

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 26 Feb. 2020, Rec. 3698/2016

Nº de Recurso: 3698/2016

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Deducción del IVA soportado. Entidad reclamante que se constituye como una sociedad "holding mixta", con participaciones en diversas filiales. Remisión a la doctrina del TJUE en relación a la consideración de las sociedades holding o de tenencia de valores como sujetos pasivos del IVA y a la posibilidad de deducir las cuotas del IVA soportadas por las mismas. La naturaleza mixta de la entidad reclamante permite la deducción de las cuotas soportadas por gastos relacionados con la actividad económica desarrollada y determina la posibilidad de limitar el derecho a deducción del IVA soportado, cuando los servicios prestados a las filiales estén exentos de tributación, o cuando se presten servicios únicamente a alguna de sus filiales pero no a otras. Doctrina de los actos propios de la Administración y principio de confianza legítima. Inaplicación. No consta comprobación alguna en que la Administración haya tenido un pronunciamiento distinto al contenido en el acuerdo objeto de impugnación en el que esta se pronunciara sobre la condición de la entidad como holding o en las que se analizaran la naturaleza de los gastos en los términos contenidos en el acuerdo impugnado.

El TEAC estima parcialmente reclamación tramitada por procedimiento general interpuesta por la obligada tributaria relativa a acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia por el concepto Impuesto sobre Valor Añadido periodos 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2014.

L 37/1992 de 28 Dic. (Impuesto sobre el Valor Añadido) art. 95

La sociedad reclamante ha de calificarse como holding mixta, ya que detenta participación en varias filiales, a algunas de las cuales presta servicios de gestión

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 26 de febrero de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-03698-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **X SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 29 de abril de 2015 se inician, por la Inspección, actuaciones de comprobación e investigación a la reclamante **X SL**, por el concepto Impuesto sobre Valor Añadido periodos 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2014. Las actuaciones se iniciaron con alcance parcial, que fue posteriormente ampliado a general, mediante comunicación notificada el 15 de junio de 2015.

Las actuaciones se documentaron en Acta que fue firmada en disconformidad y se acompañó del respectivo informe ampliatorio.

SEGUNDO.- El 6 de mayo de 2016 se dicta, por la Jefa de la Oficina Técnica, acuerdo de liquidación, notificado el 9 de mayo de 2016. Dicho acuerdo niega la procedencia de la devolución solicitada en el 4T del ejercicio 2014 por no considerar deducibles las cuotas soportadas en el ejercicio.

El acta de disconformidad, el informe y, posteriormente, el acuerdo de liquidación dictado, realizan un análisis de la entidad reclamante, en cuanto a su consideración como sujeto pasivo del IVA, así como de la naturaleza de los gastos por los que se soportan las cuotas del IVA cuya deducción se pretende.

Señala la Inspección en la regularización efectuada lo siguiente:

"El argumento fundamental en el que se basa esta inspección para considerar que el impuesto soportado no es deducible (así como las cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias) es que **X**, por un lado no tiene la condición de sujeto pasivo de IVA en cuanto a su actividad no económica y por tanto, no está dentro del ámbito de aplicación de este impuesto y por otro lado, ejerce una actividad económica por la que sería sujeto pasivo de IVA pero no procede la deducción del IVA soportado al incumplir el requisito de exclusividad del art. 95 de la LIVA".

En particular, tras calificar a la entidad reclamante como una "holding mixta", argumenta la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportado, en los siguientes términos:

"A) Facturas recibidas **O/Ay** y **P/By**.

Todas las funciones ejercidas por el presidente y vicepresidente y como miembros de la comisión ejecutiva son las inherentes a sus cargos. Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa retribución -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el art. 14 de la LIS, no pueda calificarse de liberalidad. A sensu contrario, si los estatutos no prevén la retribución a los administradores, este gasto deberá calificarse de liberalidad, ya que no son realizados para la obtención de ingresos.

La misma doctrina aplicable al Impuesto sobre Sociedades, sirve de criterio a efectos del IVA ya que los requisitos son los mismos que se exigen en el Impuesto sobre Sociedades. Así, en virtud del art. 94.Tres de la LIVA se dispone que en ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda. Por tanto, resultando que las cantidades soportadas por el sujeto pasivo no tienen carácter obligatorio, no procede su deducción.

B) Facturas recibidas de **W, SL** (NIF ...) y **Z, SL** (NIF ...; **en adelante, Z**).

Por tanto, no queda suficientemente justificado que parte de los servicios prestados por **Z** tuvieran por destinatario **V** y, en cualquier caso, siendo que las facturas recibidas de **Z** no especifican en absoluto su contenido, ni para quien van dirigidos ni en qué cuantía, no puede decirse que los servicios se utilicen exclusivamente para la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción.

Y aún en el caso de que parte de los servicios sirviera para la realización de operaciones, tampoco serían deducibles de acuerdo con el art. 95 de la LIVA ya que no se afectan con carácter exclusivo a

la actividad empresarial.

En cuanto a los servicios prestados por **W, SL**, se tratan de servicios jurídicos consecuencia de la declaración de concurso de acreedores de **X** que deben encuadrarse dentro de la actividad propia de la holding, al igual que las facturas recibidas del administrador concursal, es decir no sirven a la realización de las operaciones con **V**.

C) En cuanto al resto de facturas recibidas solo cabe indicar que se trata de gastos generales propios de cualquier sociedad (luz, teléfono, asesoría fiscal, limpieza,...) y adquisiciones intracomunitarias de escaso valor, que también deben encuadrarse en la actividad propia de la holding, y por tanto no tienen el carácter de deducibles al no estar afectas a una actividad económica.

Y, en cualquier caso, aquellas cuotas soportadas por gastos comunes (luz, teléfono, ...) que sirvieran en parte a la actividad empresarial de la sociedad no tienen el carácter de exclusividad del art. 95 de la LIVA, por lo que tampoco serían deducibles".

TERCERO.- No conforme con el acuerdo de liquidación anterior, la interesada interpuso, el 8 de junio de 2016, reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

Que la la sociedad **X, S.L.** no es una sociedad de mera tenencia de valores y que desarrolla una actividad económica prestando diversos servicios a sus filiales, por lo que procede la deducibilidad de la totalidad de las cuotas del IVA soportadas.

Que la Inspección realiza una errónea interpretación de las consecuencias de la calificación de la entidad como holding mixta, que resulta contraria a la doctrina de la DGT citada en la propia liquidación, impidiendo la deducción de la totalidad de las cuotas del IVA soportado.

Que las cuotas soportadas son necesarias y están correlacionadas con la actividad económica de la sociedad.

Que la administración no ha cuestionando la condición de sujeto pasivo ni la deducibilidad de las cuotas en comprobaciones referidas a otros ejercicios, por lo que aplicaría la doctrina de los actos propios.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustado a derecho el acuerdo de liquidación dictado por la Inspección en que se niega la devolución solicitada por la reclamante.

TERCERO.- La cuestión fundamental planteada en el expediente que nos ocupa, se refiere a la procedencia de la deducción de las cuotas del IVA soportado por la reclamante, que es denegada en su totalidad por la Administración en el curso del procedimiento de comprobación tramitado y en el que se resuelve la improcedencia de la devolución solicitada.

Dado que la reclamante se refiere profusamente en sus alegaciones a la cuestión del desarrollo de una actividad económica, y pese a que no es esta una circunstancia cuestionada por la Administración, ya que resuelve que la entidad se constituye en holding mixta, este Tribunal considera relevante recoger la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en relación a la consideración de las sociedades holding o de tenencia de valores como sujetos

pasivos del IVA y a la posibilidad de deducir las cuotas del IVA soportadas por las mismas.

La jurisprudencia esencial del TJUE en relación con las sociedades tenedoras de valores o holding se contiene, inicialmente, en la sentencia de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90, Polysar Investments. En la misma, el Tribunal analizó la sujeción al Impuesto de la mera tenencia y adquisición de participaciones sociales, concluyendo lo siguiente:

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

14. Distinto es el caso cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio.

La sentencia concluye en su apartado 17 que: "no tiene la calidad de sujeto pasivo del IVA, y, por tanto, no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de esta Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad en su calidad de accionista o socio. (...)".

Estos criterios, que se han reiterado con posterioridad en otras sentencias del mismo TJUE, han sido resumidos por este en su sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto 496/11, Portugal Telecom, sobre la que después volveremos. La condición de empresario o profesional de una entidad holding vendrá delimitada, pues, por la actividad realizada por la misma, si se trata de una "holding pura" o mera tenedora de participaciones, equiparable al inversor privado, o si, por el contrario, se trata de una "holding mixta" con intervención en la gestión de las entidades en las que detenta tales participaciones, a la que cabe atribuir la condición de empresario o profesional.

A la prestación de servicios a sus filiales por parte de la tenedora de las acciones en las mismas se refiere la sentencia del TJUE de 27 de diciembre de 2001, asunto CIBO, C- 16/00. Esta sentencia analiza el caso de una sociedad holding, propietaria de participaciones relevantes en tres empresas especializadas en el sector de las bicicletas, que dedujo el IVA soportado por distintas prestaciones de servicios que le facturaron terceros en relación con la adquisición de acciones de sus filiales. Dichas prestaciones consistían, en particular, en la auditoría de sociedades, la intervención en la negociación del precio de adquisición de las acciones, la organización de la toma de control de las sociedades y una intervención en materia jurídica y fiscal. A este respecto, señaló el TJUE lo siguiente (el subrayado es nuestro):

32. Es necesario señalar que no existe relación directa e inmediata entre los distintos servicios utilizados por una sociedad holding en relación con la adquisición de participaciones en una filial y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. En efecto, el importe del IVA pagado por la sociedad holding sobre los gastos correspondientes a dichos servicios no grava directamente los distintos elementos constitutivos del precio de tales operaciones realizadas por dicha sociedad. Esos gastos no forman parte de los costes de las operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan dichos servicios.

33. En cambio, los costes de tales servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa. Por consiguiente, tales servicios presentan en principio una relación directa e inmediata con la actividad económica del

sujeto pasivo en su conjunto (véanse las sentencias, BLP Group, apartado 25, Midland Bank, apartado 31, y Abbey National, apartados 35 y 36, antes citadas).

34. A este respecto, del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que, si un sujeto pasivo utiliza bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, únicamente puede deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar.

35. Procede por tanto responder a la tercera cuestión prejudicial que los gastos efectuados por una sociedad holding por los distintos servicios utilizados en relación con la adquisición de participaciones en una filial forman parte de sus gastos generales y, por consiguiente, presentan en principio una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si la sociedad holding realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar.

La sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto C-496/11, Portugal Telecom SGPS, SA, vuelve sobre la cuestión. Portugal Telecom era una entidad que prestaba servicios técnicos de administración y gestión a sociedades en las que poseía parte del capital social. Portugal Telecom adquirió con sujeción a IVA determinados bienes y servicios a varios proveedores, facturando por el mismo precio dichos bienes y servicios a sus filiales, repercutiéndoles el IVA correspondiente. Portugal Telecom dedujo del IVA repercutido la totalidad del IVA soportado, al considerar que las operaciones gravadas -a saber, los servicios técnicos de administración y gestión- constituían la utilización de los correspondientes servicios adquiridos. La Administración tributaria consideró que Portugal Telecom no podía llevar a cabo la deducción íntegra del IVA soportado por los servicios adquiridos, sino que debía recurrir al método de deducción a prorrata.

Lo que se planteó ante el TJUE fue si la normativa comunitaria sobre IVA, a la sazón, Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de cartera (holding) como la del litigio principal que, con carácter accesorio a su actividad principal, consistente en la tenencia y gestión de la totalidad o una parte del capital social de la sociedades filiales, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, está facultada para deducir el IVA soportado en función de la afectación de los mismos a su actividad empresarial (artículo 17.2 de la Sexta Directiva) o conforme a la regla de prorrata (artículo 17.5 de la misma Directiva).

Comenzó el TJUE por recordar que para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. De este modo, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción, según jurisprudencia reiterada. Tras recordar que la mera adquisición y tenencia de participaciones en entidades filiales no constituye una actividad económica, por lo que se refiere a los servicios controvertidos, aclaró que: "La intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales" (apartado 34).

En lo que afecta al supuesto controvertido, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

45. En el supuesto de que hubiera de considerarse que todos los servicios adquiridos en fases anteriores están relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que

den derecho a deducción, el sujeto pasivo de que se trata tendría derecho, en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, a deducir la totalidad del IVA soportado por la adquisición de los servicios controvertidos en el litigio principal. Este derecho a deducción no puede limitarse por el único motivo de que la normativa nacional, en razón del objeto social de dichas sociedades o de la actividad general de las mismas, califique a las operaciones gravadas como accesorias en relación con la actividad principal.

46. Cuando los mencionados servicios se utilicen para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y los Estados miembros estarán facultados para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a deducción enumerados en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

47. Por último, cuando los servicios se utilicen indistintamente en actividades económicas y en actividades no económicas, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva no resultará aplicable y los métodos de deducción y de reparto serán definidos por los Estados miembros, de conformidad con lo que se indicó en el apartado 42 de la presente sentencia.

48. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si todos los servicios controvertidos en el litigio principal están relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción o si el sujeto pasivo utiliza tales servicios para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, así como si el sujeto pasivo utiliza tales servicios indistintamente para operaciones económicas y para operaciones no económicas.

49. De todas estas consideraciones resulta que procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de cartera (holding) como la del litigio principal que, con carácter accesorio a su actividad principal, consistente en la gestión de participaciones sociales en sociedades cuyo capital social posee en su totalidad o en parte, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, podrá deducir el IVA soportado siempre que los servicios adquiridos en fases anteriores estén relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción. Cuando la sociedad holding utilice los mencionados bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y la Administración tributaria nacional estará facultada para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a deducción enumerados en el citado artículo 17, apartado 5. Cuando los bienes y servicios se utilicen indistintamente para actividades económicas y para actividades no económicas, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva no resultará aplicable y los métodos de deducción y de reparto serán definidos por los Estados miembros, los cuales, en el ejercicio de dicha facultad, deberán tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, con ese objeto, habrán de establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que sea realmente imputable a cada una de esas dos actividades.

La sentencia de 15 de julio de 2015, asunto Larentia + Minerva y Marenave, C-108/14 y 109/14, continúa con la cuestión, insistiendo en que la intervención de una sociedad de cartera en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA, como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales. Se insiste igualmente en que para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a

la deducción. De este modo, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción, concluyendo, sobre estas premisas, que (el subrayado es nuestro):

25. (...) los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales, soportados por una sociedad de cartera que interviene en su gestión y que, como tal, ejerce una actividad económica, como se ha recordado en el apartado 21 de la presente sentencia, deben considerarse afectados a la actividad económica de dicha sociedad y el IVA soportado sobre dichos gastos será objeto de una deducción integral, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

26. El régimen de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se aplica únicamente en los supuestos en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, es decir, cuando se trate de bienes y servicios de uso mixto. Los Estados miembros sólo pueden aplicar alguno de los métodos de deducción contemplados en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la citada Directiva en lo que respecta a tales bienes y servicios (sentencia Portugal Telecom, C 496/11, EU:C:2012:557, apartado 40).

27. Las normas contenidas en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se refieren al IVA soportado que grava gastos relacionados exclusivamente con operaciones económicas. La determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre actividades económicas y actividades no económicas en el sentido de la Sexta Directiva está comprendida dentro de la facultad de apreciación de los Estados miembros, los cuales, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esa Directiva y, con ese objeto, han de 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 Securenta, C 437/06, EU:C:2008:166, apartados 33 y 39, y Portugal Telecom, C 496/11, EU:C:2012:557, apartado 42).

28. En el presente asunto, de las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que, en los litigios principales, las sociedades de cartera están sujetas a IVA por la actividad económica que constituyen las prestaciones a título oneroso a sus filiales. En consecuencia, el IVA abonado sobre los gastos de adquisición de dichos servicios debería deducirse íntegramente, salvo que las operaciones por las que se repercute el IVA estén exentas en virtud de la Sexta Directiva, en cuyo caso el derecho a deducción sólo debería operarse según lo establecido en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva.

29. Por tanto, únicamente en el supuesto en que el órgano jurisdiccional remitente determine que las participaciones que resultan de las operaciones en capital efectuadas por las sociedades de cartera de que se trata en los litigios principales han sido afectadas en parte a otras filiales en cuya gestión no intervienen esas sociedades de capital, como se contempla en la primera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, el IVA abonado por los gastos de esas operaciones sólo puede deducirse parcialmente. En efecto, en ese caso, la mera tenencia de sus participaciones en esas filiales no puede considerarse como una actividad económica de esas sociedades de cartera y procede repartir el IVA soportado entre el relacionado con las actividades económicas y el relacionado con las actividades no económicas de éstas.

30. En esas circunstancias, los Estados miembros están autorizados para aplicar, en su caso, bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar obligados a limitarse a uno solo de estos métodos (sentencia Securenta, C 437/06, EU:C:2008:166, apartado 38).

Adicionalmente, hemos de citar la sentencia de 5 de julio de 2018, asunto C-320/17, Marle

Participations. Marle Participations era la sociedad de cartera del grupo Marle, que desarrollaba su actividad en el ámbito de la fabricación de implantes ortopédicos. Su objeto social incluía, en particular, la gestión de participaciones en distintas filiales del grupo a las que, por otra parte, alquilaba un bien inmueble. Se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que, desde el año 2009, Marle Participations llevó a cabo una operación de reestructuración que la llevó a realizar cesiones y adquisiciones de títulos. Dicha sociedad dedujo en su totalidad el IVA que gravó los distintos gastos relativos a esta operación de reestructuración. La Administración tributaria cuestionó la deducción del IVA llevada a cabo por la mencionada sociedad, debido a que los gastos respecto a los que solicitaba la deducción del IVA contribuían a la realización de operaciones de capital situadas fuera del ámbito de aplicación del derecho a deducir. Dispuso al respecto el TJUE lo que sigue (el subrayado es nuestro):

43. Pues bien, en primer lugar, es jurisprudencia reiterada que los costes en que incurra una sociedad de cartera que interviene en la gestión de una filial por los distintos servicios que ha obtenido al adquirir participaciones en esa filial forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de sus productos, que tienen, por lo tanto, un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica de la sociedad de cartera (sentencias de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C 16/00, EU:C:2001:495, apartado 35, y de 29 de octubre de 2009, *SKF*, C 29/08, EU:C:2009:665, apartado 58).

44. En segundo lugar, debe garantizarse el derecho a deducir el IVA sin supeditarlo a un criterio referente, en especial, al resultado de la actividad económica del sujeto pasivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en virtud del cual serán considerados 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».

45. Atendiendo a las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una «intervención en la gestión» de esta última, que debe considerarse actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, que da derecho a deducir el IVA por los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de participaciones en la filial, ya que esta prestación de servicios tiene carácter permanente, se realiza con carácter oneroso y está gravada, lo que implica que este alquiler no está exento, y que existe una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario. Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en su gestión alquilándoles un bien inmueble y que, por esta razón, ejerce una actividad económica deben considerarse parte integrante de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, poder ser objeto de deducción íntegra.

46. Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta -extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales- la finalidad y la sistemática de la Directiva del IVA y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.

En las sentencias que hemos expuesto se conduce a una conclusión, en principio, clara: 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. De ser este el caso, cuotas soportadas por servicios que, como tales, son objeto de ulterior prestación a las citadas filiales, o por servicios relativos a la conformación del capital o fondos propios de las entidades, sea por la ampliación del mismo, sea por la adquisición de las acciones en las filiales a las que ulteriormente se prestarán los servicios, han de ser calificadas como deducibles.

Por el contrario, cuando los referidos servicios prestados a filiales estén exentos de tributación, con el consiguiente efecto en el derecho a la deducción, o se dé el caso de que la holding, tenedora de valores, únicamente presta servicios a algunas de sus filiales, pero no a otras, cabe la limitación del derecho a la deducción.

En la referencia de todos estos criterios a la situación de la reclamante, ha de considerarse que del acuerdo de liquidación dictado por la Inspección, así como de las alegaciones formuladas, se desprende que la entidad reclamante se constituye como una sociedad "holding mixta", esto es, tiene participaciones en diversas filiales (en el acuerdo se hace referencia a un total de 40) y participa además en la gestión de las mismas.

Así, este tribunal habrá de analizar la naturaleza de los gastos incurridos y pronunciarse sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas con ocasión de los mismos, a la vista de la jurisprudencia previamente señalada sobre el derecho a la deducción de la entidad reclamante, que se constituye como una sociedad "holding mixta".

En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que la calificación de la sociedad como "holding mixta" habilita a esta para la deducción de las cuotas soportadas por gastos relacionados con la actividad económica desarrollada y determina la posibilidad de limitar el derecho a deducción del IVA soportado, tal como se ha señalado anteriormente, cuando los servicios prestados a las filiales estén exentos de tributación, o cuando se presten servicios únicamente a alguna de sus filiales pero no a otras.

Si atendemos a las alegaciones de la reclamante, esta señala que presta servicios remunerados a sus filiales. No obstante, esta referencia genérica a la prestación de servicios remunerados a sus filiales ha de matizarse en la concreta circunstancia que nos ocupa, y que se refiere al ejercicio 2014, en el que la entidad, tras haberse declarado en concurso de acreedores voluntario, factura servicios, exclusivamente, a una de sus filiales y pretende la deducción de la totalidad de las cuotas del IVA soportadas por los gastos en que incurre.

Señala el reclamante en sus alegaciones que: "esta labor de gestión es prestada a todas las sociedades aún cuando circunstancialmente no se retribuyan, y en concreto se prestaron en 2014 a la sociedad **V, S.L.** siendo facturados y retribuidos, no arbitrariamente sino de acuerdo con el plan de viabilidad que ambas empresas presentaron a sus acreedores en sus respectivos concursos, y que obtuvieron aprobación de sus acreedores y judicial en ambos casos".

Señala igualmente que: "nada tiene de extraño que aunque se presten servicios a todas las participadas solo se haya facturado en 2014 (los servicios de 2013 y 2014) a **V**, pues como bien dice la administración los contratos, todos ellos iguales, establecen un precio variable por "asunción de costes incurridos en la gestión en relación al volumen de negocio proyectado del cliente", y solo **V**, con la aprobación de su convenio en noviembre de 2013, conjuntamente con el de **X**, tenía expectativas favorables en su plan de negocio y por ello se fijó un valor de la prestación de servicios de 300.000 euros".

Y continúa: "el resto simplemente no tenía expectativa de negocio a corto plazo, y como bien pudo comprobar la administración, tampoco tuvieron ingresos en los últimos años, lo cual no implica que

no se prestaran los servicios sino que no se pudo determinar un precio, que se determinará, al igual que se hizo con **V** cuando haya expectativa de negocio".

En relación con lo anterior, es relevante lo señalado por el TJUE en su auto de 12 de enero de 2017, asunto C-28/16, MVM, que señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

30. Por lo que se refiere, más concretamente, al derecho a deducción de una sociedad holding, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 9 de la Directiva 2006/112, y no tiene derecho a deducir, según el artículo 167 de la misma Directiva, una sociedad de cartera cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad de cartera en su calidad de accionista o socio (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 18 y jurisprudencia citada).

31. La mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse actividades económicas en el sentido de la Directiva 2006/112, que confieran a quien las realiza la calidad de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 19 y jurisprudencia citada).

32. Sin embargo, el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 20 y jurisprudencia citada).

33. A este respecto, es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que la intervención de una sociedad de cartera en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 21 y jurisprudencia citada).

34. De ello se deduce que la mera intervención de una sociedad holding en la gestión de sus filiales, sin que realice operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de la Directiva 2006/112, no puede considerarse una «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de esta Directiva (véase, en este sentido, el auto de 12 de julio de 2001, Welthgrove, C-102/00, EU:C:2001:416, apartados 16 y 17). Por consiguiente, dicha gestión no está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112.

35. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que, en el período de que se trata en el litigio principal, MVM no percibía normalmente ninguna remuneración de sus filiales por su gestión centralizada de las actividades del grupo. Por lo tanto, en virtud de las consideraciones anteriores, ha de constatarse que la intervención de MVM en la gestión de sus filiales no puede considerarse una «actividad económica» en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que pueda estar comprendida en el ámbito de aplicación de esta Directiva.

36. Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el IVA soportado por los gastos en que ha incurrido un sujeto pasivo no conlleva derecho a deducción en la medida en que se refiera a actividades que, habida cuenta de su carácter no económico, no estén incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112 (sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06,

EU:C:2008:166, apartado 30, y de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 59).

37. En consecuencia, MVM no puede acogerse al derecho a deducción del IVA pagado por los servicios controvertidos, puesto que éstos se refieren a operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112.

38. No desvirtúa esta consideración el hecho de que MVM haya ejercido otras actividades, como el arrendamiento de centrales eléctricas y de redes de fibra óptica, ya que los servicios controvertidos no parecen tener un vínculo directo e inmediato con un actividad económica imponible en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 29 del presente auto, extremo que, sin embargo, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

39. A este respecto, debe señalarse que, como el Tribunal de Justicia ya declaró en el apartado 24 de la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), es admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con toda la actividad económica del sujeto pasivo.

40. En el presente asunto, consta que, durante el período de que se trata en el litigio principal, MVM ejerció una actividad económica imponible, concretamente, el arrendamiento de centrales eléctricas y de redes de fibra óptica. Ahora bien, parece difícilmente concebible que los servicios controvertidos, es decir, los servicios que se utilizaron en interés de los otros miembros del grupo y de los servicios de gestión empresarial relativos, en particular, a la adquisición de participaciones, puedan presentar una relación directa e inmediata con esa actividad de arrendamiento, aunque se considere en su conjunto, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

41. Por otra parte, MVM sostiene, en sus observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, que, desde el 1 de enero de 2015, genera un margen de beneficio sobre las operaciones de gestión estratégica de las sociedades que forman parte del grupo.

42. A este respecto, basta con señalar que, aún en el supuesto de que esa gestión hubiera de considerarse una actividad económica a partir de esa fecha, los gastos declarados entre los ejercicios 2008 y 2010 para la adquisición de los servicios controvertidos no pueden formar parte de los elementos constitutivos del precio de esas nuevas operaciones imponibles, por lo que no podrían dar derecho a deducción del IVA.

43. Ante el Tribunal de Justicia, MVM ha sostenido también que los servicios controvertidos redundaron en interés del grupo y que, dado que sus filiales ejercían actividades que daban derecho a deducción, esos servicios presentan una relación con las actividades económicas de todo el grupo.

44. Sin embargo, en el presente asunto, procede señalar que la imposibilidad de deducir el IVA correspondiente a los servicios controvertidos se debe a la decisión de MVM de no facturar sus servicios de gestión a los miembros del grupo.

45. A este respecto, basta con recordar que, por un lado, los empresarios generalmente son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades (véase, en este sentido la sentencia de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, apartado 46) y, por otro, el principio de neutralidad fiscal no implica que un sujeto pasivo que puede optar entre dos operaciones pueda elegir una e invocar los efectos de la otra (sentencia de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99,

EU:C:2001:526, apartado 33).

46. Por último, si el órgano jurisdiccional remitente constatase, al término del examen mencionado en los apartados 38 y 40 del presente auto, que algunos de los servicios controvertidos se refieren tanto a actividades económicas como no económicas de MVM, ha de recordarse que las disposiciones de la Directiva 2006/112 no incluyen reglas que tengan por objeto los métodos o criterios que deben aplicar los Estados miembros cuando adopten disposiciones sobre el reparto de las cuotas soportadas de IVA según que los correspondientes gastos sean atribuibles a actividades económicas o a actividades no económicas (sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 33).

47. En estas circunstancias, para que los sujetos pasivos puedan efectuar los cálculos necesarios, corresponde a los Estados miembros establecer los métodos y criterios adecuados a tal fin, respetando los principios en que se basa el sistema común de IVA. En particular, los Estados miembros deben ejercer su facultad de apreciación de modo que se garantice que la deducción se realice únicamente por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. Por tanto, deben velar por que el cálculo de la prorrata entre actividades económicas y actividades no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, apartados 34 y 37).

48. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 2, 9, 26, 167, 168 y 173 de la Directiva 2006/112 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 IVA correspondiente, no es una «actividad económica» en el sentido de esta Directiva, dicha sociedad holding no tiene derecho a deducir el IVA 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.

Así, esta circunstancia, puesta de manifiesto en el expediente y que consiste en la pretendida prestación continuada de servicios a sus filiales, no acompañada de la puntual facturación de los mismos, determina que parte de la actividad desarrollada por la sociedad, en particular, la consistente, en su caso, en la tenencia de valores en sus filiales así como los mencionados servicios prestados a las mismas sin facturación, se califican como actividad no económica. Tal como hemos señalado anteriormente, esta circunstancia determina la limitación de su derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los gastos en que incurre para el desarrollo de ambas actividades, la económica y la no económica.

CUARTO.- Sentado lo anterior, es preciso analizar la naturaleza de los gastos incurridos para determinar la deducibilidad de los mismos, atendiendo a lo que resulta del expediente y teniendo en cuenta las alegaciones formuladas por la reclamante.

De la documentación obrante en el expediente, así como de lo vertido en el acuerdo de liquidación y en las manifestaciones de la reclamante, se desprende la realidad de los servicios facturados a la misma por diversos acreedores, así como del servicio que la misma presta a una de sus filiales. No se cuestiona, por lo tanto, la condición de sujeto pasivo de la reclamante. Si bien, dada su naturaleza de entidad holding de carácter mixto habrá de tenerse en cuenta lo sentado por la Jurisprudencia del TJUE a efectos de la deducción de las cuotas del IVA soportado.

A mayor abundamiento, los motivos esgrimidos por la Inspección, con base en los cuales no se admite la deducibilidad de las cuotas del IVA soportado, nada tienen que ver con negar la realidad de los servicios por los que se soportan en tanto que efectiva dirección del grupo de entidades, por lo que este Tribunal no ha de entrar a analizar esta cuestión.

A efectos de la resolución de la presente reclamación este Tribunal considera necesario distinguir la diferente naturaleza de los gastos incurridos tal como hace la Inspección, puesto que la regularización se efectúa con base en una diferente fundamentación jurídica.

QUINTO.- En primer lugar, y en cuanto a los gastos soportados procedentes de servicios prestados por las entidades **O, SL / Ay** y **P / By**, la regularización de la Inspección se basa en que dichos pagos se corresponden con una retribución a los miembros del consejo de Administración por ser prestados por las personas físicas, socios y administradores de cada una de las entidades que resultan consejeras de **X**. Tales gastos se consideran liberalidades por no reunir los mismos los requisitos previstos en la normativa para considerar su obligatoriedad con base en el carácter retribuido de los mismos al haberse pactado una contraprestación cierta.

A efectos de analizar la sujeción al IVA de los servicios prestados y facturados por **O / Ay** y **P / By** (que se entiende que retribuyen a los dos miembros del Consejo de Administración) ha de tenerse en cuenta, en primer lugar que, en el caso de **X SL**, sus estatutos contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva en su artículo 23, tras la modificación operada por escritura pública de 16 de marzo de 2010, que señala que: "el cargo de Consejero será retribuido correspondiéndoles el reembolso de los gastos habidos por razón de su oficio, siempre que estuvieran debidamente justificados y una cantidad en concepto de dietas por cada asistencia a las reuniones del Consejo, que serán fijadas anualmente por la Junta General de Socios".

Considera este Tribunal que la previsión estatutaria que se ha transcrito no proporciona la necesaria certeza sobre el particular, al no establecer de forma precisa, inequívoca y con las suficientes garantías el sistema de retribución señalado, por cuanto indica que el importe estará constituido por el reembolso de los gastos justificados y las dietas aprobadas sin establecer importe o límite alguno. Pero es que, además, no consta que las cantidades satisfechas y cuya deducibilidad es cuestionada, respondan a tales conceptos, esto es que constituyan la contraprestación pactada. En particular, tal como consta en el acuerdo de la Inspección, retribuyen un servicio de tracto sucesivo y prestación global que no precisa demanda.

No puede afirmarse, por tanto, que la retribución suponga un reembolso de los gastos incurridos, al ser aquella muy superior a estos, y no constar acuerdo de la Junta General de accionistas que señale dieta alguna a satisfacer.

No se refiere el reclamante, en sus alegaciones, a esta cuestión. Antes bien, se limita a señalar que puesto que se ha probado la realidad de los servicios facturados por **O / Ay** y **P / By**, no puede considerarse el carácter liberal o no obligatorio de dichos gastos, pero no trata de desvirtuar lo probado por la Inspección, lo que supone que dichos pagos corresponden a una retribución a miembros del Consejo de Administración. No desvirtuado lo anterior por el reclamante, y a la vista de lo señalado por la Inspección, en la medida en que dicha retribución no se ajusta a lo señalado en los estatutos, no puede considerarse la obligatoriedad de la misma y el carácter bilateral o sinalagmático de la prestación. En el ámbito del IVA, lo anterior supone que no exista una prestación de servicios en los términos previstos en el artículo 4 de la ley del IVA.

En este sentido, referido al necesario carácter oneroso y el requisito de obligatoriedad de pactar una contraprestación y que la misma se ajuste a lo pactado, para entender la existencia de una prestación de servicios, se ha manifestado el TJUE en su Sentencia de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, Tolsma, que señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

12. En segundo lugar, procede señalar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, a propósito del concepto de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso utilizado en la letra a) del artículo 2 de la Segunda Directiva, cuyo tenor es similar al del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, que las operaciones imponible implican, en el marco del sistema del IVA, la existencia de una transacción entre las partes y que se haya pactado un precio o un contravalor. El Tribunal de Justicia

dedujo de ello que, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y, por tanto, estas prestaciones no están sujetas al IVA (véase la sentencia de 1 de abril de 1982, Hong-Kong Trade Development Council, 89/81, Rec. p. 1277, apartados 9 y 10).

13. En las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarpplaats (154/80, Rec. p. 445), apartado 12, y de 23 de noviembre de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Rec. p. 6365), apartado 11, el Tribunal de Justicia precisó al respecto que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida por el servicio prestado y que, por consiguiente, una prestación de servicios sólo es imponible si existe una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase también la sentencia de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Rec. p. 1443, apartados 11 y 12).

14. De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

15. Ahora bien, debe reconocerse que en un caso como el del procedimiento principal no se cumplen estos requisitos.

16. De esta forma, cuando un músico que actúa en la vía pública obtiene donativos de los viandantes, tales ingresos no pueden considerarse contrapartida de un servicio prestado a estos últimos.

17. En efecto, por una parte, no existe ningún pacto entre las partes, puesto que los viandantes entregan voluntariamente un donativo cuyo importe determinan ellos mismos libremente. Por otra parte, no existe ningún vínculo necesario entre la prestación musical y las entregas de dinero a que da lugar. Así, los viandantes no han pedido que se toque música dedicada a ellos; además, no entregan cantidades de dinero en función de la prestación musical, sino atendiendo a motivaciones subjetivas en la que pueden intervenir consideraciones de simpatía. En efecto, algunas personas, sin detenerse, depositan una cantidad, a veces elevada, en la bandeja del músico, mientras que otras escuchan la música durante cierto tiempo sin entregar donativo alguno.

En el mismo sentido se pronuncia el TJUE en su sentencia de 10 de noviembre de 2016, asunto C-16/93, Bastová, que se refiere a la necesidad de establecer una contraprestación cierta para entender que existe una prestación de servicios realizada a título oneroso a estos efectos.

Así, entendiendo que las cantidades satisfechas a **O, SL / Ay** y **P / By** (entiende este Tribunal irrelevante a los efectos de la posible sujeción al tributo, caso de que su retribución se configura de forma distinta, la identidad del prestador del servicio, persona física o jurídica) no tienen carácter obligatorio, por no estar pactada de forma cierta la contraprestación, debe concluirse que no existe una prestación de servicios onerosa a estos efectos que justifique la repercusión del impuesto efectuada. En consecuencia, las cuotas soportadas lo han sido indebidamente y su no deducibilidad es una cuestión pacífica, apoyada tanto por la jurisprudencia del TJUE, según se señala en sentencias de 13 de diciembre de 1989, asunto C-342/87, 31 de marzo de 2013, asunto C-642/11, ó 26 de abril de 2017, asunto C-564/15, como del Tribunal Supremo, en sentencia de 5 de junio de 2014.

Esta conclusión referida al carácter no obligatorio de las cantidades controvertidas, es acorde con lo mantenido por la doctrina de este Tribunal en relación al Impuesto sobre Sociedades. Podemos citar en este sentido, entre otras, su resolución de 9 de abril de 2019 (RG: 00/03295/2016) que señala, en su fundamento de derecho cuarto, recogiendo la jurisprudencia sentada al respecto por el Tribunal Supremo lo siguiente:

Como bien recoge en sus acuerdos la Inspección son, esencialmente, dos los requisitos que deben cumplirse para la que la retribución satisfecha a los administradores de la entidad sea gasto deducible, para ésta, en su Impuesto sobre Sociedades: que la posibilidad de retribuirles esté expresamente prevista en los estatutos sociales y que esa previsión permita conocer el importe a satisfacer con certeza.

Efectivamente, procede comenzar el análisis sobre esta cuestión remarcando que el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 2 de enero de 2014 (Rec. Casación Unificación de Doctrina N.º 4269/2012) vino a confirmar expresamente que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, ya sea bajo la vigencia de la Ley 43/1995 o del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), para que las retribuciones satisfechas a quien desempeñe el cargo de administrador de la entidad (sujeto pasivo del IS) sean deducibles es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil; por tanto, resulta necesario analizar lo que dispone, en cuanto a la retribución de los administradores, dicha legislación mercantil, y, particularmente, qué requisitos se establecen en ella.

A este respecto, recordemos que la Inspección, en el acuerdo, ya resalta los que, a su juicio, son estas exigencias: 1) que el cargo de administrador sea retribuido según los estatutos de la entidad y 2) que la previsión estatutaria permita conocer el importe de tal retribución con suficiente certeza.

Comenzando por estudiar la exigencia de la constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador, conviene adelantar que se trata de un requisito reiteradamente manifestado por la jurisprudencia del TS, pudiendo citarse, a estos efectos, las Sentencias de 6 de febrero de 2008 (Rec. 7125/2002), 13 de noviembre de 2008 (Recursos de Casación nº 2578/2004 y nº 3991/2004), 21 de enero de 2010 (Rec. 4279/2004) y 11 de marzo de 2010, que, aunque referidas a la anterior legislación, contienen criterios aplicables a ejercicios regulados bajo la óptica del TRLIS de acuerdo con el criterio del propio TS expresado en la ya citada Sentencia de 2 de enero de 2014.

(...)

Volviendo a la cuestión que aquí interesa (la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores de una entidad) es destacable la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2010 (Rec. Casación N.º 4279/2004) en la que, acerca de la relevancia de que constase en los estatutos el carácter retribuido del cargo de administrador y sobre la certeza que ha de exigirse al sistema retributivo que ahí se fije, se señaló lo siguiente (el subrayado es nuestro):

Concluyendo, como señalamos en nuestras Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Quinto y Noveno), «a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales. El protagonismo que la L.S.A. reclama de los estatutos en este concreto punto, según ha venido afirmando la Dirección General de Registros y del Notariado (D.G.R.N.), en lo que ya constituye una cláusula de estilo, está "en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones y para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros" [entre otras, Resoluciones de 20 de febrero de 1991 (BOE de 5 de marzo de 1991), FD 3; y de 26 de julio de 1991 (BOE de 5 de septiembre de 1991), FD 2]. Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el art. 13 de la L.I.S., puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no -total o parcialmente- como una liberalidad».

QUINTO

No siendo, como hemos dicho, cuestionable la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los estatutos de la sociedad para que puedan ser considerados fiscalmente deducibles, la cuestión gira en torno a precisar cuándo puede considerarse que dicha retribución aparece efectivamente fijada y, por ende, debe considerarse obligatoria. En este sentido, comenzamos poniendo de manifiesto en las referidas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo) que, para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal de 21 de abril de 2005 (rec. cas. núm. 249/2005), «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto» en el art. 130 del T.R.L.S.A. [FD Tercero; recogen esta afirmación la Sentencia de la Sala Primera de 12 de enero de 2007 (rec. Cas. núm. 494/2000), FD Tercero; y la Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2008 (cit., FD Tercero)], no pudiendo «modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General» (Sentencias de 21 de abril de 2005, cit., FD Tercero; de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero). Y para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores «con certeza» es preciso que se cumplan, al menos, tres requisitos que especificamos en las Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), de los cuales sólo dos de ellos es preciso subrayar ahora para la resolución de este proceso. El primero de ellos es que, como ha advertido la citada Sentencia de 21 de abril de 2005, los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo», de manera que «[n]o es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento» (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 18 de febrero y 26 de julio de 1991; en el mismo sentido, Sentencias de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero). «Los Estatutos -en efecto- no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria» (FD Tercero; se citan las Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 25 de marzo y 4 de octubre de 1991; en los mismos términos, Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Así lo ha puesto de manifiesto, por lo demás, la D.G.R.N. al señalar, por ejemplo, con fundamento en los arts. 9.h), in fine, y 130, ambos del T.R.L.S.A., que «cuando se prevea retribución para los administradores», los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); que «[n]o es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta la determinación de cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento» (Resolución de 26 de julio de 1991, cit., FD 2); y que «lo que resulta inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales» [Resolución de 17 de febrero de 1992 (BOE de 14 de mayo de 1992), FD 3]. En suma, en primer lugar, aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se opte -una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores-, ésta debe quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad.

Ahora bien, como asimismo recalcábamos en las tantas veces citadas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), es evidente que con la mera designación en los estatutos de la «forma de retribución» no se cumple el mandato legal. Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de XXX, S.A. (pág. 3 de su

escrito de oposición), no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. Así lo ha afirmado en términos contundentes esta Sección cuando, en las Sentencias de 17 de octubre de 2006 (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero), varias veces citadas, ha dejado claro que «cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones». En este sentido, y para el ámbito estrictamente mercantil, la D.G.R.N. ha indicado que no es «suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta» (Resolución de 20 de febrero de 1991 (cit., FD 3); y que «la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base», porque, en otro caso «la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar [tanto] en perjuicio de los administradores», «como de los propios accionistas -y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores-», «además de que las cautelas que introduce la ley, al exigir que sea cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedarían completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios» [Resolución de 6 de mayo de 1997 (BOE de 30 de mayo de 1997), FD 2].

Estas dos exigencias (constancia estatutaria y certeza del sistema retributivo fijado en los estatutos) ya han sido remarcadas por otras resoluciones de este Tribunal Central, pudiendo citarse la Resolución de 5 de abril de 2018 (RG 9996/15) o la de 10 de mayo de 2018 (RG 3319/16); según la jurisprudencia del Tribunal Supremo se trata de una exigencia (doble) que, aunque también tutela el interés de los administradores, tiene por finalidad primordial favorecer la máxima información a los socios de la entidad para facilitar el control de la actuación de los administradores en una materia especialmente sensible.

Pero es preciso continuar en el análisis para comprobar si dicha previsión establece un sistema retributivo para los administradores con el suficiente grado de certeza que, atendiendo a la doctrina y a la jurisprudencia le es exigible, siendo relevante que, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, no bastará con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos (así lo ha dispuesto reiteradamente el Tribunal Supremo como ya quedó recogido en la Sentencia de 21 de enero de 2010 anteriormente transcrita).

El propio Tribunal Supremo, además, en su sentencia de 30 de octubre de 2013 (recurso de casación 131/2012), afirma que la retribución de los administradores solo será deducible cuando haya respetado las previsiones legales y estatutarias, expresándose en los siguientes términos:

Las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción.

Esos requisitos legales son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción. El alcance de la afirmación precedente es el de que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que retribuye, es decir, sus Estatutos. En consecuencia, al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora.

(...)

En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de enero de 2014 (Recurso de Casación para la Unificación de la Doctrina N^o 4269/2012) reitera que la interpretación de la cuestión

de la deducción de la retribución de los administradores se debe realizar atendiendo al estricto cumplimiento de la legislación mercantil. En el Fundamento de Derecho Quinto de dicha sentencia consta lo siguiente:

La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesariedad" del gasto como a veces se pretende, sino en su "legalidad", que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no sólo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes.

El criterio que se señala se sitúa en línea con lo ya concluido por este TEAC en Resolución de 9 de junio de 2009, RG 4257/2008, en la que se dispuso que únicamente la retribución de administradores fijada estatutariamente podía dar lugar a la consideración del IVA así soportado como deducible.

A la vista de lo que resulta del expediente y lo resuelto por la Inspección, la retribución controvertida no cumple los requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, acogiendo la misma, la doctrina de este Tribunal, entienden han de darse para considerar el carácter obligatorio de dichos pagos y, por tanto, la deducibilidad de los mismos en el Impuesto sobre Sociedades.

Esto es, tal como se ha señalado previamente, la previsión estatutaria no cumple con los requisitos de certeza al no establecer de forma precisa, inequívoca y con suficientes garantías el sistema de retribución señalado al indicar que el importe estará constituido por el reembolso de los gastos justificados y las dietas aprobadas sin establecer importe o límite alguno. Pero es que, además, no consta que las cantidades satisfechas y cuya deducibilidad es cuestionada, respondan a tales conceptos. En particular, tal como consta en el acuerdo de la Inspección, retribuyen un servicio de tracto sucesivo y prestación global que no precisa demanda.

SEXTO.- En cuanto a las cuotas soportadas que la Inspección considera no deducibles por corresponder a gastos que no se destinan de forma exclusiva al desarrollo de su actividad empresarial o profesional, ha de tenerse en cuenta lo referido anteriormente en cuanto a lo resuelto por el TJUE, referido a la deducibilidad de las cuotas soportadas por las sociedades que se califican como "holdings mixtas", y que resulta en la consideración de que los gastos comunes serían deducibles conforme a un criterio razonable que tenga en cuenta la actividad económica y la actividad no económica desarrollada por la entidad.

En este sentido, la actividad no económica desarrollada estaría constituida, como ya hemos señalado, por la consistente en la tenencia de las participaciones en las entidades del grupo y, de acuerdo con lo señalado en la sentencia del TJUE, MVM, por los servicios prestados a las filiales sin haberles facturado ni el precio de los servicios adquiridos en interés del grupo, ni el IVA.

Así, en cuanto a las cuotas soportadas por los gastos correspondientes a los servicios prestados por **W, SL y Z, SL**, y los referidos a gastos generales de cualquier sociedad (luz, teléfono, asesoría fiscal, limpieza,...), habría de admitirse la afectación parcial al desarrollo de la actividad y considerar que serían deducibles con límites, según el criterio de reparto que se establezca.

SÉPTIMO.- Finalmente, invoca el reclamante la teoría de los actos propios de la Administración, en particular señala que en el ejercicio precedente la Administración, en actuaciones de comprobación e investigación referidas al IVA, admitió la íntegra deducción de las cuotas del IVA soportadas y practicó una devolución por importe y detalle muy similar a la que ahora se deniega.

Este TEAC, siguiendo el camino marcado por el Tribunal Supremo en jurisprudencia reiterada, se ha referido a la doctrina de los actos propios en diversas resoluciones señalando que procede la misma cuando la Administración, mediante sus actos y de forma suficientemente concluyente, ha provocado en el obligado tributario una confianza legítima en que su actuación era correcta.

Considera este Tribunal que no es invocable, en el supuesto que nos ocupa, la doctrina de los actos

propios que supone el derecho a la protección de la confianza legítima que debe regir en las actuaciones entre la Administración y los obligados tributarios y ello porque no consta comprobación alguna en que la Administración haya tenido un pronunciamiento distinto al contenido en el acuerdo objeto de impugnación en el que esta se pronunciara sobre la condición de la entidad como holding o en las que se analizaran la naturaleza de los gastos en los términos contenidos en el acuerdo impugnado.

Consta una liquidación por IVA correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 en que la Administración resuelve la existencia de simulación en los contratos entre **O** y **P** con **X** y que fue posteriormente anulado por el TSJ de Galicia por considerar que no existió tal simulación, sin pronunciarse sobre la naturaleza deducible de las cuotas soportadas.

En particular, en cuanto a los señalado por el reclamante, referido a la comprobación del ejercicio 2013, la misma se llevó a cabo con alcance parcial, limitándose la comprobación a: "constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud de devolución presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria".

No pronunciándose de forma concluyente la Administración, en tales acuerdos, sobre las cuestiones abordadas en el presente procedimiento, no cabe entender que se generara en el contribuyente la confianza legítima requerida para aplicar la doctrina de los actos propios.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.