

Cuestiones conflictivas IVA

Indice

- ◆ Vehículos
- ◆ Afectación: Suministros
- ◆ Cláusula Standstill
- ◆ Unidad Económica Autónoma
- ◆ Sociedades Holding



Vehículos de empresa

STS 24.01.2024 Rec. 00-06554-2023

La cesión por el sujeto pasivo del uso de un vehículo afectado -un 50 por 100, por aplicación de la presunción establecida en el artículo 95. Tres. 2ª LIVA, no desvirtuada por la AEAT- a la actividad empresarial, a su empleado para su uso particular, a título gratuito, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni deja de percibir una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas, es una operación no sujeta al IVA, aunque por tal bien se hubiera deducido, también en dicho porcentaje, IVA soportado por el renting del vehículo.

- AN 29.12.2021 Rec. 235/2017
- TEAC 22.02.2022 RG. 00-03161.2019
TEAC 22.03.2022 RG. 00-04916-2019





IVA | CESIÓN DE VEHÍCULOS A EMPLEADOS

El Supremo elimina el castigo de Hacienda por los coches de empresa

Agracio Páez, Madrid

El Tribunal Supremo ha turbado el castigo de Hacienda en la cesión de vehículos de empresa a empleados. En concreto, el Supremo fija como doctrina jurisprudencial que la cesión a título gratuito del uso de vehículos por parte de una empresa a sus empleados para fines particulares no es una operación sujeta al IVA, aunque la empresa hubiera deducido el IVA soportado por el alquiler del vehículo.

No es una operación sujeta al IVA, aunque la empresa lo hubiera deducido por el alquiler del vehículo

El asunto, que supone un importante espaldarazo para los contribuyentes, ha sido llevado por los abogados de Uria Menéndez. "Esta importante resolución judicial, cuya

dirección letrada con su corresponsabilidad, pone fin a una de las dos caras del IVA, el IVA repercutido, asociado a una práctica muy extendida en el mercado, como es el uso particular de vehículos de empresa", explican Carlos Durán Haenschler y Alejandro Villegas Viñeta, abogados de la firma.

Los letrados explican que, durante las últimas décadas, Hacienda ha disparado el control sobre este asunto. "La

Agencia Tributaria viene practicado numerosas regularizaciones tributarias al considerar que dicha cesión, por la parte de uso personal, constituye una prestación de servicios a título oneroso sujeta al IVA", señalan los abogados. "El fallo del Supremo cierra definitivamente esta puerta del IVA repercutido, reconociendo expresamente que la cesión de vehículos a

Sigan en página 2 ►►►

Vehículos mixtos para el transporte de mercancías

DGT V2217-23, de 27 de julio

En este sentido, sólo los vehículos que tengan la consideración de vehículos mixtos de acuerdo con la legislación sobre Tráfico y Circulación de Vehículos y que se destinen efectivamente al transporte de mercancías, en los términos que se indican a continuación, podrán beneficiarse de la presunción de la afectación total al desarrollo de la actividad. A tales efectos, es criterio de esta Dirección General recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 7 de noviembre de 2014, número V3057-14, que por transporte de mercancías debe entenderse el transporte de bienes objeto de comercio (“genero vendible”, “cualquier cosa mueble que se hace objeto de trato o venta”, “cosas adquiridas por la empresa y destinadas a la venta sin transformación”).

TEAR Valencia 26.09.2018 RG. 46-18790-2015
TEAR Cataluña 19.01.2012 RG. 08-00241-2008

En este sentido dicha norma cuando alude al concepto de vehículos de mercancías atiende a un concepto amplio.



Afectación exclusiva: Suministros (Art. 95 LIVA / Art. 168 LIVA)

TEAC 19.07.2023 RG. 00-06554-2023

De conformidad con lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA, interpretado a la luz de los artículos 168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los **gastos de suministros (agua, luz, gas) a bienes inmuebles** que formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado. La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.



Cláusula Stand Still (Art. 96 LIVA / Art. 176 Directiva)

ATS 29.09.2023 Rec. 246/2023

Determinar si la limitación al derecho a la deducción establecida en el **artículo 96.Uno.4 y 5** de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido encuentra amparo en la denominada cláusula standstill contemplada en el artículo 176, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, habida cuenta de que introduce una condición limitativa al ejercicio del derecho de deducción, siendo así que la ley entró en vigor el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, 1 de enero de 1986, no existiendo, consecuentemente y en puridad, norma en vigor que previera tal limitación hasta el mismo día de la adhesión.

STS 25.09.2020 Rec. 2989/2017

Ha resultado posible interpretar la normativa nacional conforme a las exigencias del Derecho de la Unión y, por tanto, no debemos abstenernos de aplicar dicho 96. Uno.5º LIVA puesto que no es contrario al Derecho de la Unión Europea (cfr. a sensu contrario, Sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, apartado 48).

STJUE 02.05.2019, C-225/2018 Grupa Lotos S.A.

STJUE 02.05.2019, C-225/2018 Grupa Lotos S.A

El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido debe interpretarse en el sentido de que:

- se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la extensión del ámbito de una exclusión del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA), **con posterioridad a la adhesión del Estado miembro** de que se trata a la Unión Europea, y que implica que un sujeto pasivo que presta servicios turísticos se vea privado, a partir de la entrada en vigor de esa extensión, del derecho a deducir el IVA por la compra de servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos en el marco de la prestación de servicios turísticos y
- no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la exclusión del derecho a deducción del IVA satisfecho con ocasión de la compra de servicios de alojamiento y de restauración, **introducida con anterioridad a la adhesión del Estado miembro** de que se trata a la Unión y mantenida después de esa adhesión, con arreglo al artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, y que implica que un sujeto pasivo que no presta servicios turísticos se vea privado del derecho a deducir el IVA por la compra de tales servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos.

UNIDAD ECONÓMICA AUTÓNOMA



Art. 7.1 LIVA

La transmisión de un **conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales** que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma **en el transmitente**, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- a) La mera **cesión de bienes o de derechos**.
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.
- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

TEAC 00/05260/2020 de 21/11/2022

Asunto: Transmisión de un hotel que se encontraba arrendado a otra entidad, que era la que, con su propio personal, lo explotaba.

Criterio: Conforme al artículo 7.1º de la Ley 37/1992 del IVA, y a la jurisprudencia del TJUE y el TS, para que la operación, en este caso consistente en la transmisión de un hotel, se considere no sujeta al impuesto se requiere que se transmita un conjunto de elementos corporales e incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios.

El establecimiento hotelero transmitido no constituye una unidad económica autónoma, pues no se transmiten los medios personales (éstos se reciben de otra entidad, que es la que explota el hotel, sin que la separación entre estas dos entidades se haya cuestionado de ningún modo), por lo que se trata de una mera cesión de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque exenta, y no a la modalidad de TPO del ITPAJD cuando se renuncia válidamente a la exención.

Reitera RG G 00/00565/2013 (22-01-2015), RG 00/03948/2015 (19-12-2014) y RG 00/07130/2008 (21-09-2010), entre otros, en lo relativo a la necesidad de que en la transmisión se incluyan los elementos que permitan desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios para que la transmisión no esté sujeta al impuesto.

TEAR Cataluña: 43/00147/2016 de 17/10/2019

Asunto: Cesión de derechos y autorizaciones administrativas para la explotación de un parque solar

Criterio: La existencia de una unidad económica autónoma se produce, de forma completa, en la entidad adquirente y no en la transmitente incumpliendo lo preceptuado en el art. 7.1 LIVA

- Empresa A es propietaria de las instalaciones de un parque solar que son transmitidas a la empresa C.
- Empresa B es titular de todos los derechos necesarios para la explotación del citado parque solar
- A y B transmiten la totalidad de sus bienes y derechos a C.

TEAR Cataluña: 08/02752/2017 de 15/12/2020

Asunto: Transmisión de un conjunto de bienes inmuebles en un proceso de escisión parcial.

Criterio: La transmisión en un proceso de escisión parcial de un conjunto de bienes inmuebles no constituye una "unidad económica autónoma" sino una mera cesión de bienes, por lo que la operación se califica de sujeta al impuesto. La estructura organizativa de factores de producción debe darse en el transmitente.

STS Rec. 3301/2018 de 10.09.2020

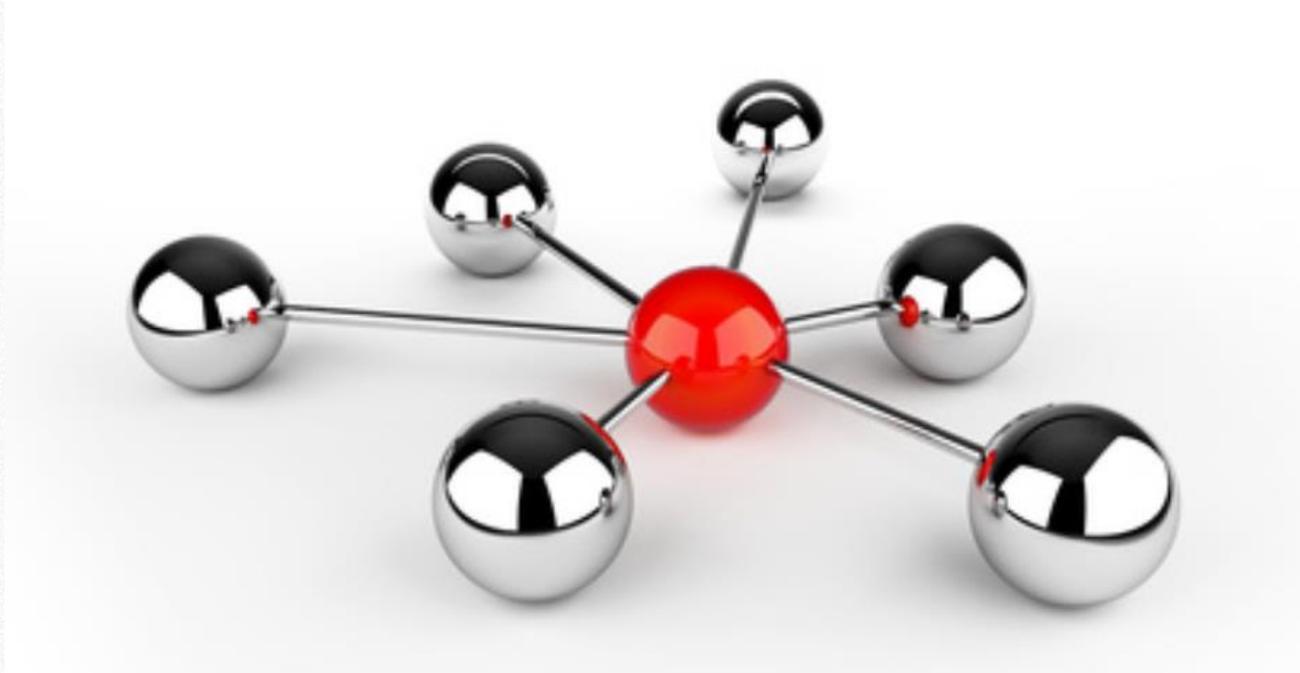
Transmisión Licencia taxi

En tal caso, se ha operado, en sentido riguroso y estricto, la transferencia de una unidad patrimonial autónoma y susceptible de explotación en el transmitente, como quiere la ley. La referencia al transmitente en la fórmula legal no parece casual ni irrelevante, sino que sitúa el punto de vista de la transmisión del lado del transmitente, de suerte que, si éste transmite, para propiciar la continuidad de su actividad, la totalidad de los bienes que integran lo preciso para el desarrollo de ésta que venía llevando a cabo, observa el precepto, incluso cuando para tal continuidad sea precisa la adquisición de un nuevo vehículo por parte del nuevo titular.

El elemento imprescindible, sine qua non, para la continuidad de la actividad de auto-taxi es la posesión de la licencia administrativa. El vehículo es un bien fácilmente reemplazable y su entrega en condiciones de inhabilidad para ser usado como medio de transporte no desdice que estamos, dada la naturaleza estricta de la actividad profesional, no particularmente compleja, ante una transmisión no sujeta, ex. art. 7.1.a) LIVA.

Por lo demás, la expresión "sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente", junto a la más terminante de "constituyan", además del rasgo subjetivo que hemos comentado, que es significativo, permite interpretar el precepto como una susceptibilidad o idoneidad no necesariamente actual o inmediata para que los elementos transmitidos formen el núcleo esencial de la actividad profesional nueva en el adquirente, y no una mera entrega de bienes desligada de esa idea, aun cuando sea preciso complementar la transmisión con otros requisitos de menor dificultad, tanto jurídico-administrativa como económica.

ENTES DUALES: HOLDINGS MIXTOS



Soc. Holding

- ◆ **PERFIL / ESTRUCTURA**
- ◆ **GASTOS GENERALES - CRITERIOS DE REPARTO**
- ◆ **ACCESORIEDAD / NO HABITUALIDAD**



PERFIL / ESTRUCTURA

1. ACTIVIDADES NO ECONÓMICAS



ENTES DUALES



Criterios de reparto

2. ACTIVIDADES ECONÓMICAS

➤ SUJETAS Y NO EXENTAS

➤ SUJETAS Y EXENTAS / NO SUJETAS (Art. 7)

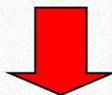
✓ INMOBILIARIAS Y/O FINANCIERAS

✓ OTRAS ACTIVIDADES



¿HABITUALES / NO HABITUALES?

¿ACCESORIAS / NO ACCESORIAS?



¿SECTORES DIFERENCIADOS?

ENTES DUALES

**ACTIVIDADES
NO
ECONÓMICAS**

**ACTIVIDADES
ECONÓMICAS**

- SUJETAS Y NO EXENTAS
- EB/PS EXENTAS

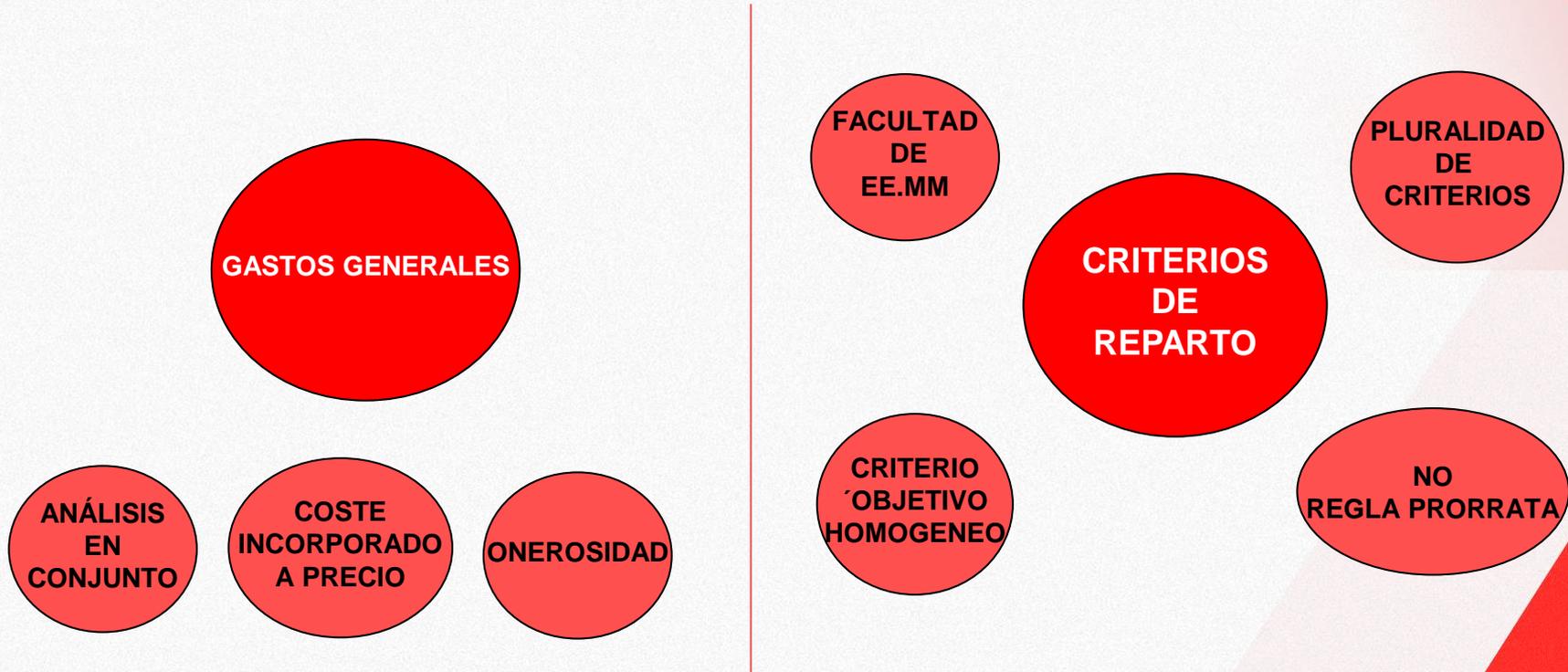
PRORRATA / SECT DIFERENCIADOS

GASTOS GENERALES

PROPORCION / CRITERIO DE REPARTO

ENTES DUALES

ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y NO ECONÓMICAS



HOLDING Y CONCEPTO DE ACTIV. ECONOMICA

STS 25.05.2020 Rec. 7652/2018

En cualquier caso, la abundante jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto permite considerar que una sociedad holding no tendrá la condición de sujeto pasivo del IVA, por no desarrollar actividad económica -y, en consecuencia, carecerá del derecho a deducir-, cuando su único objeto sea la adquisición de participaciones en otras sociedades y sin que aquella intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas.

La razón se encuentra en que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas o sociedades no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esas participaciones, es resultado de la mera propiedad del bien (sentencia del Tribunal de Justicia de 30 de mayo de 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346; de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496; y de 17 de octubre de 2018, Ryanair Ltd, C-249/17 ECLI: EU:C:2018:834).

Por el contrario, el escenario muta cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se ha producido la adquisición de la participación, si esta implica la realización de operaciones sujetas al IVA, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos (por todas, sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de octubre de 2018, Ryanair Ltd, C-249/17 ECLI: EU:C:2018:834)".

HOLDING Y CONCEPTO DE ACTIV. ECONOMICA

AUTO TJUE 12.01.2017, C-28/2016, MVM Magyar

Los artículos 2, 9, 26, 167, 168 y 173 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que, dado que la intervención de una sociedad holding, como la controvertida en el litigio principal, en la gestión de sus filiales, **sin haberles facturado ni el precio de los servicios que adquirió en interés de todo el grupo de sociedades o de alguna de sus filiales, ni el impuesto sobre el valor añadido correspondiente, no es una «actividad económica» en el sentido de esta Directiva**, dicha sociedad holding no tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por esos servicios adquiridos, en la medida en que éstos se refieren a operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

HOLDING Y CONCEPTO DE ACTIV. ECONOMICA

TEAC 22.03.2023, RG. 00-01042-2021

En el caso controvertido, los servicios facturados presentan tal desproporción con tan solo una de las partidas de coste, como es la **retribución del consejo de administración**, que ni siquiera cabe calificar a la entidad prestadora como empresario o profesional por razón de dicha prestación, ello con base en la sentencia del TJUE de 12-5-2016, asunto C-520/14.

Se indica adicionalmente que el hecho de que la recepción de estos servicios sea obligatoria, por la necesaria disposición de un órgano de administración, carece de consecuencias a estos efectos (sentencia del TJUE de 21-2-2013, asunto C-104/12) y de que, habida cuenta de las circunstancias del caso, no parece que los servicios en cuestión estén relacionados con los prestados a la filial, por lo que tampoco parece que, de no existir dichos servicios prestados a la filial, se hubiese dejado de disponer del consejo de administración y retribuirlo en la forma que se hace (sentencia de 8-2-2007, asunto C-435/05).

Reitera el criterio del RG: 00-02228-2016, de 18-09-2019.

HOLDING, GASTOS GENERALES, D° DEDUCCIÓN

REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES EC. Y NO EC. ENTES DUALES. DERECHO A DEDUCCIÓN

Cuando una entidad realiza una actividad económica, por la prestación de servicios retribuidos a sus filiales, y otra no económica, constituida por la tenencia de participaciones en las entidades filiales del grupo y los servicios que no son facturados a las filiales,

la deducción del IVA soportado por los gastos generales en que se incurre para el desarrollo de la actividad de la entidad habrá de efectuarse, conforme a un criterio de reparto que considere la actividad económica y no económica desarrollada por la sociedad.

TEAC 26.02.2020 RG. 00-03698-2016

CRITERIO DE REPARTO ACTIV. EC/NO EC

TJUE de 16.09.2021, C-21/2020 Balgarska natsionalna televizia

55. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas **pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros.**

En el ejercicio de dicha facultad, estos deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva y, con ese objeto, establecer un método de cálculo **que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades** (sentencias de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 42, y de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 58) con el fin de garantizar que la deducción solo se efectúe respecto de la parte del IVA proporcional a la cuantía correspondiente a las operaciones con derecho a deducción (véanse, en ese sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 37, y de 12 de noviembre de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, apartado 47).

56. En el ejercicio de esta facultad de apreciación, los Estados miembros están autorizados para aplicar cualquier criterio de reparto adecuado, como un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la operación, sin estar obligados a limitarse a un solo método particular (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 38).

CRITERIO DE REPARTO ACTIV. EC/NO EC

Art. 93.Cinco LIVA.

Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones **en función de un criterio razonable y homogéneo** de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser **mantenido en el tiempo** salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

A estos efectos, **podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad.**

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata.

CRITERIO DE REPARTO ACTIV. EC/NO EC. CUANTIFICACION

ATS 24.01.2024 Rec. 2379/2023

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1. Con respecto a la pretensión del abogado del Estado, clarificar y completar la doctrina jurisprudencial existente en torno al alcance -absoluto o relativo- y en cuanto a la cuantificación del derecho a la deducción de las cuotas de IVA que el sujeto hubiere soportado en la adquisición de bienes y servicios calificados como gastos generales, en el marco de operaciones sujetas y no sujetas, cuando reviertan en un beneficio económico para la empresa por redundar en su actividad general.

GASTOS GENERALES ACTIV. EC/NO EC

Concepto de GASTOS GENERALES

Regla general de deducción: El derecho a la deducción requiere que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, debiendo existir una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta IVA y aquellas por las que se repercute y generan derecho a deducción. El derecho a la deducción presupone que los gastos en que se ha incurrido formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute IVA

Regla particular. Gastos generales: También es admisible el derecho a la deducción, incluso no existiendo la anterior relación directa e inmediata, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta

Los costes anteriores deben presentar una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto

En uno u otro caso, es necesario que el coste de los bienes o 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

DEDUCC. GASTOS GENERALES ACTIV. EC/NO EC

Concepto de GASTOS GENERALES -SI-

STJUE 06.04.1995, C-4/94 BLP Group plc,

STJUE 08.06. 2000, C-98/98 Midland Bank plc.

STJUE de 22.02.2001, C-408/98 Abbey National

STJUE 27.09.2001, C-16/00 Cibo Partic. S.A.

STJUE 26.03.2003, C-442/01 KapHag Rendfonds

STJUE 26.05.2005, C-465/03 Kretztechnik AG

STJUE 29.10.2009, C-29/08 AB SKF

STJUE 17.10.2018, C-249/2017, Ryanair

STJUE 12.11.2020, C-42/2019, Sonaecom

Concepto de GASTOS GENERALES -NO-

STJUE 13.03.2008 C-437/06, Securenta,

STJUE 16.07.2015, C-108/14 y C-109/14
Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH
& Co. KG y otros

STJUE 03.07.2019, C-316/2018, The Chancellor,
Masters and Scholars of the University of
Cambridge

STJUE 12.11.2020, C-42/2019, Sonaecom SGPS
SA.

STJUE 08.09.2022, C-98/2021, W GmbH.

DEDUCCIÓN GASTOS GENERALES ACTIV. EC/NO EC

STJUE 08.09.2022, C-98/2021, W GmbH.

58 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 167 de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una sociedad holding que realiza para sus filiales operaciones gravadas por las que repercute el IVA no tiene derecho a deducir el impuesto soportado por las prestaciones que adquiere de terceros y que aporta a las filiales a cambio de una participación en los beneficios generales, cuando,

- en primer lugar, las prestaciones por las que soporta el IVA no guardan una relación directa e inmediata **con las operaciones propias de la sociedad holding, sino con las actividades en gran medida exentas de sus filiales;**
- en segundo lugar, estas prestaciones **no tienen incidencia en el precio** de las operaciones sujetas al impuesto realizadas a favor de las filiales, y,
- en tercer lugar, las referidas prestaciones **no forman parte de los gastos generales** de la actividad económica propia de la sociedad holding.

HOLDING Y SECTORES DIFERENCIADOS

- Realización de pluralidad de actividades económicas
- Existencia de **sectores diferenciados**:
 - Actividades posean distinto CNAE a nivel de grupo (tres dígitos)
 - Actividades difieran más de 50 pp entre ellas
- Cuotas soportadas satisfechas en adquisición de B/S de utilización común en sendos sectores diferenciados
- **Regla de prorrata** (art. 104), “sin que pueda aplicarse ningún otro criterio de reparto” (TEAC 22.11.2023 RG. 00-06978-2021; TEAC 09.06.2020 RG. 00-02376-2017)
 - Art. 104.Tres: *Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:...4º 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”.*

ACCESORIEDAD - NO HABITUALIDAD

STS 01.12.2016 Rec. 3810/2015 – GRUPO PRISA

- En primer lugar, es preciso determinar si estamos o no ante operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, pues si se trata de operaciones no sujetas, no cabe plantear cuestión adicional alguna sobre su accesoriadad o no a efectos de incluirlas en el denominador de la prorata. En este punto, las actividades consistentes en la tenencia, adquisición y venta de participaciones en las filiales, financiación de sus operaciones mediante la concesión de préstamos y mediación en nombre propio en operaciones de seguro para las filiales, son actividades empresariales a efectos del IVA, lo que determina que las operaciones realizadas en el ejercicio de dichas actividades son operaciones sujetas al Impuesto.
- En segundo lugar, el TJUE considera que las operaciones financieras no pueden calificarse de accesorias si constituyen la **prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible del sujeto pasivo** y, por tanto, seguirán a la citada actividad económica en cuanto suponen la continuación de dicha actividad. Si bien el concepto de "prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible del sujeto pasivo" no se encuentra definido en la norma comunitaria, por tal el TJCE considera que **"ocurre cuando las operaciones de que se trata se efectúan en el contexto de unos objetivos empresariales o con una finalidad comercial, caracterizada en especial por el afán de rentabilizar los capitales invertidos"**. Tampoco pueden calificarse de operaciones accesorias aquellas que implican un empleo significativo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA aunque dichas operaciones generen ingresos superiores a los producidos por la actividad indicada como principal constituyendo dicho factor solo un indicio de que no se trata de operaciones accesorias. En estos casos, se tendrán en cuenta en la determinación de la prorata.

ACCESORIEDAD - NO HABITUALIDAD

- En tercer lugar, la sentencia del TJUE de 24 de abril de 2004, asunto EDM , en su apartado 77 claramente vincula la nota de accesoriidad a la rentabilidad económica de la actividad principal de la empresa, en aquel caso la prospección e investigación petrolíferas, para valorar si el ejercicio de la actividad financiera debe calificarse como accesorio o no.

La nota de accesoriidad no viene pues determinada por el importe de los gastos en los que incurre la holding para conceder los créditos a las filiales, sino por la existencia de una actividad económica con una cierta rentabilidad estable en la medida en que genera un volumen de negocio, siendo irrelevante a estos efectos que los ingresos por las actividades financieras superen los obtenidos por la actividad principal.

La STS de 1 de julio de 2010 en su FJ 4, como nos recuerda la STS de 9 de octubre de 2015, (casación nº 889/2014 FJ 2 D,c)) otorga una especial relevancia a la planificación de la empresa para afirmar la concurrencia de la accesoriidad. Esta planificación, según la referida sentencia, debe realizarse mediante **la utilización de su patrimonio empresarial en orden a la obtención de una rentabilidad comercial** y otra financiera ligada a la actividad de aquel carácter, que da lugar a la obtención de beneficios financieros.

ACCESORIEDAD - NO HABITUALIDAD

STS 25.02.2021 Rec. 4859/2019 – GRUPO CINTRA

“...las actividades financieras de una sociedad holding en relación con sus filiales, consistentes en la **transmisión de participaciones de las mismas y en la concesión de préstamos, créditos y avales a ellas**, no pueden calificarse como accesorias a efectos del cálculo de la prorrata en el IVA, **cuando aquella sociedad también realiza para las participadas, servicios de apoyo financiero, contable, legal, técnico y comercial**, por medio de labores permanentes de asesoramiento, consultoría e intermediación y aquellas operaciones financieras constituyen la prolongación, directa permanente y necesaria de su actividad principal”.

STS 25.05.2020 Rec. 7652/2018 – GRUPO FERROVIAL

“... las actividades financieras desarrolladas por una sociedad holding con relación a sus filiales, consistentes en **operaciones de cartera, de concesión de préstamos y gestión de tesorería**, no pueden calificarse como accesorias a efectos del cálculo de la prorrata en el IVA, **cuando aquella sociedad realiza para las participadas servicios de apoyo financiero, contable, legal, técnico y comercial**, por medio de labores permanentes de asesoramiento, consultoría e intermediación y aquellas operaciones financieras constituyan la prolongación directa, permanente y necesaria de su actividad principal. ”.

ACCESORIEDAD - NO HABITUALIDAD

STS 19.05.2020 Rec. 4855/2018 y 18.95.2020 Rec. 34/2018 – GRUPO TELEFONICA

3. La venta de participaciones en empresas del grupo, por parte de TSA, no sólo es una actividad económica que determina su condición de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Valor Añadido, sino también una faceta esencial y principal de su actividad empresarial que descarta en ella el carácter de accesoria:

3.1. En primer lugar, porque la tenencia, adquisición y transmisión de esas participaciones sociales tiene como función, desarrollar las actividades de planificación estratégica, desarrollo y evolución del Grupo. Lo cual equivale a marcar las pautas directivas sobre el nivel y la modalidad de presencia en el mercado que deben de tener las sociedades participadas. Y se traduce, finalmente, en una directa implicación en la organización y realización de las actividades económicas de prestación de servicios que las entidades participadas ponen a disposición de los consumidores en el mercado económico de producción y distribución de bienes y servicios.

3.2. Y en segundo lugar, porque la vinculación existente entre las operaciones de adquisición y venta de las participaciones de que se viene hablando, y la estrategia empresarial del grupo, permite apreciar esa nota de prolongación que la doctrina del TJUE utiliza como uno de los criterios válidos para descartar en una actividad empresarial la consideración de accesoria.”

5. (i) TSA no presta un servicio al contratar derivados financieros y (ii) que solo garantiza con tal suscripción la cobertura de ciertos riesgos que pueden comprometer el buen fin de las actividades que le son propias. Y si ello es así, forzoso será concluir que, a los efectos del artículo 104.Dos de la ley del impuesto, la utilización de derivados financieros por parte de TISA no supone la realización de operaciones sujetas a IVA y, por ello, no pueden formar parte del denominador de la prorratea.

ACCESORIEDAD - NO HABITUALIDAD

STS 02.03.2020 Rec. 2465/2017 – GRUPO LA CAIXA

La operación objeto de controversia es la transmisión por la recurrente del 100% de las acciones de una entidad bancaria del grupo domiciliada en Andorra (CaixaBank) a otra entidad también domiciliada en Andorra.

a) Se trata de una operación financiera. Incluso, el artículo 104 Dos LIVA, que establece las reglas para la determinación de la prorrata, hace referencia a la transmisión de los valores integrados en la cartera de las entidades financieras, estableciendo que se integrará en el denominador el importe correspondiente a la plusvalía obtenida de la venta.

b) **La operación descrita es accesoria** porque no es prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad financiera del sujeto pasivo. Mediante la venta de acciones contemplada se hace efectiva la transmisión íntegra de una entidad bancaria con la finalidad de cumplir la obligación legal de reducir la participación legal hasta un máximo del 51% y concentrar la actividad financiera del Grupo "La Caixa" en Andorra en el banco Credit Andorra. Es, en definitiva, una operación que no es prolongación de la actividad financiera principal, ni comporta un empleo muy significativo de bienes y servicios en los términos que, según la doctrina del TJUE, excluirían la accesoriidad.

¡Gracias!

