

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**  
**Consultas Vinculantes**

**NUM-CONSULTA**    **V3293-19**

**ORGANO**            SG de Impuestos sobre el Consumo

**FECHA-SALIDA**    28/11/2019

**NORMATIVA**        Ley 37/1992 arts. 4, 5

**DESCRIPCION-HECHOS**    La consultante es una entidad mercantil establecida en el territorio de aplicación del Impuesto cuya matriz, una entidad holding pura que se dedica a la mera tenencia de participaciones, radica en Luxemburgo y ambas forman parte de un grupo dedicado a la actividad inmobiliaria y hotelera. Dicha matriz satisfizo unas arras penitenciales para la adquisición de un inmueble en el marco de un contrato privado de compraventa que preveía la cesión de dicho contrato a una filial española cuando fuera elevado a escritura pública, sin que hubiera habido previamente transmisión del poder de disposición del inmueble. La matriz va a realizar una aportación no dineraria del referido contrato al capital de la entidad consultante.

**CUESTION-PLANTEADA**        Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la referida aportación no dineraria.

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

El concepto de empresario o profesional se regula en el artículo 5 de la Ley del Impuesto que establece que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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

(...)

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(...).”.

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

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

De acuerdo con todo lo anterior, el consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y estarán sujetas al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el ejercicio de su actividad en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de la entidad matriz que va a realizar la aportación no dineraria del contrato al capital de la entidad consultante y que supondría, por tanto, una prestación de servicios efectuada por dicha matriz a favor de la consultante, la misma estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se realice por empresario o profesional en el ejercicio

de su actividad. En este sentido, es conveniente señalar que tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 11 de diciembre de 2017, número V3175-17, la jurisprudencia esencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con las sociedades holding se contiene, inicialmente, en la sentencia de 20 de junio de 1991, Asunto C-60/90, Polysar Investments y, posteriormente, en la de 6 de febrero de 1997, Asunto C-80/95, Harnas & Helm.

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

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

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

A las mismas conclusiones llegó el Tribunal en su sentencia de 6 de febrero de 1997 cuando se trata de la tenencia de valores de renta fija, concluyendo en el apartado 20 de la citada sentencia lo siguiente:

“20. Por consiguiente, procede responder (...) que la mera adquisición en propiedad y la mera tenencia de obligaciones, que no contribuyen a otra actividad empresarial, y la percepción del rendimiento de las mismas no deben considerarse actividades económicas que confieran al autor de dichas operaciones la condición de sujeto pasivo.”.

Ambos pronunciamientos aclaran, pues, la no sujeción al Impuesto de la operación consistente en la mera adquisición y tenencia de valores y títulos de renta fija que no contribuye a otra actividad empresarial, concluyendo el Tribunal que la realización de las mismas no atribuye la condición de empresario o profesional.

Estos criterios han sido también resumidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de septiembre de 2012, asunto 496/11, Portugal Telecom, en donde se dispuso, en relación con una entidad holding, lo siguiente:

“31 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva, y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la misma Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio (véanse las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C 60/90, Rec. p. I 3111, apartado 17; de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C 142/99, Rec. p. I 9567, apartado 17, y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C 16/00, Rec. p. I 6663, apartado 18).

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

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

34 La intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta

Directiva en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales (sentencia Cibo Participations, antes citada, apartado 22).”.

En consecuencia, la condición de empresario o profesional de una entidad holding vendrá delimitada por la actividad realizada por la misma, es decir, si se trata de una “holding pura” o mera tenedora de participaciones, o si, por el contrario, se trata de una “holding mixta” con intervención en la gestión de las sociedades en las que participa.

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

1º. Por intervención directa o indirecta en la actuación de la sociedad participada ha de entenderse la prestación de servicios a dicha sociedad, sin que la influencia que una participación societaria suficientemente elevada pueda suponer, deba llevar a la conclusión de que efectivamente se produce dicha participación. La existencia de prestaciones de servicios entre el accionista de una entidad y dicha entidad requiere algo más, no siendo suficiente el hecho de que sea el accionista quien decida quienes son los administradores o consejeros de la entidad, o incluso sus directivos.

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

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

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

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

Según manifiesta la sociedad consultante en su escrito, la sociedad holding realiza la actividad de mera tenencia de participaciones sin intervenir en la gestión de las entidades participadas. En estas circunstancias, puede deducirse que ostenta la condición de sociedad holding pura.

Por tanto, como sociedad holding pura, según la jurisprudencia expuesta anteriormente del Tribunal de Justicia, la entidad matriz transmitente del contrato objeto de consulta no tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en consecuencia, dicha aportación no se encontrará sujeta al mismo.

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