

La Deducibilidad del IVA en las Sociedades Holding

INCLUIDO I.V.A.

La Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, da nueva redacción a los artículos 4 y 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, especificándose que a las entidades mercantiles se les presume la condición de empresario o profesional salvo prueba de lo contrario. Con ello, se da entrada en la norma a la jurisprudencia comunitaria sobre la materia, que no permite afirmar, sin más, que es empresario o profesional una entidad mercantil por el mero hecho de su condición de tal:

"Art. 4. (...) Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, las entregas de bienes y

prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional (...)"

"Art. 5.Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario (...)"

A título de recordatorio y, según redacción anterior, el artículo 4.º disponía que "*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*". Por su parte el artículo 5 de la misma Ley preveía que las sociedades mercantiles, en todo caso, se reputarán como empresarios o profesionales.

A este respecto cabe señalar que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE), en su Sentencia de 20 de junio de 1991 (Asunto C-60/90) ha señalado que no tiene la condición de sujeto pasivo (empresario o profesional en terminología de la Ley 37/1992 del IVA y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la Sexta 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.

Esta jurisprudencia se basa, fundamentalmente, en la consideración de que la mera adquisición de participaciones en otras empresas no

constituye actividad económica a efectos de la Sexta Directiva.

El mismo Tribunal, en su Sentencia de 6 de abril de 1995 (Asunto C-4/94) ha señalado que para proceder a la deducción del IVA soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios, tales bienes o servicios «deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto», señalando además que «a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar». En este sentido, la Sentencia de 22 de junio de 1993 del TJCE (Asunto C-333/91) señala que «el derecho a la deducción debe aplicarse de tal forma que, en la medida de lo posible, su ámbito de aplicación corresponda a la esfera de las actividades profesionales del sujeto pasivo» señalando además que «al no ser contraprestación de ninguna actividad económica, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA». En su Sentencia de 6 de febrero de 1997 (Asunto C-80/95), el Tribunal de Justicia ha abundado en estas consideraciones, entendiendo que «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» y 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».

A partir de la jurisprudencia comunitaria, se concluye aquella sociedad, pese a su condición de entidad mercantil, no tiene la condición de empresario o profesional, ya que no realiza operaciones o actividades que permitan atribuirle esta condición.

Esta situación ya había sido reconocida por los tribunales españoles. En la Resolución de 28 de septiembre de 2005 (RG 7303/2003) el TEAC ha señalado que *“para considerar que una operación de compraventa realizada por una sociedad mercantil no tiene carácter empresarial por no estar afectos a su actividad los bienes vendidos habría que justificar... que la actividad del transmitente era ajena y distinta a la que podría haberse desarrollado con los mismos... lo que se produce es que los bienes no están afectos a la actividad del sujeto pasivo - o dicho de otro modo, no se integran en su patrimonio empresarial- y, en consecuencia, las cuotas soportadas en su adquisición no serán deducibles (artículo 95.Dos 4º) y su posterior transmisión estará exenta (artículo 20.Uno.25º)“*. Por su parte, la Sentencia del

Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2007 (recurso núm. 4156/2002) afirma *“que cuando las sociedades mercantiles realizan operaciones económicas lo hacen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, por lo que cualquier entrega de bienes o prestación de servicios que efectúe una sociedad mercantil se halla comprendida en el ámbito objetivo y subjetivo de aplicación del IVA. Sin embargo, esta regla general sólo puede tenerse en cuenta para quienes realizan la adquisición de bienes y servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de su utilización al desarrollo de su actividad empresarial. Si ello no fuera así, las cuotas soportadas no pueden ser objeto de deducción“*.

Podemos concluir que la modificación introducida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, tiene gran trascendencia en los procedimientos de comprobación e investigación de los tributos, ya que las sociedades mercantiles no se presumen sujetos pasivos del impuesto y, por tanto, habrá que calibrar, en cada caso, como afecta a la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios y, en particular, las cuotas soportadas en las adquisiciones realizadas con anterioridad al inicio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios.