

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de febrero de 2023

Sala 2.^a

R.G. 2578/2020

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. *Derecho a deducción de una entidad holding.* La Administración tributaria limita el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad en los periodos 2T, 3T y 4T, ejercicio 2018, con motivo de la adquisición de las participaciones en otras entidades a las que presta servicios de gestión como entidad holding.

Al respecto, la controversia planteada consiste en determinar si la entidad genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por servicios por ella recibidos como entidad holding para la adquisición de participaciones en entidades a las que presta servicios de gestión en los periodos objeto de regularización. De este modo, el planteamiento radica en determinar si la entidad holding realiza actividades financieras como actividad económica y si el volumen de las mismas ha de tenerse en cuenta en el cálculo de su prorrata de deducción.

Pues bien, 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 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 y el criterio de este TEAC, no cabe considerarlos gastos generales a efectos de su deducción.

Consecuentemente y en la medida en que no se ha probado que los servicios recibidos en relación con la adquisición de las participaciones se correspondan con la realización de actividades generadores del derecho a deducir, como pudiera ser el supuesto recogido en el art. 94.Uno.3º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) que aduce la entidad, no cabe la deducción de las cuotas de IVA soportadas con ocasión de los mismos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 94, 102 y 104.

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 ha visto la presente reclamación contra la resolución con liquidación provisional (referencia ...) dictada por la Oficina de Gestión Tributaria, de la Administración de María de Molina, Delegación Especial de Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los periodos 2T, 3T y 4T del ejercicio 2018.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 2 de septiembre de 2019, se inició, mediante notificación de requerimiento a la entidad **XZ S.L.**, procedimiento de comprobación limitada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de María de Molina, Delegación Especial de Madrid, de la AEAT en relación con el IVA, periodos 2T, 3T y 4T, ejercicio 2018.

En el curso del procedimiento, con fecha 27 de enero de 2020, se notificó a la entidad propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones.

Formuladas las alegaciones por la entidad reclamante, las mismas fueron desestimadas por la Oficina de Gestión Tributaria referida dictando resolución con liquidación provisional con fecha 10 de marzo de 2020 con la siguiente motivación:

"Respecto del periodo 2T del ejercicio 2018:

Vistas las alegaciones formuladas por la entidad en fecha 17/02/2020, esta Oficina considera que las mismas no desvirtúan el contenido de la propuesta, motivo por el cual se confirma la misma.

Esta Oficina mantiene la postura acerca de la condición de entidad holding mixta de la entidad **XZ S.L.** en la medida que además de poseer la participación de las entidades **TW S.L.U** y **QR S.L.U.** interviene en la gestión de las mismas. Prueba de ello son las facturas emitidas por la misma en la que repercute determinados gastos, entre los que se encuentran, servicios de secretaría, gestión de zonas comunes del centro comercial o la repercusión de informes recibidos de otras entidades. Por la actividad de gestión de las filiales **XZ S.L.** repercute el IVA por importe de 14.929,56 euros.

Respecto a estos gastos, no cabe duda alguna acerca del derecho a su deducción, tal y como se expuso en la propuesta de liquidación.

Por el contrario, la controversia surge respecto a los gastos relacionados directa y exclusivamente con la adquisición de la participación de **TW, S.L.U** y **QR S.L.U.** (facturas con nº documento en el libro registro ...). La entidad ha soportado cuotas por más de 285.000 euros por estos servicios.

La entidad alega en su página nº 7: 'Pues bien, si bien con carácter general, para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el impuesto, la jurisprudencia comunitaria ha considerado asimismo admisible el derecho a la deducción en favor del sujeto pasivo, aun cuando no exista ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios formen parte de los gastos generales de aquél 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 toda la actividad económica del sujeto pasivo (debiendo deducirse, en este caso, en función de la prorrata general de la compañía)'.

Esta Oficina está de acuerdo con la posición anterior expresada por la entidad, sin embargo, ha sido la propia entidad la que no ha calificado tales costes como gastos generales de su actividad, por cuanto los mismos no son elementos constitutivos de los servicios prestados a las entidades filiales, esto es, **XZ S.L.** no ha repercutido estos costes a las filiales.

El TJUE admite la deducibilidad del IVA soportado en relación con los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales por una sociedad holding que interviene en su gestión y que, como tal, ejerce una actividad económica. Así dentro la sentencia *Cibo* (C16-00) señalada por la entidad, se recoge:

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. () En conclusión, 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 el caso que nos ocupa, los servicios controvertidos, están exclusivamente relacionados con la adquisición de las participaciones, por cuanto no han sido incluidos por la entidad como gastos generales, ya que los mismos no han sido repercutidos por la entidad.

Una vez que se ha determinado que los servicios están destinados exclusivamente a la compra de las participaciones debe estudiarse si esta compra y tenencia de participaciones genera derecho a la deducción del IVA. Esto no implica que se califique a la entidad como una holding pura, si no que debe determinarse si la toma de esta participación le lleva a realizar una actividad con derecho a deducción. **XZ S.L.** ha adquirido participaciones sociales, el destino previsible de las mismas es, bien la venta de las mismas o su tenencia, con la finalidad de obtener dividendos. En el primero de los supuesto daría lugar a una actividad sujeta y exenta de IVA, que no genera derecho a la deducción del IVA. Y en el segundo caso, la obtenido de dividendos supone una actividad no sujeta al IVA.

Por tanto, queda patente que los gastos expuestos por los servicios prestados, entre otros, por **NP S.L.P**, **LM SA** o **JK S.L.** no son deducibles por no estar vinculados a la actividad por la que **XZ S.L.** repercute IVA a las entidades filiales, sino que están directa y exclusivamente destinados a la adquisición de participaciones sociales.

Con lo anterior, se minorará el IVA soportado deducible en el segundo trimestre por 98.070,00 euros (nº registro: ...), por no destinarse dichos servicios a una actividad sujeta a IVA (artículo 94 LIVA).

Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII o Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992.

El "Importe a Compensar" es incorrecto.

Respecto del periodo 3T del ejercicio 2018:

La compensación de cuotas de períodos anteriores es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992.

Con lo anterior, se minorará el IVA soportado deducible en el tercer trimestre por 176.723,17 euros (nº registro: ...), por no destinarse dichos servicios a una actividad sujeta a IVA (artículo 94 LIVA).

Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII o Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992.

Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en concepto de adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I de la Ley 37/1992.

El "Importe a Compensar" es incorrecto.

Respecto del periodo 4T del ejercicio 2018:

La compensación de cuotas de períodos anteriores es incorrecta, al haberse incumplido las limitaciones establecidas en el artículo 99, apartado Cinco, de la Ley 37/1992.

Con lo anterior, se minorará el IVA soportado deducible en el cuarto trimestre por 10.579,17 euros (nº registro: ...), por no destinarse dichos servicios a una actividad sujeta a IVA. (artículo 94 LIVA).

Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII o Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992.

Se modifican las bases imponibles y/o cuotas de IVA deducible en concepto de adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Título VIII, Capítulo I de la Ley 37/1992.

El "Importe a devolver" es incorrecto."

Dicha resolución con liquidación provisional fue notificada a la entidad reclamante con fecha 11 de marzo de 2020.

Segundo.

Con fecha 1 de abril de 2020, disconforme con la resolución referida en el antecedente anterior, la entidad reclamante interpuso reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), reiterándola con fecha 9 de junio de 2020, formulando, tras la puesta de manifiesto del expediente, las siguientes alegaciones, en síntesis:

- La entidad sólo desarrolla una actividad económica, la prestación de servicios de gestión a sus entidades participadas, por lo que no puede pretenderse que tenga una suerte de naturaleza dual.

- Aun cuando determinados gastos no hayan sido expresamente repercutidos a las entidades filiales, debe considerarse que los mismos forman parte de los gastos generales de la compañía y, en consecuencia, deben deducirse conforme a la prorrata que resulte de aplicación a la actividad de la sociedad, que en este caso asciende al 100%. En consecuencia, todas las cuotas soportadas en su actividad de gestión de participaciones (incluidas las relativas a la adquisición de las entidades en las que participa), deben ser íntegramente deducibles en la medida en que todas ellas están vinculadas a la única actividad desarrollada, sujeta y no exenta del Impuesto.

- La posible obtención de la rentabilidad de su inversión a través de la obtención de dividendos o una eventual venta futura de acciones carece de relevancia a estos efectos.

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.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

En los términos transcritos anteriormente contenidos en la liquidación provisional que trae causa de la presente reclamación, la Administración tributaria limita el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la entidad reclamante en los periodos 2T, 3T y 4T, ejercicio 2018, con motivo de la adquisición de la participaciones en otras entidades a las que presta servicios de gestión como entidad holding.

Al respecto, la controversia planteada consiste en determinar si la entidad reclamante genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por servicios por ella recibidos como entidad holding para la adquisición de participaciones en entidades a las que presta servicios de gestión en los periodos objeto de regularización (*i. e.* periodos 2T, 3T y 4T, ejercicio 2018).

Con carácter previo a referirnos a las cuestiones anteriores, considera este Tribunal relevante, por la condición de **XZ S.L.** (reclamante en el presente procedimiento) como entidad holding del grupo, referir la doctrina del mismo en relación a este tipo de entidades, para centrar el análisis que posteriormente abordaremos.

De este modo, el planteamiento radica en determinar si la entidad holding realiza actividades financieras como actividad económica y si el volumen de las mismas ha de tenerse en cuenta en el cálculo de su prorrata de deducción.

El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA, en adelante) dispone lo siguiente:

"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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

Por su parte, el artículo 5 de la misma norma, en su apartado Dos, completa la delimitación del hecho imponible al señalar 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 relación con el derecho a la deducción, el artículo 94 de la Ley del IVA determina lo siguiente:

"Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. (...)".

Si el sujeto pasivo efectuara conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado

derecho, deberá aplicar la regla de la prorrata de deducción en los términos previstos en los artículos 102 y siguientes de la Ley del IVA.

En relación con el cálculo de la prorrata general, el apartado tres del artículo 104 de la Ley del IVA señala una serie de partidas que no han de computarse en ninguno de los términos del porcentaje de prorrata, citando en su número 4º las siguientes:

"4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención".

En consecuencia, el derecho a la deducción de cuotas soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios exige que quien las haya soportado realice actividades económicas, es decir, actividades incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley, en cuanto comportan la realización de operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

La cuestión del desarrollo de una actividad económica por parte de entidades holding ha sido ampliamente abordada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en adelante TJUE, entre otras, en las siguientes sentencias: Polysar (C-60/90), de 20/06/1991; Sofitan (C-333/91), de 22/06/1993; Floridienne y Berginvest (C-142/99), de 14/11/2000; Cibo Participations (C-16/00), de 27/09/2001; EDM (C-77/01), de 29/04/2004; AB SKF (C-29/08), de 29/10/2009 y Portugal Telecom (C-496/11), de 06/09/2012. A algunas de ellas nos referiremos más adelante.

La jurisprudencia del TJUE, en relación a las sociedades tenedoras de valores o holding, se contiene, inicialmente, en la sentencia de 20 de junio de 1991 (Polysar, asunto C-60/90), donde el Tribunal analizó la sujeción al impuesto de la mera tenencia y adquisición de participaciones sociales, concluyendo lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"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.

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 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. En particular, señala (el subrayado es nuestro):

"19. La mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse actividades económicas, en el sentido de la Sexta Directiva, que confieran a quien las 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, en particular, las sentencias Cibo Participations, C 16/00, EU:C:2001:495, apartado 19, y Portugal Telecom, C 496/11, EU:C:2012:557, apartado 32).

20. Sin embargo, 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 adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio (véanse, en particular, las sentencias Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 20, y Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 33).

21. 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 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, como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales (véanse, en particular, las sentencias Cibo Participations, C 16/00, EU:C:2001:495, apartado 22, y Portugal Telecom, C 496/11, EU:C:2012:557, apartado 34)".

Más recientemente, aborda esta misma cuestión la sentencia de 5 de julio de 2018, asunto C-320/17, Marle Participations, que señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"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».

Las sentencias mencionadas conducen a una conclusión, en principio, clara, como es que 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.

Como no podía ser de otra forma, lo referido anteriormente es criterio de este TEAC en los términos recogidos en su resolución de 18 de diciembre de 2012 (R.G. 00-03581-2009), que constituye doctrina de este Tribunal:

"Según la doctrina del TJCE, cuando una sociedad de cartera limita su actividad a la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en su gestión, no tiene la condición de empresario a efectos del Impuesto, pues la mera adquisición y tenencia de participaciones sociales no debe considerarse como una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva. Por el contrario, 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 y dicha intervención implique la realización de operaciones sujetas al IVA ello constituye una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva".

En el caso que nos ocupa, no existe discusión alguna en cuanto a la consideración de la entidad holding, **XZ S.L.** como sujeto pasivo del IVA, ya que, además de la tenencia de participaciones en las diferentes filiales, la misma interviene en la gestión de las mismas, prestándoles servicios sujetos al IVA.

Una vez sentado lo anterior, procede analizar la relación entre los gastos de la entidad holding recurrente para la adquisición de las participaciones y la actividad económica desarrollada a efectos de determinar, en su caso, si procede el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas con ocasión de la misma.

Al respecto, la sentencia del TJUE de 27 septiembre de 2001, asunto Cibo Participations, C-16/00, referida anteriormente y alegada por la entidad recurrente, recoge 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."

Asimismo, se ha pronunciado reiteradamente el mismo TJUE determinando que, para que los costes de adquisición tengan tal consideración de gastos generales, deben ser elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta, tal y como se recoge en su sentencia de 22 de octubre de 2015, asunto Sveda, C-126/14 (el subrayado es nuestro):

"27. 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 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 (véase, en particular, la sentencia SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 57).

28. No obstante, como ha señalado la Abogado General en los puntos 33 y 34 de sus conclusiones, el Tribunal de Justicia también ha admitido el derecho a deducir el IVA en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél 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 toda la actividad económica del sujeto pasivo (en este sentido, véanse las sentencias Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, apartado 24, y SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 58).

29. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la aplicación del criterio de la relación directa incumbe a las administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales, a quienes corresponde tomar en consideración todas las circunstancias en que se hayan desarrollado las operaciones de que se trate, y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo. La existencia de tal relación, por lo tanto, debe apreciarse atendiendo al contenido objetivo de la operación controvertida (en este sentido, véase la sentencia Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, apartados 22, 23 y 33 y jurisprudencia citada).

30. Se desprende de las comprobaciones efectuadas por el tribunal remitente que, en el litigio principal, los gastos efectuados por Sveda por las obras de construcción de la ruta recreativa deberían incluirse en parte en el precio de los bienes suministrados o de los servicios prestados en el ámbito de la actividad económica proyectada por esta empresa."

En el mismo sentido, y en los siguientes términos, se pronuncia el TJUE en su sentencia de 14 de septiembre de 2017, asunto Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 (el subrayado es nuestro):

"28. 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 (sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 57, y de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 27).

29. No obstante, es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél 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 (véanse, en particular, las sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 58, y de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 28).

(...)

40. En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por una prestación de servicios consistente en construir o mejorar un bien inmueble del que un tercero es propietario, cuando este último se beneficia a título gratuito del resultado de esos servicios y éstos son utilizados tanto por ese sujeto pasivo como por ese tercero en el marco de sus actividades económicas, en la medida en que los antedichos servicios no vayan más allá de lo que resulta necesario para permitir al referido sujeto pasivo realizar operaciones gravadas posteriormente y en que su coste esté incluido en el precio de esas operaciones."

Más concretos son los términos empleados al respecto por dicho TJUE en su sentencia de 16 de septiembre de 2020, asunto Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19 (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"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)."

Sobre la base de los pronunciamientos referidos, la necesaria inclusión del coste de adquisición en el precio de los servicios para su consideración como gastos generales, a efectos de su deducción, es criterio de este TEAC, tal y como se recoge en la resolución de 21 de octubre de 2020, R.G. 00-02866-2017:

"Asunto:

IVA. Deduciones. Entidad mercantil que se deduce el IVA soportado por servicios de seguridad para la protección de inmuebles en los que tienen su vivienda determinados miembros de su Consejo de Administración. Necesidad de la inclusión de su coste en el precio de los servicios prestados por ella a efectos de su consideración como gastos generales

Criterio:

No cabe la consideración de los gastos controvertidos como gastos generales de la entidad que pretende la deducción, ya que para ello sería necesaria la inclusión de su coste en el precio de los servicios prestados por ella, según dispone igualmente el TJUE en sentencias de 22-10-2015, Sveda, C-126/14, de 14-9-2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, o más reciente, de 16-9-2020, asunto C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie.

Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT."

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.

Consecuentemente y en la medida en que no se ha probado que los servicios recibidos en relación con la adquisición de las participaciones se correspondan con la realización de actividades generadores del derecho a deducir, como pudiera ser el supuesto recogido en el artículo 94.Uno.3º de la Ley del IVA que aduce la entidad reclamante, no cabe la deducción de las cuotas de IVA soportadas con ocasión de los mismos y procede, por tanto, desestimar las alegaciones de la entidad reclamante, confirmando la liquidación provisional practicada.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.