

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075195

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de septiembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 2228/2016

SUMARIO:

IVA. Deducciones. En general (nacimiento y ejercicio del derecho a deducir). *Deducción del IVA soportado por retribución de cargos administradores de filial. Desproporción entre el importe de los servicios facturados y la retribución de los administradores.* Una entidad holding que factura servicios de gestión de su única filial por unos 70.000 euros, se deduce el IVA de una retribución de administradores por más de 2.000.000 euros, lo que deniega la AEAT.

La jurisprudencia comunitaria relativa a las entidades holding admite el derecho a la deducción de cuotas soportadas por estas cuando se trata de servicios refacturados a filiales o relativos a la conformación del capital de las mismas, siempre que se trate de entidades holding que prestan servicios a sus filiales, ahora bien, en el caso que nos ocupa, ocurre que los servicios facturados presentan tal desproporción con tan solo una de las partidas de coste, como es la retribución del consejo de administración, que ni siquiera cabe calificar a la entidad prestadora como empresario o profesional por razón de dicha prestación, ello con base en la STJUE, de 12 de mayo de 2016, asunto nº C-520/14 (NFJ062744).

Adicionalmente, se indica que, el hecho de que la recepción de estos servicios sea obligatoria por la necesaria disposición de un órgano de administración, carece de consecuencias a estos efectos y, habida cuenta de las circunstancias del caso, no parece que los servicios en cuestión estén relacionados con los prestados a la única filial existente, por lo que tampoco parece que, de no existir dichos servicios prestados a la filial, se hubiese dejado de disponer del consejo de administración y retribuirlo en la forma que se hace. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 13.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 5.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 17.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2 y 9.

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), art. 22.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la resolución dictada el día 15 de junio de 2015 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, respecto de las reclamaciones nº 08/03226/2012, 08/03225/2012, 08/05732/2012, 08/14396/2012, 08/14394/2012, 08/14395/2012 y 08/14397/2012 acumuladas, por el Impuesto sobre el Valor Añadido del periodo 3T del ejercicio 2009 al 4T del ejercicio 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. En fecha 9 de enero y 16 de marzo de 2012 se notificaron por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, liquidaciones del IVA del 2009 y 2010.

La regularización consistió en no admitir la deducción del IVA soportado, documentado en las facturas emitidas por **Q SL** y de **LAC SL**, por determinados servicios recibidos por la interesada, en concepto de 'Retribución en ejecución del cargo de consejera del Consejo de Administración de **XX SL**'.

Las liquidaciones fueron motivadas en los siguientes términos:

"**XX SL** es una sociedad cuya actividad, manifestada por el propio sujeto pasivo en escrito de fecha 26 de julio de 2011, consiste en la compra, suscripción, tenencia y gestión de valores mobiliarios.

Como consecuencia de la actividad desarrollada, la sociedad obtiene ingresos que provienen del eventual reparto de dividendos de su sociedad participada **ZZ SL** (sociedad participada al 100%), así como de la prestación de determinados servicios a la misma, según contrato de prestación de servicios aportado en el curso de la comprobación. Dichos servicios son facturados por **XX SL** a **ZZ SL** por el concepto 'Servicios prestados gestión Holding correspondientes al mes de ...', siendo que en el contrato de prestación de servicios aportado se expone que **XX SL** prestará a **ZZ SL** los servicios de consultoría, control económico financiero y de contabilidad general y analítica.

De los datos obrantes en la Administración, extraídos de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades presentadas por el sujeto pasivo en los últimos ejercicios, resulta que el Activo de la empresa está formado mayoritariamente por participaciones en empresas del grupo. Y así resulta que **XX SL** ha obtenido en el ejercicio 2010 ingresos por dividendos procedentes de **ZZ SL** (sociedad participada al 100%), por un importe de 2.367.574,62 euros. Por otro lado, **XX SL** ha facturado en el ejercicio 2010 a **ZZ SL** por los servicios de consultoría, control económico-financiero y de contabilidad general y analítica un importe total de 72.000 euros, repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre dichas operaciones. (...)

No puede decirse que las retribuciones pagadas a determinada persona jurídica por el cargo de consejera en el Consejo de Administración de la sociedad sea un gasto que pueda entenderse afecto directa y exclusivamente a la actividad empresarial de la entidad, que a efectos del impuesto se trataría de los servicios facturados de consultoría, control económico financiero y de contabilidad general y analítica a la filial **ZZ SL**. Más bien parece que las retribuciones pagadas a determinada persona jurídica por el cargo de consejera en el Consejo de Administración de la sociedad debe tener una mayor incidencia en el objeto social principal de la sociedad, cual es la compra, suscripción y tenencia de valores mobiliarios, y en el eventual fruto de las mismas, la obtención de dividendos.(...)

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que en el ejercicio 2010 el importe total del gasto (Base Imponible) que corresponde a las facturas recibidas en concepto de retribuciones en ejecución del cargo de consejeras del Consejo de Administración de **XX SL**, asciende a 2.078.666,66 euros. Parece evidente que los gastos incurridos en las retribuciones en ejecución del cargo de consejeras del Consejo de Administración no se afectan directa y exclusivamente a la prestación de servicios de consultoría, control económico financiero y de contabilidad general y analítica a su sociedad filial, pues la correlación ingresos-gastos resultaría claramente antieconómica.(...)"

3. Por otro lado, el 15 de febrero de 2012, la interesada instó la rectificación de las autoliquidaciones complementarias que, por los cuatro trimestres del ejercicio 2011, había presentado con anterioridad, solicitando la devolución de los ingresos indebidos efectuados con ocasión de dicha presentación. El 1 de octubre de 2012, le fue notificado el acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación, el cual fue motivado en los siguientes términos:

"Que en el ejercicio 2011 se presentaron las autoliquidaciones correspondientes al primer, segundo y tercer trimestre del 2011 declarando el IVA deducible de acuerdo con los criterios mantenidos por la sociedad en ejercicios anteriores. (...)

Se alega que como consecuencia de la emisión el 5 de enero del 2012 por parte de esta unidad de Gestión de Grandes Empresas de acuerdos de liquidación provisional relativos al ejercicio 2010 en los que se consideraba improcedente la deducibilidad del IVA declarado en las autoliquidaciones presentadas, se presentaron por **XX**-según los criterios de la Administración Tributaria expuestos en dichos acuerdos-, declaraciones complementarias respecto al primer, segundo y tercer trimestre del 2011 y la autoliquidación correspondiente al cuarto trimestre del 2011. (...)

Se señala que debido a que se ha interpuesto reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo en relación a las liquidaciones provisionales relativas al ejercicio 2010, se considera coherente la solicitud de rectificación de las declaraciones complementarias presentadas relativas al primer, segundo y tercer trimestre del ejercicio 2011 y de la autoliquidación relativa al cuarto trimestre del 2011, por ser contrarias a sus intereses. (...)

Dado que la rectificación de las autoliquidaciones del 2011 se ampara en la deducibilidad de unos gastos que fiscalmente deben tener el mismo tratamiento que los que han sido objeto de regularización en el ejercicio 2010, son aplicables los razonamientos expuestos en los acuerdos de liquidación del ejercicio 2010, siendo los argumentos que se instan por la compañía para fundamentar la rectificación de las autoliquidación del 2011 prácticamente idénticos a las alegaciones interpuestas frente a las propuestas de liquidación de los referidos expedientes de comprobación del 2010. (...)"

4. No conforme con dichos acuerdos, la interesada interpuso sendas reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, el cual notificó la resolución desestimatoria de ambas el 11 de noviembre de 2015.

Disconforme con la resolución del TEAR, la interesada interpuso el presente recurso de alzada el día 10 de diciembre de 2015, alegando que el IVA soportado por los servicios recibidos de los consejeros era deducible íntegramente. Al objeto de defender su derecho, la interesada hace referencia a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictadas en los asuntos C-16/00, C-465/03, y C-108/14.

Subsidiariamente, la interesada solicita que sea aplicado un criterio de reparto proporcional, admitiéndose la deducción de parte del IVA soportado, de conformidad con el asunto Securenta C-437/06.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la legalidad de la resolución dictada por el TEAR de Cataluña.

3. La primera cuestión litigiosa que se ha de resolver es la procedencia de la deducción del IVA soportado por la reclamante, denegada en su totalidad por el TEAR de Cataluña en las resoluciones contra las que se recurre en alzada.

La jurisprudencia esencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, 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 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:

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 (el subrayado es de este Tribunal): "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 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 cuanto sigue (volvemos a subrayar nosotros):

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).

Por referencia al supuesto controvertido, añadió lo siguiente (subrayamos nosotros):

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 (seguimos subrayando nosotros):

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.

28. (...) 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, C437/06, 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:

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 (...).

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.

Con carácter adicional, hemos de mencionar el criterio establecido en la sentencia de 26 de mayo de 2005, asunto Kretztchink, asunto C-465/03, en el que el TJUE admitió la deducción plena del IVA soportado por una entidad, cuya condición de empresario o profesional no se discutía, con ocasión de los gastos soportados por una ampliación de capital y ulterior salida a bolsa.

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.

5. Este TEAC no considera aplicables las sentencias invocadas por el interesado pues no existe una relación directa e inmediata entre los servicios prestados a la filial y sujetos al IVA y los gastos originados por los administradores de la reclamante, los cuales, por tanto, no pueden ser considerados como gastos generales cuyo IVA soportado deba ser calificado, sin más, como deducible.

El TJUE analiza en la sentencia de 29 de octubre de 2009 el asunto SKF, C-29/08, en el que SKF era la sociedad matriz de un grupo industrial, que participaba activamente en la gestión de sus filiales y que prestaba, a título oneroso, servicios como la gestión, la administración y la política comercial. SKF pretendía realizar una reestructuración de su grupo y, a este respecto, ceder la actividad de una de sus filiales transfiriendo la totalidad de las acciones de ésta, con el fin de reunir fondos para la financiación de las demás actividades del grupo. Suscitada la cuestión de la posible deducción de los servicios recibidos con ocasión de la reestructuración realizada por la entidad, el TJUE dispuso, de entrada, que en tanto que cuotas relacionadas con la realización

de operaciones exentas, como eran las efectuadas en el seno de la reestructuración, la cuotas en cuestión no eran deducibles. Sobre la posible consideración de los mismos como gastos generales, cuyo tratamiento pudiera ser diferente, señaló el TJUE lo siguiente (subraya este Tribunal):

72. Por último, debe recordarse que se ostenta el derecho a deducción con respecto al IVA soportado por los servicios prestados en el marco de operaciones financieras si el capital adquirido a través de estas operaciones se afecta a las actividades económicas del interesado. Por otra parte, los gastos relacionados con los servicios por los que se soporta el IVA tienen una relación directa e inmediata con las actividades económicas del sujeto pasivo en el caso de que sean imputables exclusivamente a actividades económicas por las que se repercute el IVA y, por lo tanto, formen parte únicamente de los elementos constitutivos del precio de las operaciones relativas a tales actividades (véase la sentencia *Securenta*, antes citada, apartados 28 y 29).

Los gastos de los administradores vuyo IVA soportado pretende la reclamante son sustancialmente superiores a los ingresos de la actividad sujeta, por lo que no cabe su imputación en exclusiva a las actividades sujetas efectuadas por la misma, por lo que difícilmente formar parte "únicamente" de los elementos constitutivos del precio de los servicios sujetos.

Asimismo, debemos traer a colación la sentencia del TJUE de 8 de febrero de 2007, asunto *Investrand*, C-435/05, en el que *Investrand* vendió en 1989 sus acciones de *Cofex*, de la que era titular del 43,57%, a cambio de una remuneración fija y de otro importe que dependería de los beneficios de *Cofex* en los años 1989 a 1992. Al calcular la remuneración debida a *Investrand* sobre la base de los beneficios obtenidos por *Cofex* en el ejercicio 1992, surgió un litigio que en 1996 desembocó en un arbitraje, en el marco del cual se facturaron a *Investrand* una serie de gastos por servicios de asesoramiento jurídico, cuyo IVA soportado fue objeto de deducción.

El TJUE señaló lo siguiente (seguimos subrayando nosotros):

29. Habida cuenta de la jurisprudencia recordada en el apartado 24 de la presente sentencia, debe determinarse además, como sostiene *Investrand* al invocar la sentencia *Midland Bank*, antes citada, si los gastos controvertidos en el asunto principal constituyen gastos generales que tienen una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto, debido a que el crédito al que tales gastos se refieren forma parte del patrimonio de la empresa dirigida por *Investrand*.

32. En efecto, en los autos no aparece ningún dato que permita sostener que, si *Investrand* no hubiera realizado a partir del 1 de enero de 1993 actividades económicas sujetas al IVA, no habría recurrido a los servicios de asesoramiento controvertidos en el litigio principal. Por consiguiente, con independencia de que hubiera realizado tales actividades a partir de dicha fecha, *Investrand* habría contratado estos servicios con el fin de preservar la contrapartida pecuniaria de la venta de acciones a *Hi-Tec Sports* celebrada en 1989.

33. En estas circunstancias, no cabe considerar que *Investrand* incurriera en los gastos correspondientes a dichos servicios para sus propias necesidades y en relación con sus actividades sujetas a tributación. En consecuencia, como dichos gastos no se deben exclusivamente a tales actividades, no guardan una relación directa e inmediata con ellas.

34. Como observa la Comisión, en el caso de autos, la situación de *Investrand* no difiere de la de un titular privado de acciones que, después de venderlas, solicita asesoramiento jurídico y corre con los gastos oportunos en el marco de un litigio con el comprador sobre la determinación del crédito correspondiente al precio de dicha venta. Ahora bien, esta última situación se halla fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia *EDM*, antes citada, apartados 60 y 61).

35. Asimismo, cabe precisar que el presente asunto se distingue del que dio lugar a la sentencia *Kretztechnik*, antes citada. En efecto, los gastos de asesoramiento de que se trataba en el asunto que originó la referida sentencia, gastos que el Tribunal de Justicia calificó, en el apartado 36 de dicha sentencia, de gastos generales que tenían una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto, correspondían a una emisión de acciones para aumentar el capital de dicho sujeto pasivo en beneficio de su actividad económica.

36. Mientras que en los autos no aparece ningún dato que permita afirmar que, en el presente asunto, Investrand no habría recurrido a los servicios de asesoramiento controvertidos si no hubiera realizado una actividad económica sujeta al IVA, los servicios de asesoramiento de que se trataba en el asunto que dio lugar a la sentencia Kretztechnik, antes citada, en cambio, se debían exclusivamente a la actividad económica del sujeto pasivo y al aumento de capital acordado por éste para incrementar sus recursos financieros en beneficio de dicha actividad.

37. Por consiguiente, a diferencia de los gastos de asesoramiento controvertidos en el asunto principal, los gastos de asesoramiento de que se trataba en la sentencia Kretztechnik, antes citada, presentaban una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.

Sobre la base de los antecedentes expuestos, relativos a una entidad que efectuó una transmisión de acciones cuando carecía de la condición de sujeto pasivo, empresario o profesional, contratando los servicios controvertidos con posterioridad, el TJUE concluye que no se trata de gastos generales relacionados directa e inmediatamente con la actividad económica, ya que los gastos no se deben exclusivamente a la actividad económica gravada. El Tribunal fundamenta su conclusión en que no queda acreditado que la entidad no hubiese incurrido en dichos gastos si no hubiese realizado la actividad sujeta, siendo que se trata de gastos relativos a un ámbito, como es el de la venta de las acciones previa a la adquisición de la condición de empresario o profesional, propio de su condición de inversor privado.

Pues bien, en el caso objeto de la presente reclamación, no queda acreditado que los gastos se afecten en exclusiva a la prestación de servicios sujetos, ni tampoco queda acreditado que de no prestar los servicios sujetos a su filial, la reclamante no hubiese incurrido en los gastos originados por los administradores de la sociedad. Incluso en el presente caso, se puede afirmar que la reclamante hubiese incurrido en dichos gastos, aunque no hubiese realizado la actividad sujeta, pues es la propia legislación la que requiere de dicho gasto en el artículo 22 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010.

Debe añadirse que el hecho de que sea un gasto exigido por la normativa, no implica que sea un gasto directa e inmediatamente relacionado con la actividad sujeta, como así lo señaló el TJUE en su sentencia de 21 de febrero de 2013, asunto C-104/12, Becker. Así, el Sr. Becker era empresario individual, gerente y socio mayoritario de A. Entre el Sr. Becker y A existía una relación orgánica de integración fiscal en la que el Sr. Becker y A eran tratados como un mismo sujeto pasivo, de manera que a aquél, como órgano de control, le incumbían las obligaciones tributarias de la unión empresarial resultante de su empresa individual y de A. Después de que A obtuviese la contrata de una obra y la ejecutase, a título oneroso y con sujeción al impuesto, la fiscalía competente incoó diligencias penales contra el Sr. Becker, pues presuntamente había cometido un delito de cohecho. En el procedimiento penal, el Sr. Becker estuvo asistido por su abogado, no obstante, según los términos del acuerdo sobre los honorarios del letrado, los clientes del abogado del Sr. Becker eran el propio Sr. Becker, en su condición de acusado, y A, firmándose los acuerdos en nombre de A y expidiendo los abogados sus facturas a nombre de A.

Ante dichas circunstancias el TJUE señaló lo siguiente:

32. A este respecto ha de añadirse que carece de pertinencia para la interpretación y aplicación de las disposiciones relativas al sistema común del IVA el hecho de que el derecho civil nacional obligue a una empresa como la del litigio principal a cargar con los gastos relativos a la defensa en materia penal de los intereses de sus órganos. En efecto, teniendo en cuenta el régimen objetivo del IVA instaurado por este sistema, sólo es determinante la relación objetiva entre los servicios prestados y la actividad económica del sujeto pasivo sujeta a tributación (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rec. p. I 13805, apartado 54), so pena de cuestionar seriamente la aplicación uniforme del Derecho de la Unión en esta materia.

En segundo lugar, debemos tener en cuenta el contenido objetivo del gasto de acuerdo con la sentencia anteriormente citada, la cual añade que:

16. En efecto, según el Bundesfinanzhof, por una parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la existencia de una relación directa e inmediata depende de elementos objetivos (sentencia de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I 4177, apartado 32), y de la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I 983, apartado 24). Pues bien, en el presente litigio, teniendo en cuenta la naturaleza objetiva de los servicios prestados por los abogados que son objeto del litigio principal, es preciso poner de manifiesto que dichos servicios tenían como finalidad directa e inmediata defender los intereses privados de ambos acusados. Además, los procedimientos penales iban dirigidos únicamente contra ellos a título personal, y no contra A, a pesar de que jurídicamente también habrían sido posibles actuaciones penales contra A. (...)

22. Finalmente, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la aplicación del criterio de la relación directa les incumbe a las administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales, a quienes corresponde tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones controvertidas (véase, en este sentido, la sentencia Midland Bank, antes citada, apartado 25), y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo. (...)

30. En el caso de autos, en primer lugar, según los datos ofrecidos por el órgano jurisdiccional remitente, los servicios prestados por los abogados de los que se trata en el procedimiento principal tenían como finalidad directa e inmediata la protección de los intereses privados de los dos acusados, a causa de infracciones derivadas de su comportamiento personal. Además, como se ha precisado en el apartado 16 de la presente sentencia, el procedimiento penal iba dirigido únicamente contra los acusados a título personal, y no contra A, a pesar de que jurídicamente también habrían sido posibles actuaciones penales contra A. Este órgano jurisdiccional concluyó, fundadamente, que teniendo en cuenta su contenido objetivo, no cabe considerar que se incurriera en los gastos relativos a estos servicios para las necesidades del conjunto de las actividades de A sujetas a tributación. (...)

33. Procede, pues, responder a la primera cuestión prejudicial planteada que la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación determinada y el conjunto de la actividad del sujeto pasivo al objeto de determinar si los bienes y servicios han sido utilizados por éste «para las necesidades de sus propias operaciones gravadas», en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, depende del contenido objetivo del bien entregado o del servicio prestado al sujeto pasivo. En el litigio principal, las prestaciones de servicios de abogado, cuyo objeto es evitar que se impongan sanciones penales a personas físicas, gerentes de una empresa.

En el presente caso, tampoco se puede considerar que los gastos por los servicios prestados por los administradores estuvieran objetivamente relacionados con los servicios prestados a la filial. Como señaló en TEAR en primera instancia, las funciones propias de los administradores comprenden la toma de decisiones, la definición de objetivos o el control de la gestión empresarial; funciones que no presentan una relación directa e inmediata, en el sentido de la jurisprudencia europea, con los servicios de consultoría y contabilidad prestados a la filial.

A mayor abundamiento, debemos señalar que la naturaleza de los gastos contemplados en las sentencias del TJUE difiere de la naturaleza de los gastos objeto de la presente reclamación. El TJUE se refiere en el asunto CIBO a servicios utilizados en relación con la adquisición de acciones de sus filiales. En el asunto Kretztechnik, se trataba de la deducibilidad del IVA soportado por unos gastos relacionados con una ampliación de capital hecha por Kretztechnik con el fin de obtener recursos que permitieran financiar sus actividades. En lo referente al asunto Larentia y Minerva, el impuesto fue soportado para la adquisición a un tercero de capitales, que sirvieron para financiar tanto sus participaciones en sus filiales como sus prestaciones de servicios.

Todas las sentencias citadas se refieren a gastos para adquisiciones de participaciones o vinculados con otras operaciones de capital, como ampliaciones de capital social, adquisición de capitales de terceros u operaciones de reestructuración empresarial, que tienen como fin el de allegar recursos en beneficio de las actividades de la sociedad. Sin embargo, en el presente supuesto, la naturaleza de los gastos, cuyo IVA soportado pretende deducirse la reclamante, difiere sustancialmente de los gastos citados por el TJUE, al tratarse de los servicios de administración prestados por dos sociedades a la reclamante por la realización de funciones de consejeros de la administración.

Considera igualmente este Tribunal relevante a estos efectos la conclusión alcanzada por el TJUE en su sentencia de 12 de mayo de 2016, asunto C-520/14, Gemeente Borsele. De conformidad con las disposiciones del Reglamento de 2008 del Ayuntamiento de Borsele sobre Transporte Escolar, cerca de una tercera parte de los

padres de los alumnos que disfrutaban del transporte escolar abonó aportaciones, cuyo importe total fue el equivalente al 3 % de la cantidad abonada por el Ayuntamiento para financiar el servicio de transporte escolar y ascendió a 13.958 euros. La diferencia fue asumida por dicho Ayuntamiento con cargo a fondos públicos.

El Ayuntamiento de Borsele sostuvo ante las autoridades tributarias que era sujeto pasivo del IVA por la prestación de servicios de transporte escolar a cambio del pago de una aportación económica y que tenía, por ello, derecho a deducir de dicho pago el IVA que le facturaban los transportistas. La desestimación de dicha reclamación se basó en que el Ayuntamiento no prestaba servicios a título oneroso y, por tanto, no realizaba actividades económicas.

Planteada la cuestión ante los tribunales nacionales, en la cuestión prejudicial lo que se suscitó ante el TJUE fue si el artículo 9.1 de la Directiva del IVA, equivalente al 5 de la Ley del IVA, debe interpretarse en el sentido de que una corporación territorial que preste servicios de transporte escolar en las condiciones controvertidas en el asunto principal actúa en condición de sujeto pasivo y está, así pues, sujeta al IVA. Dispuso a este respecto el Tribunal Europeo lo siguiente (subraya este Tribunal):

19. Por consiguiente, para acreditar si en el contexto del asunto principal las corporaciones territoriales actúan en condición de sujeto pasivo se ha de determinar si a efectos de la Directiva del IVA realizan actividades económicas.

22. En el presente asunto, para discernir si el transporte escolar llevado a cabo por un ayuntamiento en las condiciones controvertidas en el asunto principal constituye «actividad económica» a efectos del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva, se ha de acreditar, en primer lugar, si en el contexto de la organización de dicho transporte escolar ese ayuntamiento actuó en una de las operaciones de prestación de servicios a las que se refiere el artículo 2, apartado 1, letra c), de la misma Directiva.

23. Dado que los datos aportados por el tribunal remitente en su petición prejudicial permiten considerar que el acto controvertido en el asunto principal sí constituye prestación de servicios, procede comprobar si puede considerarse que, tal como exige el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, dicha prestación fue realizada a título oneroso por el Ayuntamiento de que se trata.

24. A ese respecto se ha de recordar que, según jurisprudencia reiterada, una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de Directiva IVA 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 (véanse en particular las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, apartado 45, y de 26 de junio de 2003 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, apartado 47).

25. En el presente asunto procede observar que la aportación de los padres a los gastos de transporte escolar no se calcula en función de los costes reales de los servicios prestados: el importe de dicha aportación no se vincula ni al número de kilómetros recorridos a diario ni al precio de coste por trayecto y alumno usuario del transporte ni a la frecuencia de los trayectos.

26. No obstante, la circunstancia de que una operación económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa: este último concepto supone únicamente la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (véanse en este sentido las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, apartado 12, y de 20 de enero de 2005 Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, apartado 22).

27. Por consiguiente, la entrega por parte de cerca de un tercio de los padres de alumnos usuarios del transporte de una aportación al transporte escolar permite considerar que el Ayuntamiento de Borsele actuó, a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, en una prestación de servicios a título oneroso.

28. En segundo lugar, tal como señaló la Abogado General en los puntos 49 y 50 de sus conclusiones, se ha de precisar que la existencia, a efectos de la disposición antes citada, de una prestación de servicios realizada a título oneroso no basta para declarar que, a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, exista «actividad económica».

29. A ese respecto es jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, al objeto de determinar si una prestación de servicios se realiza a cambio de una remuneración, de tal modo que deba considerarse que dicha actividad constituye una actividad económica (véase en ese sentido la sentencia de 26 de marzo de 1987 Comisión/Países

Bajos, 235/85, EU:C:1987:161, apartado 15), se analizarán todas las condiciones en que se lleve a cabo (véase en ese sentido la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 27).

30. La comparación entre las condiciones en las que el interesado realiza la prestación de servicios en cuestión y las condiciones en las que se lleva a cabo habitualmente ese tipo de prestación de servicios puede constituir, así pues, uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata constituye «actividad económica» (véase por analogía la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 28).

31. Otros aspectos, entre los que sobresalen la importancia de la clientela y el importe de los ingresos, pueden ser tomados asimismo en cuenta, junto con otros, durante dicho examen (véase por analogía la sentencia de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94, EU:C:1996:352, apartado 29).

32. Si bien, en último lugar, es al juez nacional a quien corresponde apreciar el conjunto de datos del asunto principal, el Tribunal de Justicia, cuando se encuentra en la situación de tener que aportar a aquél respuestas útiles, goza de la competencia para darle indicaciones, basadas en los autos del propio asunto principal y en las observaciones escritas y orales formuladas por las partes, que posibiliten que dicho juez nacional resuelva el litigio concreto del que conoce.

33. A ese respecto es conveniente señalar por una parte que, a través de las aportaciones que recibe, el Ayuntamiento de Borsele recupera únicamente una parte mínima de los gastos efectuados: no todo usuario le adeuda las aportaciones controvertidas en el asunto principal, y sólo un tercio de ellos las han abonado, por lo que su importe cubre únicamente el 3 % del total de los gastos de transporte, mientras que el resto es asumido con cargo a fondos públicos. Una diferencia de esta importancia entre los gastos de funcionamiento y los importes recibidos por los servicios prestados tiende a sugerir que la aportación de los padres debe asimilarse más a un canon que a una remuneración propiamente dicha (véase por analogía la sentencia de 29 de octubre de 2009 Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 50).

34. De tal asimetría se deriva que no existe una relación efectiva entre la cantidad abonada y la prestación de servicios realizada. Por lo tanto, no ha quedado de manifiesto que la relación entre el servicio de transporte prestado por el Ayuntamiento de Borsele y el contravalor que deben pagar los padres sea de carácter directo, tal como se exige para poder considerar que dicho contravalor constituye la remuneración de ese servicio y para calificar, por tanto, dicho servicio de actividad económica a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA (véase por analogía la sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 51).

35. Por otra parte, se ha de señalar que las condiciones en que se realiza la prestación de servicios controvertida en el asunto principal son distintas de las condiciones en que discurren habitualmente las actividades de transporte de viajeros, puesto que, tal como señaló la Abogado General en el punto 64 de sus conclusiones, el Ayuntamiento de Borsele no ofrece prestación alguna en el mercado general de servicios de transporte de viajeros sino que, antes bien, aparece él mismo como beneficiario y consumidor final de las prestaciones de transporte que adquiere a las empresas del ramo con las que contrata y cuyos servicios pone a disposición de los padres de los alumnos en el marco de la provisión de servicios esenciales.

36. De todos los razonamientos anteriores se deduce que procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal remitente que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que una corporación territorial que preste servicios de transporte escolar en las condiciones controvertidas en el asunto principal no realiza actividades económicas, por lo que no tiene la condición de sujeto pasivo.

El paralelismo entre la situación analizada por el TJUE en la sentencia que acabamos de transcribir parcialmente y el que da lugar a esta reclamación es obvio, alcanzando incluso al porcentaje de ingresos sujetos que obtiene la reclamante por comparación con los gastos cuyo IVA soportado se pretende deducir, que a duras penas supera el 3%. No se sostiene, como pretende la reclamante, que la misma realiza una actividad empresarial o profesional, económica en términos de la propia Directiva, cuando el total de los ingresos sujetos a IVA obtenidos por la misma no llega al 4% de tan sólo una partida de gasto, como es la correspondiente al órgano de administración de la misma, supuesto, como cabe suponer, que algún otro gasto habría de tener, aunque sólo sea para procurarse los servicios que dice prestar a su filial.

Es de ver que la denegación de la calificación como empresarial de la actividad que despliega la reclamante, en atención a las consideraciones que se han expuesto, responde, como su propio nombre indica, a la aplicación del principio de calificación, plasmado en el artículo 13 LGT y que el propio TJUE ha acogido tanto en la

sentencia que hemos transcrito parcialmente como en otras (por todas, las de 18 de noviembre de 2004, Temco, C-284/03, o de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11), cuyo punto común debe encontrarse en la ausencia de cuestionamiento de contratos formalmente válidos, pero conducentes a resultados contrarios a los objetivos de la norma fiscal, como es propio de las disposiciones antiabuso, tal y como se abordan por el TJUE, y de su aplicación en la exacción del IVA, como en otros casos, de perfil distinto, ha prescrito el mismo TJUE. La actividad del Ayuntamiento de Borsele había de calificarse como ajena al ámbito de las actividades económicas, impropia, pues, para la generación del derecho a la deducción del IVA soportado, como así se pretendía. La situación de la reclamante, como también hemos explicado, es eminentemente equivalente.

Con estos antecedentes, debe descartarse la condición de empresario o profesional de la entidad reclamante, siendo que las cuotas soportadas por ella, cuya relación con los servicios que presta tampoco se ha acreditado, como ya hemos explicado, deben calificarse como no deducibles. Por lo tanto, de conformidad con lo anteriormente expuesto, no podemos admitir el derecho a la deducción del IVA, debiendo ser desestimada la presente reclamación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.