

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 4 de febrero de 2026**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 121/2022***SUMARIO:**

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. Inexistencia de actividad económica en holding por falta de intervención en la gestión de filiales. La Audiencia Nacional confirma la regularización en el IVA al considerar que, en el ejercicio 2016, la entidad no acreditó la realización de una actividad económica de prestación de servicios a sus filiales, sino que se limitó a la mera tenencia de participaciones, sin intervención efectiva en su gestión en los términos exigidos por la jurisprudencia del TJUE, lo que excluye su condición de sujeto pasivo a estos efectos y, en consecuencia, el derecho a deducir las cuotas soportadas vinculadas a dicha pretendida actividad. En particular, la única factura emitida en dicho ejercicio corresponde a la retribución por pertenencia al órgano de administración, que no acredita la prestación de servicios de gestión, y la restante documentación no permite probar la efectiva realización de servicios ni su afectación, correspondiendo al obligado tributario la carga de dicha prueba. Asimismo, descarta la falta de motivación de la liquidación. No obstante, la Sala anula la sanción al apreciar que, si bien concurre el elemento objetivo de la infracción, no queda debidamente acreditado el elemento subjetivo de culpabilidad, al fundamentarse la regularización en una insuficiente acreditación de la actividad y no en la existencia de simulación o conducta dolosa o negligente suficientemente motivada.

AUDIENCIA NACIONAL**SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL***Sala de lo Contencioso-Administrativo***SECCIÓN QUINTA****Núm. de Recurso:** 0000121/2022**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO**Núm. Registro General:** 01289/2022**Demandante:** AGRIHOLD, S.L**Procurador:** SRA. TASCÓN HERRERO, INÉS**Demandado:** MINISTERIO DE HACIENDA**Abogado Del Estado****Ponente Ilma. Sra.:** D^a. MARGARITA PAZOS PITA**SENTENCIA N.º:****Ilma. Sra. Presidenta:**D^a. ALICIA SANCHEZ CORDERO**Ilmos./as. Sres./as. Magistrados/as:**D^a. MARGARITA PAZOS PITA

D. EDUARDO HINOJOSA MARTINEZ

D^a. ALICIA ESTHER ORTUÑO RODRIGUEZD^a. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a 4 de febrero de 2026.

Esta Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha visto el recurso contencioso-administrativo número 121/2022, promovido por la procuradora de los tribunales D.^a

Síguenos en...

Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de la mercantil **AGRIHOLD, S.L.**, con la asistencia letrada de D.^a Carmen Navarro Alapont, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de noviembre de 2021, que desestima las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra la resolución con liquidación provisional dictada el 19 de junio de 2018 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 1T-4T/2016, así como contra el acuerdo de imposición de sanción dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 6 de noviembre de 2018 en relación con el periodo 4T/2016. Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

Es ponente la Ilma. Sra. **D.^a Margarita Pazos Pita**, Magistrada de la Sección.

AN TECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Respecto de AGRIHOLD, S.L., el 23 de enero de 2018 se inicia por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Valencia un procedimiento de comprobación limitada relativo a los periodos trimestrales del ejercicio 2016 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La resolución con liquidación provisional se dicta el 19 de junio de 2018.

Incoado expediente sancionador, con fecha 6 de noviembre de 2018 se dicta acuerdo por el que se impone a la recurrente multa pecuniaria por importe de 34.130,51 € por la comisión de la infracción tipificada en el [artículo 191, apartados 1 y 5, de la Ley 58/2003, General Tributaria](#), en relación con el período 4T/2016.

Disconforme la mercantil con la resolución con liquidación provisional y con el acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria, interpone reclamaciones económico-administrativas que, acumuladas, son desestimadas por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de noviembre de 2021, contra la que se dirige el presente recurso jurisdiccional.

SEGUNDO.-Interpuesto el recurso contencioso-administrativo y turnado a esta Sección, fue admitido a trámite, reclamándose el expediente administrativo, para, una vez recibido, emplazar a la parte actora a fin de que formalizara la demanda, lo que así hizo en un escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que consideró oportunos, terminó suplicando se *"tenga por formulada demanda en el procedimiento ordinario 0000121 /2022 y, en virtud de los hechos y fundamentos de derecho expuestos, anule la Resolución del TEAC de fecha 10 de diciembre de 2021 y los actos administrativos por ella confirmados"*.

Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara la demanda, así lo hizo en escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó convenientes, terminó suplicando se dicte *"sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas"*.

TERCERO.-No habiéndose solicitado el recibimiento del recurso a prueba, se concedió sucesivo traslado a las partes para evacuar el trámite de conclusiones, que así se cumplimentó, quedando seguidamente las actuaciones concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que se efectuó finalmente con relación al día 3 de febrero de 2026, en el que así tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-El recurso contencioso-administrativo se dirige contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16 de diciembre de 2021, que desestima las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra la resolución con liquidación provisional dictada el 19 de junio de 2018 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 1T-4T/2016, así como contra el acuerdo de imposición de sanción dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria el 6 de noviembre de 2018 en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido del periodo 4T/2016.

La resolución del TEAC impugnada, al examinar la falta de motivación de la liquidación esgrimida por la reclamante, expone los siguientes datos relevantes de la regularización practicada:

«-La entidad declara la realización de dos actividades: una actividad agrícola y una actividad de prestación de servicios financieros y contables.

-En cuanto a la actividad de prestación de servicios financieros y contables, la entidad declara su inicio el 1 de enero de 2016; para acreditar su ejercicio, la entidad aporta dos contratos suscritos el 1 de enero de 2016 y el 15 de marzo de 2017 con sus clientes, las sociedades participadas al 100% por la entidad, REVACITRUS SL y ZARZAFRUIT SL, denominados "Contrato de prestación de servicios de gestión y dirección, administración, financiera, gestión contable e informática".

- La única factura emitida por la entidad en el ejercicio 2016 es la de fecha 27 de diciembre de 2016, siendo la destinataria REVACITRUS SL y el concepto facturado "Remuneración por pertenencia al Órgano de administración".

-La entidad no dispone de personal para la prestación de los servicios financieros y contables.

Los fundamentos jurídicos recogidos en la liquidación son los siguientes:

- Considerando lo dispuesto en los [artículos 4.1 y 5.Uno.a\)](#) y [Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido](#), se concluye que la entidad se limita a la mera tenencia de su participación sin realizar actividades efectivas de dirección, gestión y administración de las entidades participadas, es decir, no realiza la actividad económica de prestación de servicios financieros y contables a sus filiales.

-Se expone la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea basada fundamentalmente en la consideración de que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye actividad económica a efectos de la Directiva comunitaria reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

-La consecuencia de las anteriores conclusiones es la minoración de cuotas deducidas correspondientes a adquisiciones vinculadas a la actividad de prestación de servicios financieros y contables, considerando como tales las indicadas por la entidad en escrito presentado el 16 de mayo de 2018 en el procedimiento de comprobación.»

El TEAC destaca, entre otros extremos, que no se cuestiona que la entidad desarrolle o vaya a desarrollar una actividad agrícola, procediendo seguidamente a examinar "el carácter de actividad económica de la actividad de tenencia de participaciones en entidades realizada por la reclamante", acudiendo al efecto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que expone, y que considera que conduce a una conclusión, en principio, clara, cual 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.

Razona a continuación el TEAC que:

«En el caso que analizamos, la Administración tributaria ha concluido que la entidad no realiza actividad distinta a la mera tenencia de la participación en sus filiales, sin prestar servicios efectivos de dirección, gestión y administración de las mismas. A efectos de acreditar la efectiva prestación de servicios de gestión y administración de las filiales, la entidad aporta los contratos suscritos con las mismas, denominados "Contrato de prestación de servicios de gestión y dirección, administración, financiera, gestión contable e informática" y la factura emitida a la filial REVACITRUS SL.

Los citados contratos describen el contenido de los servicios, que definen como todos aquellos necesarios para la gestión administrativa, asesoramiento contable y mantenimiento de aplicaciones informáticas, conforme a lo indicado en el anexo I (...).

La factura emitida a la filial REVACITRUS SL, única expedida en el ejercicio 2016, documenta la remuneración por pertenencia al órgano de administración, es decir, un servicio de participación en un órgano de administración de una filial, pero no la prestación de servicios de apoyo a la gestión de la misma.

Por otra parte, la reclamante manifiesta que la prestación de servicios de gestión de filiales correspondiente a 2016 se ha facturado en el ejercicio 2017, lo que permite entender que la factura emitida en 2016 no corresponde a la prestación de tales servicios. Respecto a la referida facturación realizada a las filiales en el ejercicio 2017, en las alegaciones formuladas por la entidad a la propuesta de liquidación dictada en el procedimiento de comprobación, a las que ella misma hace referencia en el escrito de alegaciones, se incluye un cuadro que recoge datos relativos a facturas recibidas entre 2015 y 2017 por servicios de gestión y dirección y asesoramiento jurídico y fiscal, así como datos relativos a dos facturas emitidas en 2017 a las entidades REVACITRUS SL y ZARZAFRUIT SL por el concepto de servicios de gestión, dirección y administrativos, que fueron aportadas por la entidad.

Debemos señalar que las facturas emitidas aportadas no fueron expedidas en el ejercicio comprobado, por lo que no acreditan por sí mismas el ejercicio de una actividad de intervención en la gestión de las filiales en 2016. La entidad manifiesta que los servicios facturados en 2017 fueron subcontratados a terceros según resulta de las facturas recibidas entre los ejercicios 2015 a 2017.

Las facturas recibidas a que se refiere la entidad corresponden, según el cuadro aportado, a servicios de gestión, dirección, administrativos e informáticos, por una parte y, por otra, a servicios de asesoramiento jurídico y fiscal.

Respecto al primer grupo, son emisores las entidades EBRANSAR SL y CÍTRICO GLOBAL SL; en el segundo grupo, son emisores J&A GARRIGUES SLP y MERLE ABOGADOS SLP. Existe un tercer grupo de facturas, que según manifiesta la entidad recogen servicios de abogados, notaría y registro, relacionados

con la toma de participación en sus filiales y en operaciones societarias relativas a las filiales a las que presta servicios».

Describe a continuación algunas de dichas facturas, «*incorporadas en el expediente administrativo: factura emitida por EBRANSAR SL el 31 de agosto de 2016 por el concepto "Servicio de gestión, dirección, administrativos e informáticos prestados durante el ejercicio 2015-16"; facturas emitidas por J&A GARRIGUES SLP el 19 de julio de 2016, concepto "Honorarios por servicios profesionales de asesoramiento incluidos en la due diligence de la finca rústica denominada Dehesa de la Zarza sita en las poblaciones de Calañas y el Cerro de Andévalo (Huelva)" y el 30 de septiembre de 2016, concepto "Honorarios profesionales derivados del asesoramiento legal en la preparación de las CCAA"; factura emitida por MERLE ABOGADOS SLP el 17 de noviembre de 2016, concepto "Alegaciones modificación clasificación urbanística terrenos Racons del Meleral, Ayuntamiento de Denia"*».

Respecto a la factura emitida por EBRANSAR SL, se desconoce el contenido concreto de los servicios adquiridos, pues no aporta la entidad acreditación al respecto; en cuanto a las facturas emitidas por J&A GARRIGUES SLP y MERLE ABOGADOS SLP, los conceptos consignados no corresponden a servicios de gestión y administración para ser refacturados a filiales; tampoco coinciden con la descripción de los servicios a prestar por la entidad conforme a los contratos antes descritos.

A partir de lo expuesto, solo cabe concluir que la reclamante no ha desvirtuado los hechos puestos de manifiesto por la Administración tributaria ni ha acreditado el ejercicio de una actividad de prestación de servicios de gestión a sus filiales en el ejercicio comprobado, sino que la entidad actúa exclusivamente como tenedora de valores de las sociedades en las que participa. (...)».

Por otra parte, en cuanto a la única factura emitida por la entidad en el ejercicio 2016 a la entidad REVACITRUS SL, desestima el TEAC la regularización completa de su situación tributaria que plantea la entidad reclamante.

Y finalmente confirma la adecuación a Derecho del acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria.

SEGUNDO.-En su escrito de demanda la recurrente reseña los antecedentes y datos que considera de interés y, entre ellos, que desde su constitución hasta el año 2019 la sociedad no tenía empleados contratados para la gestión administrativa y contable de su actividad, por lo que en septiembre de 2015 suscribió contrato de prestación de servicios con EBRANSAR, S.L., en cuya virtud, esta última entidad se obligaba a prestar a AGRIHOLD determinados servicios de apoyo a la gestión (administración, gestión contable e informáticos) necesarios para el desarrollo de su actividad.

Señala que, por otra parte, aunque la filial de REVACITRUS, S.L. contaba con empleados que realizaban exclusivamente las funciones de carácter agrícola, sin embargo, no contaba con empleados cualificados para desarrollar las funciones propias de la dirección financiera y estratégica de la sociedad, ni tampoco de la gestión administrativa, contable, y relativa al cumplimiento de sus obligaciones tributarias y legales recurrentes.

En consecuencia -dice-, la dirección financiera y estratégica de la sociedad recaía en su administrador único, que no era otro que AGRIHOLD, representado por la persona física D. Carlos Jesús, que era a su vez apoderado y representante de Marfeco, S.L..

Así -prosigue-, en el Consejo de Administración de AGRIHOLD se tomaban las principales decisiones estratégicas que afectaban tanto a la misma como a sus participadas, y posteriormente la recurrente, a través de la referida persona física, llevaba a término dichas decisiones en sede de REVACITRUS.

Aduce que por las funciones que, como administrador, desarrollaba en beneficio de REVACITRUS, la sociedad AGRIHOLD percibió en 2016 una remuneración de 80.000 euros más IVA, conforme a la factura que obra en el expediente.

Añade que en cuanto a la gestión administrativa, contable y relativa al cumplimiento de las obligaciones tributarias y legales de REVACITRUS, con fecha 1 de enero de 2016 la sociedad actora suscribió un contrato de prestación de servicios con la filial, denominado "*Contrato de prestación de servicios de gestión y dirección, administración financiera, gestión contable e informática*" en virtud del cual se obligaba a prestarle determinados servicios, destacando la cláusula cuarta del citado contrato relativa a la posibilidad de la subcontratación.

Aunque en virtud de las disposiciones del contrato suscrito -continúa- la actora debiera haber facturado en diciembre de 2016 los servicios prestados a la filial durante dicho ejercicio, no fue hasta diciembre de 2017 cuando se emite la primera factura, por importe de 50.000 euros, en la que -dice- le *repercutió los costes que Agrihold había incurrido tanto en 2016 como en 2017 en la prestación de los citados servicios*.

Y a continuación se formulan las siguientes argumentaciones fundamentales:

1.- *Realización por parte de Agrihold de una actividad de gestión activa de sus participadas sujeta a IVA.*

Síguenos en...



A este respecto se aduce, en síntesis, que resulta acreditado en el expediente que las cuotas de IVA soportadas controvertidas han sido utilizadas por la actora en el desarrollo de las siguientes actividades, todas ellas sujetas y no exentas de IVA: i) Actividad agrícola sujeta a IVA, ii) Actividad remunerada de pertenencia al órgano de administración de sus participadas que, de conformidad con el criterio de la Dirección General de Tributos debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (V0404/2014 y 215/2003 entre otras) y iii) Actividad de prestación de servicios de gestión y dirección, administración, financieros, gestión contable e informática en virtud de contratos suscritos en fecha 1 de enero de 2016 y 15 de marzo de 2017 con sus participadas Revacitrus y Zarzafruit, respectivamente.

2.- *Improcedente inversión de la carga probatoria por parte de la Resolución del TEAC.*

3.- *Falta de motivación.*

Sostiene, en síntesis, que nos encontramos ante una rectificación de una declaración tributaria por un órgano de gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria *"sin motivación alguna, sin concreción de hechos y razones jurídicas para ello, sin explicación de las cuantías utilizadas para determinar la deuda tributaria, que hagan entender la actuación de la Administración y por tanto causante de indefensión. En consecuencia, procede anular el acto liquidatorio"*.

4.- Improcedencia de la sanción

Alega la recurrente, en síntesis, que de acuerdo con los hechos que se describen en el acuerdo sancionador se imputa a la recurrente la "simulación" de una actividad inexistente, separándose de forma notable de los hechos que se describen en el acuerdo de liquidación que -dice- en ningún momento cuestiona la realidad de los contratos de prestación de servicios suscritos por AGRIHOLD con sus filiales ni considera la existencia de una simulación negocial.

Por lo que considera que el acuerdo sancionador incurre en una falta total de prueba de los hechos que motivan la concurrencia del elemento subjetivo de la sanción, frente a lo cual -dice-, el TEAC, *en lugar de acordar la improcedencia del acuerdo sancionador por falta de motivación y extralimitación en la apreciación de los hechos, indirectamente subsana el acuerdo sancionador en su motivación del elemento subjetivo afirmando que la recurrente ha incurrido en negligencia al no haber acreditado suficientemente la efectiva prestación de los servicios a sus filiales, lo que a su vez supone incumplimiento flagrante del papel que le atribuye nuestro ordenamiento jurídico.*

A lo que viene a añadir, en síntesis, que en todo caso concurre en la actuación de la recurrente una interpretación razonable de la LIVA.

Por su parte, la Administración demandada insta la desestimación del recurso deducido de adverso y la confirmación de la resolución impugnada, aduciendo esencialmente, respecto de la liquidación practicada, que la recurrente no ha conseguido acreditar, menos en 2016, que los servicios facturados a sus filiales -ya en 2017-, supuestamente provenientes de 2015 y 2016, fueron realizados en beneficio de aquellas en atención a los conceptos de las facturas que se intentan repercutir, siendo la carga de la prueba del disfrute de la deducción de su incumbencia, a pesar de lo dicho de contrario.

Menos en el año 2016 -dice-, en el que en puridad lo único facturado fue un genérico concepto de administración que no resulta deducible según la doctrina jurisprudencial del TJUE.

Afirma asimismo la debida motivación de tal liquidación y, en cuanto al acuerdo sancionador, viene a sostener que la Administración ha justificado y explicado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, que -añade- *"en ningún caso se funda en la apreciación de simulación -no es el TEAC el que introduce la negligencia, sino que esta es la base de la resolución original, en contra de lo dicho en la demanda, y por tanto de su consideración del acuerdo del TEAC como subsanatorio de nada"*.

TERCERO.-Así planteados los términos del debate, en cuanto a la falta de motivación que se esgrime en demanda, se ha tener en cuenta que, como viene declarando esta Sección en reiteradas sentencias, la motivación del acto cumple diferentes funciones, pues, desde el punto de vista interno, asegura la seriedad en la formación de la voluntad de la Administración; en el terreno formal, constituye una garantía para el interesado; y, en último término, facilita el control jurisdiccional previsto en el [artículo 106 de la Constitución](#).

En el presente caso, la lectura de la resolución con liquidación provisional de litis pone de relieve que todas estas funciones se cumplen, ya que exteriorizan, con detalle y con referencia a la documentación aportada, los hechos que fundamentan la regularización que se practica, así como el marco normativo y jurisprudencial aplicable.

Se conocen, por tanto, con suficiente precisión los motivos fácticos y jurídicos en los que se sustenta la decisión de la Administración tributaria, que, por ello, han podido ser combatidos por la interesada, como así ha hecho, tanto en la vía económico-administrativa como en esta jurisdiccional, siendo una cuestión

bien distinta que no se comparta o se discrepe de lo expuesto en dicha resolución con liquidación provisional, pero de ello no se sigue la ausencia de motivación.

Sin que, por otra parte, pueda prosperar el alegato de que el TEAC *"no solo modifica la motivación de la liquidación sino que incurre en una grave contradicción y un argumento circular o petición de principios"* pues, en definitiva, tanto el acuerdo de liquidación como el TEAC, a la vista éste último de las alegaciones formuladas en sede de reclamación económico-administrativa, inciden en que, en el ejercicio comprobado y en cuanto a los extremos objeto de controversia, la actora no realiza otra actividad que la mera detentación de participaciones de las filiales.

Así, concluye el acuerdo de liquidación que *"Agrihold no realiza otras actividades, distintas de la mera detentación de las participaciones, y que además no se ha acreditado participación activa en la gestión de las entidades participadas, ya que no dispone de medios que aplique a la misma, por lo que se entiende que no tiene la condición de empresario a efectos del IVA, en la medida que no realiza una organización de los medios de producción y de los recursos humanos dirigida a la intervención en el mercado."*

Y, en la misma línea, el TEAC, en virtud de los razonamientos que expone, entre los que se incluye los atinentes a las facturas y gastos que se invocan, concluye que:

"...la reclamante no ha desvirtuado los hechos puestos de manifiesto por la Administración tributaria ni ha acreditado el ejercicio de una actividad de prestación de servicios de gestión a sus filiales en el ejercicio comprobado, sino que la entidad actúa exclusivamente como tenedora de valores de las sociedades en las que participa. Por tanto, conforme a la jurisprudencia comunitaria expuesta, no tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con la misma ni, como consecuencia, derecho a deducir las cuotas soportadas por adquisiciones destinadas a dicha actividad".

Por lo tanto, concurre la debida motivación en la actuación de la Administración, sin que pueda apreciarse incongruencia en la resolución del TEAC en relación con las causas de denegación de las deducciones como igualmente se esgrime en demanda.

Y, finalmente, se ha de notar que la recurrente también conecta con la motivación el alegato relativo a que, a mayor abundamiento, aun admitiendo a efectos meramente dialécticos la tesis del TEAC según la cual las cuotas de IVA soportado *"no corresponden a servicios de gestión y administración para ser refacturados a filiales"* y que, por tanto, la misma no realiza una actividad empresarial de prestación de servicios a dichas filiales, sin embargo no cabe sin más negar la deducibilidad del IVA soportado en dichas facturas si se observa que se trata de gastos generales de apoyo a la gestión y servicios de asesoramiento fiscal y jurídicos prestados a la actora, así como del órgano de administración.

Sin embargo, la resolución impugnada ya razona esencialmente que la mercantil *"...solicita que se permita la deducción de cuotas soportadas en adquisiciones que se utilicen simultáneamente en la actividad sujeta y en la no sujeta, conforme a un criterio razonable de imputación, pero no identifica las adquisiciones de bienes y servicios que sean objeto de dicha utilización simultánea"*, cuando precisamente corresponde a la interesada probar el cumplimiento de los requisitos exigidos para el ejercicio del derecho a la deducción.

Por consiguiente, no se trata de una cuestión de déficit de motivación, sino de la carga de individualizar y probar adecuadamente, conforme al [artículo 105 de la Ley 58/2003](#), cuáles de las cuotas están afectas a ambas actividades, como le indica la resolución, lo que sigue sin cumplirse en el presente recurso, en el que, como se ha dicho, se reconduce la cuestión al terreno de la motivación de los actos administrativos impugnados, lo que resulta improcedente.

CUARTO.-Sentado lo anterior, se ha de examinar la deducibilidad de las cuotas controvertidas, que la entidad actora considera que han sido soportadas en el desarrollo de actividades sujetas y no exentas de IVA, invocando esencialmente la realización de una actividad de gestión activa de sus filiales.

A este respecto, para determinar la realización de actividades económicas, hay que tener presente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que parte de que, en virtud del [artículo 9 de la Directiva IVA](#), se consideran 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. Además, el citado artículo 9 precisa que el concepto de "actividades económicas" comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Ahora bien, el Tribunal de Justicia diferencia, a los efectos que aquí interesan, entre los holding puros y los holding mixtos: por un lado, según reiterada jurisprudencia, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no constituyen, en sí mismas, una actividad económica en el sentido de la Directiva IVA que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo, puesto que la sola adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Así, la percepción de un eventual dividendo, fruto de esas participaciones, o de un beneficio en caso de venta de las acciones, es resultado de la mera propiedad del bien. Por lo tanto, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras

sociedades no tiene la condición de sujeto pasivo en el sentido del artículo 9 de la Directiva del iva y no tiene, por consiguiente, el derecho a deducción (entre las más recientes, [sentencia de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R, C-98/21](#), EU:C:2022:645, apartado 41, que cita las [sentencias de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17](#), EU:C:2018:834, apartado 16, y de 8 de noviembre de 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, apartado 30).

No sucede lo mismo en el caso de las sociedades holding mixtas en las que la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades participadas. De hecho, según reiterada jurisprudencia, tal intervención de una sociedad holding 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 IVA](#), en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al iva en virtud del [artículo 2 de dicha Directiva](#). El Tribunal de Justicia ha precisado, a este respecto, que el concepto de "intervención de una sociedad holding en la gestión de su filial" debe ser entendido en el sentido de que incluye todas las operaciones que constituyen una actividad económica, a efectos de la Directiva IVA, llevadas a cabo por dicha sociedad holding en provecho de su filial, entre las que figura, de forma no exhaustiva, la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos (Sentencia Finanzamt R, mencionada, apartado 42, que a su vez cita las [sentencias de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14](#), EU:C:2015:496, apartados 20 y 21, y de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartados 31 y 32). Por lo tanto, respecto de las prestaciones a título oneroso, sujetas al iva, comprendidas en dicha intervención, la sociedad holding mixta es un sujeto pasivo, si bien solo le corresponde un derecho a deducción proporcional ([sentencia de 12 de noviembre de 2020, Sonaecom, C-42/19](#), EU:C:2020:913, apartado 32 y jurisprudencia citada).

QUINTO.-Partiendo de lo anterior, para la adecuada resolución del presente recurso no se puede obviar un dato esencial, cual es que el acuerdo de liquidación se refiere exclusivamente al ejercicio 2016, siendo lo cierto que, como pone de manifiesto la Administración demandada, la única factura expedida en dicho ejercicio que aporta la recurrente es la factura nº NUM000 de fecha 27/12/2016 emitida a REVACITRUS, S.L. por el concepto de "Remuneración por pertenencia al Órgano de administración", por importe de 80.000 euros, más IVA.

Efectuada tal precisión, la mercantil actora pretende acreditar la prestación de servicios de gestión y administración a sus filiales REVACITRUS, S.L. y ZARZAFRUIT S.L. con la aportación de sendos contratos denominados "*Contrato de prestación de servicios de gestión y dirección, administración, financiera, gestión contable e informática*" suscritos con fecha 1 de enero de 2016 y 15 de marzo de 2017, respectivamente.

En este punto la recurrente pone de manifiesto en demanda que la cláusula cuarta del contrato establece que "*La prestación de los servicios objeto del presente contrato, será realizada en las dependencias que el beneficiario designe, y podrá ser subcontratada, total o parcialmente, por la sociedad, mediante la designación de la persona o entidad que al efecto estime conveniente*", lo que remite al contrato que AGRIHOLD, S.L. tiene a su vez suscrito con la entidad EBRANSAR S.L. para la prestación a la misma de los servicios de gestión, dirección, administrativos e informáticos.

A este respecto ya manifestó en vía administrativa que, con independencia de que AGRIHOLD no disponga de personas contratadas para prestar dichos servicios, mediante la vía de la subcontratación -prevista en los contratos de prestación de servicios- *sí que puede disponer de los medios humanos necesarios para prestarlos efectivamente*.

Y en este mismo sentido la resolución impugnada refiere que "*la entidad manifiesta que los servicios facturados en 2017 fueron subcontratados a terceros según resulta de las facturas recibidas entre los ejercicios 2015 a 2017*".

En particular, en los referidos contratos de fecha 1 de enero de 2016 y 15 de marzo de 2017 se estipula como "*Contenido de los servicios*"-cláusula segunda- a prestar por la recurrente a las filiales "*todos aquellos que resultan necesarios para la gestión administrativa, asesoramiento contable y mantenimiento de aplicaciones informáticas del beneficiario*", añadiendo que "*A modo enunciativo, entre tales servicios se incluirán, en todo caso, las funciones relacionadas en el Anexo I a este contrato, así como cualesquiera otras de análoga naturaleza*".

Ahora bien, además de que ha de quedar al margen del presente procedimiento cualquier consideración respecto de ZARZAFRUIT S.L. en la medida en que el contrato de prestación de servicios que le atañe está suscrito con posterioridad al ejercicio que nos ocupa, lo cierto es que las facturas que se aportan como correspondientes a los servicios prestados en el ejercicio 2016 a las filiales, en virtud de dichos contratos, están emitidas, no en el ejercicio 2016, sino en el ejercicio 2017.

Se señala a este respecto en el escrito de demanda que, aunque en virtud de las disposiciones del contrato suscrito con REVACITRUS, la recurrente debiera haber facturado en diciembre de 2016 los servicios prestados durante dicho ejercicio, sin embargo "*no fue hasta diciembre de 2017 cuando se emite la primera factura*" en la que "*repercutió a Revacitrus los costes que Agrihold había incurrido tanto en 2016 como en 2017 en la prestación de los citados servicios*".

Sin embargo, no se puede obviar que la factura en cuestión no solo figura expedida en 2017, sino que expresamente se consigna su emisión por *"Servicios de gestión, dirección, y administrativos prestados durante el periodo enero a diciembre 2017"* y no, por tanto, en el ejercicio que nos ocupa.

Pero es que, además, en línea con lo ya razonado en la resolución impugnada, si bien señala la mercantil recurrente que en el *"escrito de alegaciones 24 se detallaron las facturas correspondientes a los servicios facturados en 2017 y las facturas asociadas a los costes incurridos en la prestación de dichos servicios durante los años 2015, 2016 y 2017"*, con el desglose que en dicho escrito se consigna, sin embargo, el examen de dichas facturas expedidas a la recurrente no permite individualizar los servicios prestados a la filial o se emiten por conceptos que no se corresponden con los servicios contratados o respecto de fincas y "CCAA" sin concreción alguna de su relación o afectación a REVACITRUS, S.L..

Asimismo se ha de notar que, además de que no se pueden tomar en consideración servicios prestados en 2015 y 2017, el contrato suscrito con REVACITRUS, S.L. prevé una retribución calculada *"a partir del tiempo, dedicación y costes incurridos en la prestación"*, pactando como margen de beneficio a adicionar el de un 5%, lo que no tiene reflejo en la factura emitida al respecto ni en ningún otro documento aportado al procedimiento.

Y, en la misma línea, la factura expedida por EBRANSAR S.L. a la actora se refiere a servicios de gestión, dirección, administrativos e informáticos sin mayor concreción ni individualización.

Así las cosas, resta por examinar la única factura expedida en el concreto ejercicio comprobado, cual es la citada factura nº NUM000 de fecha 27/12/2016 emitida a REVACITRUS, S.L. por el concepto de *"Remuneración por pertenencia al Órgano de administración"*, habiendo aportado igualmente AGRIHOLD, S.L. la modificación de los estatutos sociales de la primera entidad, en cuya virtud se establece el carácter retribuido del cargo de administrador, así como el *"Acta de consignación de decisiones del socio único de REVACITRUS, S.L.U"* sobre la retribución aprobada al Administrador único de la sociedad por los servicios prestados en el periodo comprendido entre el 1 de septiembre de 2015 y el 31 de agosto de 2016 por importe de 80.000 euros.

Insiste esencialmente la recurrente en que resulta acreditado el desarrollo de la actividad remunerada de pertenencia al órgano de administración de sus participadas y que, aunque durante el ejercicio objeto de comprobación no contara con ningún empleado con contrato laboral, llevó a cabo la ordenación un conjunto de medios personales y materiales, para desarrollar sus actividades sujetas a IVA, tanto la agrícola, *"como la actividad de gestión de sus participadas mediante el ejercicio de funciones relativas al cargo de administrador único así como la prestación de servicios de apoyo a la gestión"*.

Sin embargo, en las condiciones expuestas, no consta, ni se infiere de la documentación aportada, que en el concreto ejercicio que nos ocupa -2016- a la mera retribución al administrador persona jurídica en su condición de tal, es decir, del cumplimiento del deber de desempeño de su cargo, se añada ninguna gestión (administrativa, financiera, comercial, técnica o contable) directa ni indirecta en las sociedades participadas en los términos en que se pronuncia la jurisprudencia comunitaria que ha quedado expuesta en el precedente fundamento de derecho.

Por lo que se ha de convenir con la resolución impugnada que dicha factura documenta la remuneración por pertenencia al órgano de administración de la filial, pero no la prestación de servicios de apoyo a la gestión de la misma.

No obstan a la anterior conclusión las consultas tributarias invocadas al respecto por la recurrente, en particular la consulta NUM001, pues, al margen ya de cualquier consideración sobre las mismas y sus efectos en los términos previstos en el [artículo 89 LGT](#), en lo que a este recurso interesa, no puede prescindirse a estos efectos de la distinción entre los holding puros y los holding mixtos conforme a los pronunciamientos posteriores del TJUE, y, entre ellos, la ya citada [sentencia de 8 de septiembre de 2022 \(C-98/2021\)](#).

Esto es, lo relevante en el caso de autos es que, en lo que atañe al ejercicio 2016, de la total documentación obrante en autos y en el expediente administrativo no resulta acreditada la actividad de prestación de servicios financieros y contables a la filial invocada por la reclamante ni, en definitiva, una intervención, directa o indirecta, en la gestión de las sociedades participadas en el ejercicio 2016, por lo que no cabe hablar de sociedad holding mixta conforme a la calificación de la jurisprudencia comunitaria.

A lo que finalmente debe añadirse que no concurre la *"improcedente inversión de la carga probatoria"* por parte del TEAC que se aduce en sede de demanda y que obvia el tenor del [artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), que dispone en su párrafo primero que en los procedimientos de aplicación de los tributos -como es el caso de autos- *"quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo"*, por lo que en el presente supuesto corresponde a la mercantil recurrente la prueba de las condiciones precisas para poder disfrutar del derecho a la deducción, lo que, de conformidad con lo razonados, no acontece.

Por consiguiente, no pueden prosperar las distintas alegaciones formuladas por la entidad respecto de la resolución con liquidación que confirma el TEAC en la resolución impugnada.

SEXTO.-Ahora bien, distinta conclusión ha de alcanzarse en relación con el acuerdo sancionador de fecha 6 de noviembre de 2018, por el que se impone a la recurrente multa pecuniaria por la comisión de la infracción tipificada en el [artículo 191, apartados 1 y 5, de la Ley 58/2003, General Tributaria](#), en relación con el período 4T/2016 del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La infracción se califica como leve conforme al apartado 2 del citado precepto, que prevé que: *La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación.*

Como viene a razonar el TEAC, la conducta sancionada viene determinada por la minoración de las cuotas soportadas en adquisiciones de bienes y servicios no vinculados a una actividad económica, al considerar la Administración que la entidad desarrolla una actividad de mera tenencia de participaciones en sus filiales sin intervenir en su gestión.

Y, efectivamente, se ha de convenir que de lo ya expuesto en la presente sentencia se sigue la concurrencia del elemento objetivo del tipo infractor en la medida en que, como se consigna en el acuerdo sancionador, de la comprobación resultan cuotas dejadas de ingresar por importe de 10.704,83 euros y cuotas devueltas incorrectamente por importe de 57.556,19 euros.

Sentado lo anterior, ha de examinarse, por lo tanto, la motivación y acreditación del elemento subjetivo de la infracción tributaria que niega la parte recurrente.

En este sentido, el acuerdo sancionador se refiere en primer lugar a la concurrencia, al menos, de simple negligencia en la conducta de AGRIHOLD, S.L., si bien posteriormente se centra en que *"la entidad infractora generó una apariencia de ejercicio de actividad empresarial para beneficiarse de un derecho a la deducción del impuesto que no le correspondía"*, lo que, no obstante la argumentación esgrimida en la contestación a la demanda, se ha de estimar que viene a remitir a la concurrencia de dolo en la conducta de la sociedad, añadiendo, en lo que ahora interesa, que:

"Se aprecia la existencia del necesario elemento subjetivo en la conducta del obligado tributario.

Téngase presente que se firmó un contrato en el que se afirma la existencia de unas prestaciones que la entidad Agrihold SL no podía prestar por carecer de medios materiales y humanos para ello, cuestión a la que, evidentemente, la entidad firmante no era ajena por ser parte en el contrato y conocer sus órganos rectores que carecían de dichos medios. En cumplimiento de dicho contrato emitió unas facturas, con unas cuotas repercutidas, que le permitieron generar una apariencia con la que deducir cuotas de IVA muy superiores a las que repercutía, obteniendo un claro beneficio fiscal. (...)"

Sin embargo no comparte esta Sección dicha apreciación, y ello desde el momento que, como se sigue de lo ya razonado en el precedente fundamento de derecho, la regularización practicada en el acuerdo de liquidación se sustenta esencialmente sobre la falta de acreditación de la actividad de prestación de servicios financieros y contables a la filial, sin que se tachen de simulados los contratos aportados ni se cuestione la realidad de las facturas.

En este sentido, tanto en la liquidación como en el acuerdo sancionador se señala que *"los gastos del 2017 suponen una simple distribución de los mismos a destinatarios reales lo que no supone actividad económica alguna"*.

Y en la misma línea, en la propia resolución del TEAC se consigna que *"lo que se produce es una insuficiente acreditación de la efectiva prestación de determinados servicios que determina la improcedencia de la deducción, dando lugar a la comisión de la conducta infractora"*.

Por lo tanto, en estas condiciones la afirmación de que *"la entidad infractora generó una apariencia de ejercicio de actividad empresarial para beneficiarse de un derecho a la deducción del impuesto que no le correspondía"*, no puede estimarse debidamente acreditada.

En cualquier caso, como ya se indicó, en el propio acuerdo sancionador se alude también a la concurrencia en la conducta de la actora de *"al menos simple negligencia"*.

Señala que *"La interesada es culpable por no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues no ha presentado el modelo 303 ejercicio 2016 periodos 4T conforme a la normativa aplicable al mismo, es decir no está presentando de forma completa y veraz, como se ha expuesto anteriormente, pese a estar obligada a ello, el citado modelo, obteniendo indebidamente una devolución de 57.553,19 euros y dejado de ingresar el importe de 10.704,83 euros, por lo que por parte de la interesada, tras la tramitación del procedimiento de comprobación limitado tramitado por la AEAT, procede ingresar el importe total de 68.261,02 euros"*.

Lo que ha de ponerse en relación, además de con lo ya razonado, con lo consignado con anterioridad en el propio acuerdo respecto a que:

"Si tenemos en cuenta que durante el ejercicio comprobado, 2016, la sociedad Agrihold SL únicamente ha emitido una factura, siendo el destinatario una de las sociedades participadas, y el concepto facturado es remuneración por pertenencia al Órgano de Administración y no ha emitido facturas a ninguna otra sociedad y como actividad económica no ha generado ningún servicio y los gastos del 2017 suponen una simple distribución de los mismos a destinatarios reales lo que no supone actividad económica alguna y tampoco dispone de medios materiales y humanos para la producción o distribución de bienes o servicios o desarrollo de una actividad, no puede entenderse que reúna los requisitos del [artículo 5 de la Ley de IVA](#) para considerar que es un empresario o profesional y por tanto pueda deducirse las cuotas de IVA soportadas".

Esto es, se insiste en que el contribuyente no ha acreditado el ejercicio de una actividad económica, por lo que las razones expuestas al respecto sirven para justificar la regularización practicada pero no pueden reputarse suficientes a efectos de motivar la culpabilidad de la entidad a efectos de la infracción cuando, además, a lo anterior siguen consideraciones generales sobre el concepto de negligencia y la voluntariedad de la conducta.

Por lo que, en definitiva, se ha de concluir que no está debidamente acreditada la concurrencia del elemento subjetivo indispensable para imponer la sanción que nos ocupa, inserta, además, en el marco de la distinción entre los holding puros y los holding mixtos.

Lo que determina, sin necesidad de ninguna otra consideración, la estimación parcial del recurso interpuesto, anulando la resolución impugnada en el exclusivo particular atinente a la sanción impuesta a la entidad recurrente.

SÉPTIMO.-De conformidad con lo dispuesto en el [artículo 139 de la Ley Jurisdiccional](#), no procede efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas.

FA LLAMOS

ESTIMAMOS EN PARTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil **AGRIHOLD, S.L.** contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de noviembre de 2021, que desestima las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra la liquidación provisional dictada el 19 de junio de 2018 en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 1T-4T/2016, así como contra el acuerdo de imposición de sanción dictado el 6 de noviembre de 2018 en relación con el periodo 4T/2016, resolución que se anula en el exclusivo particular atinente al acuerdo sancionador, que también se anula. Sin hacer expresa imposición de costas a ninguna de las partes procesales.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos

Recursos: La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción](#) justificando el interés casacional objetivo que presenta, así como la constitución del depósito de 50€, en caso preceptivo, en la cuenta del B. Santander 2605000000, más el número de procedimiento y año.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).