

La deducibilidad del IVA por las sociedades holding

Los criterios de deducción del IVA que soportan las sociedades holding cuya actividad principal consiste en la tenencia de participaciones han sido en ocasiones controvertidos ante la ausencia de guías claras. Sin embargo, recientes pronunciamientos de los órganos administrativos y de los tribunales de justicia permiten aclarar algunos puntos sobre esta cuestión.

Alberto Artamendi. Fiscal. Barcelona

Determinar si una sociedad holding, cuya actividad consiste única o principalmente en la tenencia de participaciones en otras entidades, puede deducir el IVA soportado nunca ha sido una cuestión sencilla dada la ausencia de guías interpretativas o criterios administrativos claros, como los publicados por las administraciones fiscales de otros países⁴. Este comentario pretende resumir los principales criterios que emanan de recientes pronunciamientos administrativos y judiciales que interpretan la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) sobre la materia.

(i) Respecto a las sociedades “holding” y la realización de actividades sujetas a IVA

La primera cuestión que debe clarificarse es que, a efectos del IVA, la mera tenencia, compra y venta de participaciones no tiene la consideración de actividad económica. Por lo tanto, una entidad holding que únicamente adquiriera, mantuviera y en su caso transmitiera participaciones en otras entidades no podría deducir las cuotas de IVA soportadas, puesto que se comportaría como un simple consumidor final a efectos del impuesto. Ahora bien, una holding mixta que no solo realiza estas actividades, sino

4.- Véase por ejemplo en el siguiente enlace la guía publicada por las autoridades fiscales del Reino Unido, de gran calidad y claridad expositiva (en inglés):

<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-input-tax/vit40600>

que también presta servicios (por ejemplo, servicios de dirección) a título oneroso a sus filiales, sí podría estar realizando una actividad económica que comportara derecho a deducir el IVA soportado. Esta es la doctrina que ha desarrollado el TJUE en sentencias como c. *Cibo Participations*, C-16/00, de 27 de septiembre, o c. *Portugal Telecom SGPS SA*, C-496/11, de 6 de septiembre, entre otras. Es más, recientemente, el TJUE ha confirmado que este derecho surge incluso en relación con los gastos incurridos para adquirir las participaciones en una entidad a la que estaba previsto prestar servicios aun cuando esta adquisición finalmente no se lleva a cabo (c. *Sonaecom SGPS SA*, c-42-19, de 12 de noviembre).

Como razonan estas sentencias, en el caso de que exista prestación de servicios a título oneroso, los gastos incurridos en relación con la adquisición y tenencia de las participaciones se consideran gastos generales de la sociedad holding y están por tanto relacionados directa e inmediatamente con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, el IVA de estos gastos es deducible salvo que las actividades económicas realizadas no den derecho a deducir total o parcialmente este IVA. La reciente consulta vinculante V1184-20, de 30 de abril, de la Dirección General de Tributos (“DGT”), interpretando a su vez la resolución de 18 de mayo de 2019 (Recurso 00-02228-2016) del Tribunal Económico-Administrativo Central, ha acogido

este criterio matizando que si solo se prestan servicios de gestión respecto de algunas filiales, el IVA debe ser deducido solo parcialmente “con arreglo a un reparto razonable y homogéneo”, sin especificar cuál debe ser este. A estos efectos, parece razonable considerar un criterio similar al de la prorrata especial o al de los sectores diferenciados, consistente en excluir la deducibilidad del IVA soportado en los gastos o inversiones exclusivamente relacionados con las filiales a las que no se prestan servicios y una proporción del IVA soportado en los gastos o ingresos vinculados indistintamente con filiales a las que no se prestan servicios y filiales a las que sí se prestan servicios.

(ii) Respecto a la transmisión de participaciones y los efectos en el derecho a deducir el IVA soportado por la sociedad “holding”

Superada el primer análisis relativo a si la adquisición y tenencia de las participaciones es una actividad sujeta a IVA, puede plantearse si la transmisión de estas participaciones tiene o no incidencia en la deducción del IVA de la holding a través de la regla de prorrata. En particular, debe determinarse si la transmisión de las acciones, operación generalmente exenta de IVA, es o no una actividad financiera “accesoria” (en términos de la directiva de IVA⁵) o “no habitual” (en términos de la transposición que ha tenido este término en la Ley del IVA española⁶)

5.- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

6.- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

que no afecta a la deducibilidad del IVA soportado, cuestión que se plantea igualmente y en términos similares en el ámbito de la concesión de préstamos intragrupo por parte de entidades holding.

El criterio tradicional del TJUE (por ejemplo, c. *Régie Dauphinoise*, C-306/94, de 11 de julio, c. *Floridienne SA y Berginvest SA*, C-142/99, de 14 de noviembre, o c. *Desenvolvimento Mineiro SGPS SA*, C-77/01, de 29 de abril) es el de considerar en primer lugar que estas actividades de transmisión de acciones o de concesión de préstamos no son accesorias y, por lo tanto, que tienen incidencia en la prorrata, en la medida en que constituyan una “*prolongación directa, permanente y necesaria*” de la actividad principal del sujeto pasivo. Otros criterios que han apuntado estas sentencias es la magnitud de los ingresos generados por la pretendida actividad accesorias o el nivel de uso de bienes y servicios sujetos a IVA en esa actividad, si bien “*el hecho de que tales operaciones generen ingresos superiores a los producidos por la actividad indicada como principal no puede excluir, por sí solo, la calificación como operaciones accesorias* (c. *Mercedes Benz Italia SpA*, C-378/15, de 14 de diciembre)”.

Esta doctrina ha comportado, por ejemplo, que se considerara (sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2020, con número de recurso 3545/2005) que un supermercado que reinvertía los excedentes de tesorería derivados de su sistema de pagos (vendía al contado y pagaba a proveedores a 30 días) no podía considerar los

ingresos financieros como accesorios o no habituales. Estos ingresos eran la prolongación directa de su actividad normal y, en cuestión de volumen, suponían un porcentaje muy significativo de los beneficios totales de la sociedad, de modo que el supermercado veía afectado parcialmente su derecho a deducir el IVA soportado.

En el concreto ámbito de las sociedades holding, las recientes consultas vinculantes de la DGT V0847-20 y V0850-20, ambas de 14 de abril, aplican también esta doctrina y apuntan como criterios para considerar accesorios los ingresos por préstamos a sus filiales, la utilización “*muy limitada*” de bienes y servicios para la realización de estas operaciones o “*que el volumen de ingresos financieros representa un porcentaje muy pequeño respecto de los ingresos totales de la actividad*”. Lamentablemente, las consultas no contienen criterios concluyentes por tratarse de una cuestión de hecho que los órganos de inspección deben valorar, limitándose a señalar que estos son “*aspectos que deberán ser tenidos en cuenta a la hora de (la) calificación como operaciones accesorias o no habituales*”.

Finalmente, tres sentencias del Tribunal Supremo dictadas a lo largo de 2020 (sentencias de 2 de marzo, con número de recurso 2465/2017, de 18 de mayo, con número de recurso 34/2018, y de 19 de mayo, con número de recurso 4855/2020) analizan si la transmisión de unas participaciones constituye o no una actividad financiera accesorias, con incidencia en la capacidad de la entidad holding transmitente para deducir el IVA que soporta. En dos

de ellas el Tribunal Supremo concluye que los ingresos obtenidos en la transmisión constituyen la contraprestación de una actividad accesorio y en otra concluye lo contrario.

Sin embargo, lo interesante de estas sentencias es la aplicación de la doctrina del TJUE que el Tribunal Supremo lleva a cabo, analizando si existe una vinculación directa, permanente y necesaria entre esas transmisiones y la actividad del sujeto pasivo así como la intensidad en el uso de bienes y servicios para la transmisión de participaciones. Entre los criterios que llevan al Tribunal Supremo toma en consideración a estos efectos, que no difieren significativamente de los apuntados por el TJUE, están la habitualidad o infrecuencia de la actividad accesorio, su relación con la actividad principal, el grado de utilización de bienes y servicios sujetos a IVA

de esta o la proporción que representa sobre el volumen total de negocio del sujeto pasivo.

A la luz de estos pronunciamientos, podría ser conveniente revisar el tratamiento que se ha venido dando al IVA en el marco de las sociedades holding familiares. Si se hubiese considerado no deducible, debería verificarse si al menos una parte de este IVA era en realidad deducible. Si, en cambio, todo el IVA se hubiese considerado deducible, debería analizarse en qué medida una parte de este podría no serlo por estar vinculado con actividades no sujetas a IVA o con actividades financieras no accesorias. En el caso de que se esté aplicando ya un criterio de reparto, será aconsejable revisar la adecuación de este a los criterios contemplados por los distintos pronunciamientos recientes de nuestra administración y nuestros tribunales.