

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 05-03-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0234/2025

**SUMARIO:**

**IVA. Hecho imponible. Prestación de servicios y operaciones asimiladas. Holding mixta.** Una sociedad mercantil actúa como entidad holding de varias sociedades, de las que ostenta la participación íntegra. Gestiona los propios medios materiales y humanos a dichas sociedades y asume el cargo de administrador único de todas ellas, percibiendo retribuciones diferenciadas. Al prestar servicios de gestión y dirección a sus participadas se configura como una holding mixta. Están sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, incluidos los servicios de gestión o corporativos y las retribuciones por su cargo de administrador único, dado que se prestan en el marco de una actividad económica organizada. **Regímenes especiales. Grupo de entidades. Régimen Especial de Grupo de Entidades de IVA -REGE-**. En caso de acogerse al REGE, las prestaciones intragrupo también estarán sujetas al impuesto, pero con una base imponible reducida al coste de los servicios utilizados.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante es una entidad mercantil que actúa como entidad holding de varias entidades mercantiles en las que participa íntegramente y que gestiona con sus propios medios materiales y humanos, ostentando además el cargo de administrador único de todas ellas. La consultante percibe una contraprestación por los servicios activos de gestión de las participadas y una remuneración por su cargo de administrador. Cada entidad participada desarrolla una actividad económica distinta y algunas de las mismas no tienen derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o tienen un derecho de deducción limitado.

**Cuestión planteada:**

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la remuneración que percibe la consultante como administradora. En caso de acogerse al Régimen especial de grupo de entidades del Impuesto sobre el Valor Añadido (REGE), sujeción al Impuesto de las prestaciones de servicios realizadas entre las entidades del grupo.

**Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

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

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

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

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

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

Síguenos en...



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

(...)

c) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario,

(...).”.

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

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

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

2.- No obstante lo anterior, y dada la condición de la entidad consultante como entidad holding, cabe destacar que la jurisprudencia esencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con las sociedades holding se contiene, inicialmente, en la sentencia de 20 de junio de 1991, Asunto C-60/90, Polysar Investments y, posteriormente, en la de 6 de febrero de 1997, Asunto C-80/95, Harnas & Helm.

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

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

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

Estos criterios han sido resumidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11, Portugal Telecom, en donde se dispuso que la condición de empresario o profesional de una entidad holding vendrá delimitada por la actividad realizada por la misma,

Síguenos en...



es decir, si se trata de una “holding pura” o mera tenedora de participaciones, o si, por el contrario, se trata de una “holding mixta” con intervención en la gestión de tales participaciones:

“31 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva, y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la misma Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los

derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio (véanse las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C 60/90, Rec. p. I 3111, apartado 17; de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C 142/99, Rec. p. I 9567, apartado 17, y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C 16/00, Rec. p. I 6663, apartado 18).

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

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

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

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

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

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

Síguenos en...



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

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

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

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

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

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

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

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

De esta forma, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por la consultante en el territorio de aplicación del Impuesto, incluyendo los servicios que presta como administrador único a las participadas.

3.- A estos efectos, resulta conveniente señalar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 21 de diciembre de 2023, asunto C-288/22, TP referente a la posible sujeción al Impuestos sobre el Valor Añadido de los servicios que presta una persona física a una entidad luxemburguesa de la que percibe una remuneración como miembro del consejo de administración.

En primer lugar, el Tribunal analiza si la labor ejercida por el consejero, persona física, realiza una actividad económica y, en el caso de que el cargo sea remunerado, constituye la remuneración la contraprestación de los servicios que presta a la sociedad. En segundo, lugar, el Tribunal resuelve sobre si la persona física,

Síguenos en...



miembro del consejo de administración realiza su actividad “con carácter independiente”, a efectos, de su sujeción al Impuesto.

En relación con la primera de las cuestiones, el Tribunal puso de manifiesto lo siguiente en la referida sentencia:

“28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa realiza una actividad económica a efectos de dicha disposición.

(...)

47 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa ejerce una actividad económica, a efectos de la citada disposición, si efectúa a título oneroso una prestación de servicios a esa sociedad y si dicha actividad presenta un carácter permanente y se realiza a cambio de una remuneración cuyas modalidades de fijación son previsibles.”.

Por otra parte, respecto de la segunda cuestión planteada, el Tribunal manifestó lo siguiente:

“57 Por lo que atañe a la cuestión de si el miembro de un consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa soporta el riesgo económico ligado a su actividad, debe precisarse que, como se desprende del apartado 43 de la sentencia de 13 de junio de 2019, IO (IVA — Actividad como miembro de un consejo de vigilancia) (C 420/18, EU:C:2019:490) y de la jurisprudencia allí citada, el riesgo económico al que se refiere el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia siempre guarda relación con el riesgo económico que corre directamente la persona que ejerce esa actividad que se trata de determinar si es o no independiente. Por lo tanto, carece de pertinencia el riesgo económico que corre tal sociedad como consecuencia de las decisiones del consejo de administración del que es miembro tal persona.

(...)

60 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la actividad de miembro del consejo de administración de una sociedad anónima luxemburguesa no se realiza con carácter independiente, a efectos de dicha disposición, si, a pesar de que ese miembro organiza libremente el régimen de ejecución de su trabajo, percibe él mismo las retribuciones que constituyen sus ingresos, actúa en nombre propio y no está sometido a una relación de subordinación jerárquica, no actúa por su cuenta ni bajo su propia responsabilidad y no soporta el riesgo económico ligado a su actividad.”.

En consecuencia con lo expuesto, las conclusiones recogidas por el Tribunal en la referida sentencia resultarán de aplicación, en su caso, en los supuestos de administradores de entidades que sean personas físicas.

No obstante, cuando se trata de personas jurídicas y, en particular cuando revisten la forma societaria debe tenerse en cuenta que, dada su naturaleza mercantil, la propia Ley 37/1992 establece, como se ha señalado que tendrán la consideración de empresarios o profesionales salvo prueba en contrario y, que se consideran que sus operaciones se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Por tanto, en el supuesto objeto de consulta en el que la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido puede señalarse que la retribución percibida por sus

Síguenos en...



funciones de administrador constituye la contraprestación de una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, la consultante se cuestiona sobre la posible sujeción al impuesto de las prestaciones de servicios intragrupo en el supuesto de que se acogiera al régimen especial del grupo de entidades.

El régimen especial del grupo de entidades se introdujo en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, incorporando de esa forma al Derecho interno la posibilidad que ofrece el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto que establece lo siguiente:

“Artículo 11.

Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.”.

La transposición concreta del referido precepto comunitario se realizó a través de la introducción de los artículos 163 quinquies a 163 nonies de la Ley 37/1992, y cuya entrada en vigor tuvo lugar el 1 de enero de 2008.

En este sentido, el artículo 163 quinquies de la Ley 37/1992 establece que “podrán aplicar el régimen especial del grupo de entidades los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto. Ningún empresario o profesional podrá formar parte simultáneamente de más de un grupo de entidades.”.

Con dicho planteamiento general, el apartado dos del mismo precepto legal define específicamente qué se considera como entidad dominante y como entidad dependiente, señalando a tales efectos los siguientes requisitos:

“Dos. Se considerará como entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Que tenga personalidad jurídica propia. No obstante, los establecimientos permanentes ubicados en el territorio de aplicación del Impuesto podrán tener la condición de entidad dominante respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas a dichos establecimientos, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos en este apartado.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 por ciento del capital de otra u otras entidades.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el año natural.

Síguenos en...



d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del Impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

Tres. Se considerará como entidad dependiente aquella que, constituyendo un empresario o profesional distinto de la entidad dominante, se encuentre establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y en la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior. En ningún caso un establecimiento permanente ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto podrá constituir por sí mismo una entidad dependiente.”.

En relación con el nivel avanzado del referido régimen especial y por lo que respecta al criterio que debe seguirse para la imputación de las cuotas del Impuesto por la adquisición de bienes y servicios por los que se soportó el mismo, el artículo 163 octies de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente en sus apartados uno y tres:

"Artículo 163 octies. Contenido del régimen especial del grupo de entidades.

Uno. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes que establece el artículo 107, apartados uno y tres, de esta Ley.

(...)

Tres. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, las operaciones a que se refiere el apartado uno de este artículo constituirán un sector diferenciado de la actividad, al que se entenderán afectos los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las citadas operaciones y por los cuales se hubiera soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.

Los empresarios o profesionales podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición de bienes y servicios destinados directa o indirectamente, total o parcialmente, a la realización de estas operaciones, siempre que dichos bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones que generen el derecho a la deducción conforme a lo previsto en el artículo 94 de esta Ley. Esta deducción se practicará en función del destino previsible de los citados bienes y servicios, sin perjuicio de su rectificación si aquél fuese alterado.”.

La normativa española, al trasponer el régimen especial del grupo de entidades al ordenamiento jurídico interno, ha establecido un régimen especial cuya finalidad consiste, en última instancia, en establecer un sistema que permita tratar como sujeto pasivo único a un grupo de entidades.

Este objetivo se consigue mediante la refacturación o imputación del coste de los bienes y servicios en las operaciones intragrupo de modo que el valor añadido solo sea gravado cuando las entidades del grupo se relacionan con terceros. En efecto, la refacturación de las operaciones intragrupo a coste impide que se grave el valor añadido de las mismas, gravamen que queda retrasado hasta el momento en que tales entidades del grupo se relacionen con terceros consiguiendo así un efecto equivalente a la no sujeción de las operaciones intragrupo.

Síguenos en...



En esta inteligencia puede concluirse que, en el caso de que se aplicara el régimen especial del grupos de entidades en su nivel avanzado, las operaciones intragrupo se encontrarían sujetas al Impuesto y la base imponible de las mismas estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados en la realización de tales operaciones y por los que la filial hubiese soportado o satisfecho el Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de bienes o servicios a otros empresarios o profesionales para la prestación de estos servicios a otra entidad del grupo.

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

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

